

FISCAAL PRAKTIJKBLAD



Praktijkgericht vakblad met fiscale achtergronden en duiding

Dit artikel wordt u aangeboden door Fiscaal Praktijkblad

Fiscaal Praktijkblad is hét vakblad voor iedereen die duiding en achtergronden wil bij fiscale wet- en regelgeving, straf- en arbeidsrecht en jurisprudentie. Hier vindt u verdieping en concrete adviezen bij actuele fiscale thema's, geschreven door gezaghebbende auteurs uit de fiscale praktijk. Hierdoor is Fiscaal Praktijkblad direct bruikbaar in de praktijk.

Dit kunt u verwachten van Fiscaal Praktijkblad:

- 12x per jaar vakblad - digitaal en/of op papier
- wekelijkse nieuwsbrief met overzicht van recente fiscale wetgeving en rechtspraak
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/fiscaal-praktijkblad/abonneren/>

© 2020 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Anja van Velzen¹

Winst en loon: communicerende vaten door absorptie

2020-0046

Er wordt geen belasting geheven zonder voorafgaande wet en bron van inkomen. De heffing van inkomstenbelasting maakt onderscheid tussen drie verschillende soorten inkomen (box 1 t/m 3). Box 1 (inkomsten uit werk en wonen) kent verschillende inkomensbestanddelen, bijvoorbeeld winst uit onderneming (winst) en loon. Winst is het gezamenlijk bedrag van door een ondernemer uit één of meerdere ondernemingen genoten verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. Voor de heffing van inkomstenbelasting geldt als ondernemer de belastingplichtige voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming (art. 3.4 Wet IB 2001). Onder onderneming moet worden verstaan een duurzame organisatie die erop is gericht met behulp van arbeid en veelal kapitaal deel te nemen aan het maatschappelijk verkeer met het oogmerk winst te behalen. Bij de beoordeling of sprake is van een onderneming moet onder andere worden gelet op de duurzaamheid en de omvang van de verrichte werkzaamheden, de beschikbare tijd, de winstverwachting, het debiteuren- en ondernemersrisico, de omvang van de bruto-inkomsten, de omvang van de investeringen, het aantal opdrachtgevers en de bekendheid naar buiten. Het begrip 'onderneming' omvat ook het zelfstandig uitgeoefende beroep. Daarvan is sprake als een belastingplichtige werkzaamheden zelfstandig en voor eigen rekening verricht en daarbij ondernemersrisico loopt (art. 3.5 Wet IB 2001). De aanwezigheid van een organisatie van kapitaal en arbeid is niet vereist. Voor de heffing van inkomstenbelasting behoort al hetgeen dat uit dienstbetrekking wordt genoten tot het loon waarbij voor de heffing van inkomstenbelasting een aantal nuanceringen zijn gemaakt.

Rangorderegeling (afpellend karakter)

Artikel 2.14 Wet IB 2001 bevat een rangorderegeling waarin is bepaald dat een inkomensbestanddeel dat op grond van meerdere artikelen als inkomen kan worden aangemerkt, uitsluitend op grond van het als eerste opgenomen hoofdstuk kwalificeert. Deze regeling kennen we als afpellend karakter. Kort gezegd moet eerst beoordeeld worden of sprake is van winst en pas daarna komen andere inkomensbronnen aan de orde².

Behorende tot meerdere bronnen

Als een inkomensbestanddeel tot de winst behoort en tegelijkertijd loon kan zijn, rijst de vraag of dit loon opgaat in de winst (absorptie)³. Het antwoord op deze vraag is niet altijd eenvoudig te geven, dat blijkt wel uit de veelheid van (ook recentere!) jurisprudentie. Volgens vaste jurisprudentie moet in geval van absorptie

sprake zijn van (1) een nauwe samenhang tussen de werkzaamheden en (2) de activiteiten van de dienstbetrekking moeten ondergeschikt zijn aan die van de onderneming⁴. Anders gezegd: alleen wanneer de omvang van de dienstbetrekking van bijkomstige betekenis is ten aanzien van de omvang van de onderneming kan sprake zijn van absorptie. Dat dit gevolgen kan hebben voor de toepassing van (uren criterium!) de zelfstandigenaftrek en de MKB-vrijstelling én kostenaftrek is duidelijk.

