

# ECLI:NL:RBZWB:2019:5847

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	20-12-2019
Datum publicatie	04-03-2020
Zaaknummer	AWB - 18 _ 66
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Artikel 3.5 Wet IB, kwalificatie inkomsten, en negatief loon. Geen sprake van winst uit onderneming. De werkzaamheden hebben te weinig zelfstandigheid, duurzaamheid en er wordt te weinig ondernemersrisico gelopen. Beroep gelijkheidsbeginsel baat niet. Loonoffer in 2013 en 2014 geen negatief loon want enkel het verlaagde loon is in de loonheffing betrokken.
Wetsverwijzingen	Wet inkomstenbelasting 2001 3.5
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2020/511 V-N 2020/18.27.2 NLF 2020/0630 met annotatie van

## Uitspraak

### RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, enkelvoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummers BRE 18/66 en 18/67

uitspraak van 20 december 2019

**Proces-verbaal van de mondelinge uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 27d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen**

**[belanghebbende]** , wonende te [plaats] ,

belanghebbende,

en

**de inspecteur van de Belastingdienst,**

de inspecteur.

## **De bestreden uitspraken op bezwaar**

De uitspraken van de inspecteur van 24 november 2017 op het bezwaar van belanghebbende tegen de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna IB/PVV) voor het jaar 2013 berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 65.786 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 1.379, alsmede de daarbij in rekening gebrachte belastingrente van 679 (aanslagnummer [aanslagnummer 1] ) (zaaknummer 18/66) en de aanslag IB/PVV voor het jaar 2014 berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 64.968 en de daarbij in rekening gebrachte belastingrente van 43 (aanslagnummer [aanslagnummer 2] ) (zaaknummer 18/67).

## **Zitting**

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 6 december 2019 te Roermond. Aldaar zijn verschenen en gehoord, belanghebbende, vergezeld van zijn partner [partner] , en namens de inspecteur, [inspecteur 1] , [inspecteur 2] en [inspecteur 3] .

## **1 Beslissing**

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

## **2 Gronden**

### *Vooraf*

2.1. Belanghebbende heeft op 15 april 2016 bezwaar gemaakt tegen de aanslag IB/PVV 2013. In dit bezwaarschrift is hij ook ingegaan op de resultaten uit het boekenonderzoek voor het jaar 2014. De aanslag IB/PVV over 2014 is vastgesteld met dagtekening 14 december 2017. Het beroepschrift is binnen 6 weken na die dagtekening ingediend, waardoor het als bezwaarschrift zal worden aangemerkt. Partijen hebben ten aanzien van het jaar 2014 aangegeven het bezwaarschrift betreffende 2014 aan te merken als rechtstreeks beroep zoals geregeld in artikel 7:1a van de Awb. De rechtbank volgt hen daarin en ziet daarom af van doorzending van het beroepschrift als bezwaar aan de inspecteur en zal ook over 2014 inhoudelijk oordelen over het geschil.

### *Inhoudelijk*

2.2. Belanghebbende is in voltijds dienstbetrekking werkzaam als [docent] op een scholengemeenschap te [plaats] . Daarnaast heeft belanghebbende activiteiten ontplooid onder de naam [A] . Volgens het register van de Kamer van Koophandel zijn de activiteiten van [A] gestart op 27 december 2012 en geëindigd op 1 november 2016.

2.3. Op grond van de stukken en het ter zitting verhandelde staat verder het volgende vast. Binnen [A] zijn door belanghebbende werkzaamheden verricht als gastspreker. Hij gaf presentaties voor [Buro B] (hierna: [Buro B] ) en [C] . De presentaties voor [Buro B] waren gericht op consumentenzaken en die voor [C] waren medisch van aard. [Buro B] en [C] vallen onder één bedrijf. Daarnaast werden door

belanghebbende administratieve werkzaamheden verricht. De administratieve werkzaamheden kunnen worden onderverdeeld in het invullen van aangiften inkomstenbelasting en het aanvragen van een persoonsgebonden budget (hierna: PGB). In totaal had belanghebbende in 2013 en 2014 de volgende opdrachtgevers:

- voor de gastspreker-activiteiten [C] en [Buro B] ;
- voor de aanvraag PGB familie [D] ;
- voor aangiften partner en twee kinderen.

Belanghebbende heeft met deze werkzaamheden in de jaren 2013 en 2014 respectievelijk een omzet gerealiseerd van 5.062 en 3.461.