Jurisprudentie

Zoals aangegeven geldt voor absorptie (loon behoort tot de winst) dat er een nauwe samenhang moet zijn tussen de werkzaamheden én de activiteiten van de dienstbetrekking moeten ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de onderneming. Er is een veelvoud aan jurisprudentie, ook van recente datum. Deze

jurisprudentie is feitelijk omdat altijd een specifieke situatie aan de rechter wordt voorgelegd. Details, een goede vastlegging in een dossier en nauwkeurige urenregistraties door een belastingplichtige kunnen het onderscheid tussen wel/niet absorptie uitmaken. Onderstaand een aantal voorbeelden welke niet uitputtend zijn.

Wel absorptie

- De musicus die € 52.975 ontving als bassist tijdens een theatertournee. Aan deze tournee namen acht musici deel waarvan er een aantal als binnenlands artiest in de loonadministratie was opgenomen. Er was geen sprake van een gezagsverhouding en dat maakte dat geen sprake was van een arbeidsovereenkomst. De € 52.975 kon niet als loon aangemerkt worden⁵.
- Een uroloog behandelde ziekenfonds- en niet-ziekenfondspatiënten. De niet-ziekenfondspatiënten werden behandeld via een voor rekening van de uroloog gedreven praktijk. De met de behandeling van niet-ziekenfondspatiënten behaalde verdiensten kwalificeerden als winst uit onderneming⁶.
- Een (andere) musicus werkte mee aan radio- en televisieprogramma's en opnamen van platenmaatschappijen, arrangeerde orkesten en groepen en verzorgde incidentele optredens. Op zijn honoraria werd doorgaans loonbelasting ingehouden. De musicus beschikte niet over een zelfstandigheidsverklaring en dit was voor het hof reden zijn inkomsten als loon aan te merken. De Hoge Raad was het hiermee niet eens omdat niet was onderzocht welke hoedanigheid (winst of loon) de inkomsten hadden en verwees door voor feitelijk onderzoek⁷.

Geen absorptie

- Een zelfstandig kunstenaar ontving een WIK-uitkering⁸ welke moest worden aangemerkt als een algemene inkomensvoorziening. Het vereiste van kunstenaarschap is alleen gesteld omdat de wetgever aan kunstenaars de mogelijkheid wilde bieden voor een op de bijzondere positie van kunstenaars afgestemde uitkering in plaats van een algemene inkomensvoorziening als van de algemene bijstandswet. Dit karakter van de WIK maakt dat het verband tussen ondernemerschappen de WIK-uitkering onvoldoende is om de uitkering tot de winst te rekenen⁹.

- Een violiste was in dienstbetrekking bij een stichting. Zij vervingde, maakte deel uit van diverse ensembles en richtte met haar partner en bevriend solist een ensemble op. Ze werkte voor verschillende opdrachtgevers. Voor één van die opdrachtgevers verzorgde zij een administratieve afwikkeling op basis van arbeidsovereenkomsten en detacheringsovereenkomsten. Haar loon behoorde tot haar winst mits er een nauwe samenhang was tussen de werkzaamheden in dienstbetrekking en de werkzaamheden verricht als ondernemer. Bovendien moesten haar werkzaamheden in dienstbetrekking in het geheel van haar ondernemersactiviteiten een ondergeschikte plaats innemen. Haar inkomsten uit dienstbetrekking (administratieve werkzaamheden) waren hoger dan haar inkomsten als zelfstandig violiste. Ook had zij niet gespecificeerd op welke inkomsten haar zelfstudie betrekking had. Gerelateerd aan het totale aantal gewerkte uren namen haar administratieve werkzaamheden in het geheel van haar onderneming geen ondergeschikte plaats in en de inkomsten behoren niet tot de winst uit onderneming¹⁰.
- Voor een zelfstandig dwarsfluitdocent die ook bij een muzieklceum werkte (dienstbetrekking) was sprake van onvoldoende samenhang tussen de werkzaamheden en de werkzaamheden als ondernemer waren dusdanig dat de inkomsten uit loondienst (beduidend hoger dan de winst) niet in de winst konden opgaan¹¹.
- Een chemicus (X) werkte (in ieder geval) tot 2007 in dienstbetrekking, maar stond sinds 1999 ingeschreven bij de Kamer van Koophandel als eenmanszaak. De activiteiten van de eenmanszaak omvatten het ontwikkelen van innovaties op het terrein van kunststoffen en meer specifiek op het terrein van kunststof compounds (samengestelde kunststoffen). Als X in contact komt met een vennootschap die actief is op het gebied van ontwikkeling en productie van kunststof compounds en deze exploiteert, sluiten beiden voor 60 maanden een managementovereenkomst welke tussentijds kan tussentijds opgezegd. Ontvangt X loon of is sprake van winst? Volgens de rechtbank is sprake van loon omdat X persoonlijke arbeid moet verrichten waarvoor hij een vergoeding krijgt en er ook sprake is van een gezagsverhouding. Dat

vindt ook het Hof, met de nuancering dat volgens het Hof X bijzondere deskundigheid bezit met betrekking tot compounderen en er door zijn adviserende en 'vrije' rol geen sprake is van een gezagsverhouding. Er is wel sprake van een fictieve dienstbetrekking volgens artikel 2c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en daarmee van loon. De inspecteur heeft erkend dat X naast genoemde activiteiten ook (ontwikkelings-) activiteiten voor eigen rekening en risico verrichte waarvan de (negatieve) inkomsten kwalificeren als winst uit onderneming. Geen absorptie: de onderneming van X behaalde nauwelijks omzet, het resultaat was negatief en de tijdsbesteding aan werkzaamheden voor de onderneming was ruim minder dan de arbeid die X in fictieve dienstbetrekking verrichte¹².

- Ook geen absorptie voor iemand die zowel zelfstandig als in dienstbetrekking saxofoonlessen gaf¹³. De inkomsten uit dienstbetrekking vormden 46% van het totale bedrag aan inkomsten in 2014 en het aantal uren waarvoor loon is uitbetaald bedroeg 28% van het totaal aantal gewerkte uren. Er kan niet worden gezegd dat de werkzaamheden in dienstbetrekking van bijkomstige aard zijn ten opzichte van de werkzaamheden in het kader van de onderneming. Financieel gezien zijn de inkomsten nagenoeg gelijkelijk verdeeld over beide bronnen, maar qua tijdsbesteding is geen sprake van een ondergeschikte betekenis van de werkzaamheden in loondienst ten opzichte van de ondernemerswerkzaamheden.
- Een actrice werkte op basis van twee arbeidsovereenkomsten en een overeenkomst tot opdracht en vond dat haar inkomen uit alle arbeidsrelaties als winst aangemerkt moest worden omdat zij een zelfstandig beroep uitoefende waarbij haar persoonlijke kwaliteiten prevaleren¹⁴. Het is haar streven inkomen te vergaren. Sommige betalingen blijven lang uit zodat sprake is van debiteurenrisico. Bij het bestaan van een debiteurenrisico is, zo zegt zij, niet van belang dat het risico zich daadwerkelijk gemanifesteerd heeft en is de aanwezigheid van kapitaal ook niet vereist omdat een zelfstandig beroep ook kan worden uitgeoefend zonder investering in materiele of immateriële activa. Zij slaagt niet in haar bewijslast en stelt zich op het standpunt dat haar inkomsten uit dienstbetrekking worden geabsorbeerd door haar winst. Voor het in aanmerking nemen van loon in het kader van winst (absorptie) is vereist dat er een nauwe samenhang bestaat tussen de werkzaamheden verricht in de dienstbetrekking – zij drijft echter geen onderneming en van absorptie is geen sprake.
- X is acteur en geniet in 2013 en 2014 loon van diverse inhoudingsplichtige stichtingen. Een deel hiervan is verloond via de artiestenregeling. Deze inkomsten zijn aangemerkt als winst uit onderneming. Volgens X noopt het absorptie criterium c.q. het gelijkheidsbeginsel ertoe dat meer loon kwalificeert als winst uit onderneming. Vanaf 1995 zou zijn gemachtigde dit namelijk voor honderden andere artiesten met loondienstverbanden voor elkaar hebben gekregen. Rechtbank Noord-Holland oordeelt dat X niet aannemelijk maakt dat dit qua loonafspraken en dergelijke vergelijkbare gevallen zijn. Voor zover het wel vergelijkbare gevallen zijn, maakt X niet aannemelijk dat in de meerderheid daarvan loonbestanddelen kwalificeerden tot winst uit onderneming. Het beroep van X is alleen gegrond met betrekking tot de Zorgverzekeringswet 2014. Dat bezwaar had de inspecteur namelijk niet-ontvankelijk in plaats van ongegrond moeten verklaren.¹⁵
- Dezelfde gemachtigde als bij X procedeert voor mevrouw P¹⁶. Zij is actrice en geniet in 2014 naast winst uit onderneming ook loon en resultaat uit overige werkzaamheden. Volgens haar noopt het absorptie criterium c.q. het gelijkheidsbeginsel ertoe dat meer loon kwalificeert als winst uit onderneming. Rechtbank Noord-Holland oordeelt dat mevrouw P niet aannemelijk maakt dat qua afspraken en dergelijke sprake is van vergelijkbare gevallen (Hof Amsterdam 29 mei 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1695; zie Fida 20183749). Voor zover het wel vergelijkbare gevallen zijn, maakt mevrouw P niet aannemelijk dat in de meerderheid daarvan loonbestanddelen kwalificeerden tot winst uit onderneming. Het beroep van mevrouw P is ongegrond.¹⁷
- De heer T is acteur/zanger en heeft dezelfde gemachtigde als de heer X en mevrouw P. En ook T geniet in 2015 naast winst uit onderneming (€ 54.821) ook looninkomsten (€ 46.850). Volgens de gemachtigde kwalificeert dit loon als winst uit onder-

neming (absorptiecriteria) en anders noopt het gelijkheidsbeginsel hiertoe. Rechtbank Noord-Holland oordeelt dat de inkomsten van T nagenoeg gelijk zijn verdeeld over beide bronnen, zodat het loon niet bijkomstig van de winst is. Het loon kan dus niet via absorptie tot de winst worden gerekend. T maakt ook niet aannemelijk dat de juiste wettoepassing in vergelijkbare gevallen achterwege is gebleven. Voor zover het wel vergelijkbare gevallen zijn, maakt hij niet aannemelijk dat in de meerderheid daarvan loonbestanddelen tot winst uit onderneming zijn gekwalificeerd. Het beroep van T is ongegrond.

De praktijk

Absorptie kan zich in diverse situaties voordoen: bij starters, bij de discussie of sprake is van

ondernemerschap of wanneer het één of meerdere jaren wat minder gaat in het kader van een onderneming en in loondienst 'bijgeklust' moet worden. Steeds vaker worden zelfstandig werkende musici ook door orkesten voor projecten en concerten verloond. Deze verloning is begrijpelijk vanuit een orkest, maar kan vergaande gevolgen hebben voor toepassing van het urencriterium en daarmee voor toepassing van ondernemersfaciliteiten als zelfstandigenaftrek en aftrek van kosten.

Twee musici, beiden uitvoerend (zelfde instrument) zijn al een jaar of tien zelfstandig ondernemer. B heeft een fiscale partner, A niet. Door privéomstandigheden werkte B in 2018 minder dan in voorgaande jaren, normaliter behaalt B een omzet ongeveer gelijk aan 2019.

	2020		MUSICUS A 2018	2020		MUSICUS B 2018
	half jaar	2019		half jaar	2019	
Verkoop CD	0	3.001	6.956	0	0	0
Concerten Nederland	3.460	14.768	14.876	1.200	14.797	7.079
Concerten buitenland	946	7.412	5.991	0	0	0
Concerten verloond	1.175	4.006	3.020	1.475	6.357	2.017
Nog te factureren bedragen	0	70	0	0	0	0
Winsttaandeel kwartet (buitenland)	3.565	6.220	8.634	0	0	0
Ontvangen vergoedingen	941	846	0	0	0	0
	10.087	36.323	39.477	2.675	21.154	9.096
Kosten	3.176	19.062	12.816	375	2.864	1.931
Omzet minus kosten	6.911	17.261	26.661	2.300	18.290	7.165
Concerten verloond in % omzet	12	11	8	55	30	22

Beiden geven in hun aangifte inkomstenbelasting verlonde optredens aan als behorend tot de winst (absorptie) en ingehouden loonheffing wordt verrekend. Reiskosten worden vaak, maar niet altijd vergoed en overige kosten komen voor rekening van A en B zelf. Denk aan kosten voor hun instrument (onderhoud, verzekering), voorgeschreven concertkleding en uren voor zelfstudie. Ook voor verlonde concerten moet gestudeerd worden en repetities worden vaak wel maar niet altijd vergoed. In 2020 komen A en B allebei in aanmerking voor TOZO-1. A komt in aanmerking voor TOZO-2, B niet (toetsingsinkomen partner). Ze hadden beiden in januari en februari 2020 nog concerten, sinds maart zijn alle opdrachten tot en met augustus weggevallen. A werd door de gemeente bij uitbetaling van TOZO-1 met € 185 gekort. Deze € 185 was een nabetaaling van een concert

in januari welk bedrag abusievelijk in januari niet was uitbetaald. Maakt verloning van concerten de situatie van A en B anders? Nee. Maar er is jurisprudentie waaruit blijkt dat van jaar tot jaar de verhouding tussen werkzaamheden beoordeeld moet worden. De aanwezigheid van winst in voorgaande jaren geeft geen zekerheid dat dit altijd zo zal zijn.

A werkt wekelijks een uur of 80: reizen, studie, repeteren, preventief vervelende (zijn gedachte) vragen over zijn administratie beantwoorden ter voorkoming van de chaos van oudere jaren, overleggen, verzenden van verkochte cd's, schrijven van muziek en ontwikkelen van nieuwe concepten als het opzetten van een festival. A is onderdeel van een (buitenlands) kwartet en een internationaal duo. Zijn in 2017 nieuwe succesvolle ingeslagen weg is wreed door corona een

halt toegeroepen. B werkt een reguliere werkweek en ook hier gooit corona 'roet in de concerten'.

Beiden worden wegens persoonlijke kwaliteiten gevraagd voor concerten en overige optredens. Wil sprake kunnen zijn absorptie, dan moet voldaan worden aan cumulatieve vereisten te weten: 1) nauwe samenhang tussen de werkzaamheden verricht in dienstbetrekking en activiteiten als ondernemer en 2) dat de werkzaamheden in dienstbetrekking in het geheel van de ondernemersactiviteiten een ondergeschikte plaats moeten innemen. Voor wat betreft A lijkt sprake van de bedoelde nauwe samenhang (geven van concerten). Zijn verloonde concerten vormen een klein percentage van zijn totale werkzaamheden en inkomsten en ook de daaraan besteedde tijd gaat gelijk op met de opbrengsten. A studeert voor alle concerten en studeert nieuwe stukken in. Alles in redelijke verhouding tot hetgeen hij doet. Naar mijn mening is dat absorptie.

Voor wat betreft B heb ik op dit moment minimaal twijfels. B geeft concerten en de verloonde concerten bedroegen in 2019 (oplopend) 30% van alle concerten en daarmee een groeiend deel van de omzet. Het eerste halfjaar van 2020 is voor geen enkele musicus maatgevend, maar of bij B sprake is van absorptie lijkt me discutabel te worden als de stijgende lijn in verloonde concerten doorzet.

Toepassing van de absorptietheorie vergt een goede dossieropbouw en vastlegging van gewerkte uren door de ondernemer zelf omdat in voorkomende situaties aangetoond moet kunnen worden dat aan de cumulatieve vereisten wordt voldaan.

Noten:

1. Mr. A.M.P. van Velzen is verbonden aan All About Tax.
2. Vergelijk Gerechtshof Amsterdam 19 februari 2015 (ECLI:NL:GHAMS:2015:454).
3. Hof Arnhem 2 mei 2013 (ECLI:NL:GHARL:2013:CA0374).
4. HR 24 juli 2001 (ECLI:NL:HR:2001:AB2782) en Hof Den Bosch 2 april 1976 (ECLI:NL:GHSHE:1976:AX3729).
5. Rechtbank Haarlem 7 mei 2008 (ECLI:NL:RBHAA:2008:BF1194).
6. HR 14 oktober 1992 (ECLI:NL:HR:ZC5123).
7. HR 11 maart 1981 (ECLI:NL:HR:1981:AW9590).
8. De Wet Inkomensvoorziening Kunstenaars (ingetrokken per 1 januari 2012) bood – in vogelvlucht – onder de gestelde voorwaarden kunstenaars een specifieke inkomensvoorziening (WIK-uitkering) met gunstigere voorwaarden dan de reguliere bijstand. Kort gezegd bedroeg de uitkering een basisinkomen dat op 70% van het bijstandsniveau lag en de er mocht, in tegenstelling tot de bijstand, tot 125% van het bijstandsniveau worden bijverdient. Er was geen sollicitatieplicht en elk jaar werd gekeken of de kunstenaar voldoende initiatieven ondernam om zijn of haar werk te promoten. De WIK-uitkering kan op deze plaats niet volledig behandeld worden.
9. HR 4 juni 2010 (ECLI:NL:HR:GHAMS:BJ1828).
10. Hof Arnhem 20 oktober 2009 (ECLI:NL:GHARN:2009:BK2261), zie Fida 20095047.
11. Hof Amsterdam 29 mei 2006 (ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1828), zie Fida 20092955.
12. Hof Arnhem-Leeuwarden 24 april 2018 (ECLI:NL:GHARL:2018:3815). Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2017:1863.
13. Rechtbank Noord-Holland 23-10-2018 (ECLI:NL:RBNHO:2018:8749).
14. Rechtbank Noord-Holland 02-04-2019 (ECLI:NL:RBNHO:2019:2744).
15. Rechtbank Noord-Holland, 30-06-2020 (ECLI:NL:RBNHO:2020:4414).
16. Rechtbank Noord-Holland, 30 juni 2020 (ECLI:NL:RBNHO:2020:4412).
17. Rechtbank Noord-Holland, 30 juni 2020 (ECLI:NL:RBNHO:2020:4413).