Belanghebbende beschikte voor de jaren 2013 en 2014 over een Verklaring Arbeidsrelatie winst uit onderneming (VAR-WUO).

- 2.4. In de jaren 2013 en 2014 verkeerde de scholengemeenschap waar belanghebbende werkzaam is, financieel in zwaar weer. Als gevolg daarvan heeft het haar werknemers verzocht om een loonoffer. In 2013 bedroeg dit loonoffer voor belanghebbende 8.874 en in 2014 4.000. De werkgever heeft enkel het tijdelijk verlaagde loon in de loonheffing betrokken.
- 2.5. In geschil is of de aanslagen IB/PVV voor de jaren 2013 en 2014 tot een te hoog bedrag zijn vastgesteld. Ter zitting zijn partijen overeengekomen dat dit geschil zich toespitst op beantwoording van de volgende vragen:
- Zijn de werkzaamheden die belanghebbende heeft verricht onder de naam [A] aan te merken als resultaat uit overige werkzaamheden of als winst uit onderneming?
  - Indien sprake is van winst uit onderneming, kan belanghebbende aanspraak maken op de ondernemersfaciliteiten?
  - Indien er geen sprake is van winst uit onderneming; is het gelijkheidsbeginsel geschonden?
  - Vormen de loonoffers van belanghebbende in 2013 en 2014 negatief loon?
- 2.6. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de inkomsten die hij heeft genoten voor de in 2.3 genoemde werkzaamheden moeten worden aangemerkt als winst uit onderneming. Ter onderbouwing voert hij het volgende aan. Hij heeft in de onderhavige jaren 6 opdrachtgevers gehad. Hij loopt ondernemersrisico en sommige debiteuren hebben niet betaald. Daarnaast voert hij aan dat hij een eigen laptop, beamer en presenter heeft die hij gebruikt bij het geven van de presentaties. Voor de werkzaamheden onder naam van [A] gebruikt hij zijn eigen auto en hij heeft een zakelijke rekening. Tenslotte voert belanghebbende aan dat hij voor 2013 en 2014 een VAR-WUO had.
- 2.7. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat er geen sprake is van winst uit onderneming. De werkzaamheden voor de familieleden dienen buiten beschouwing te worden gelaten omdat dit diensten in de privésfeer zijn. Belanghebbende is zelf niet actief op zoek naar nieuwe klanten waardoor niet aan het duurzaamheidsvereiste is voldaan. Daarnaast geniet belanghebbende onvoldoende zelfstandigheid om te kunnen spreken van winst uit onderneming. De presentaties die hij geeft worden door [C] of [Buro B] gemaakt en belanghebbende kan zich voor het geven van de presentaties niet zonder toestemming laten vervangen. Ten slotte stelt de inspecteur dat belanghebbende geen ondernemersrisico loopt omdat het risico zich beperkt tot het al dan niet betaald worden van openstaande facturen.
- 2.8. Op grond van artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) is belastbare als winst uit onderneming het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit één of meer ondernemingen, vermindert met de ondernemersaftrek. Op grond van het bepaalde in artikel 3.5 van de Wet IB 2001 moet onder winst uit onderneming mede worden verstaan het zelfstandig uitgeoefend beroep. Volgens vaste jurisprudentie is sprake van een zelfstandig uitgeoefend beroep, indien de werkzaamheden door de belastingplichtige zelfstandig en voor eigen rekening en risico worden verricht en hij of zij daarbij ondernemersrisico loopt (vgl. onder meer Hoge Raad 16 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085, onder meer gepubliceerd in BNB 1992/370, en

- 2.9. De rechtbank overweegt dat de bewijslast om aannemelijk te maken dat sprake is van winst uit onderneming op belanghebbende rust. Naar het oordeel van de rechtbank is belanghebbende daar niet in geslaagd. De rechtbank overweegt daartoe als volgt. Belanghebbendes klantenbestand bestaat in de onderhavige jaren enkel uit zijn familie, de familie [D] en [C] en [Buro B] . Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij voor de werkzaamheden voor zijn familieleden een vergoeding in rekening heeft gebracht. De rechtbank gaat er daarom van uit dat die werkzaamheden zijn verricht in de privésfeer van belanghebbende en houdt daarmee voor de toets of sprake is van ondernemerschap geen rekening. Belanghebbende is zelf niet actief op zoek naar nieuwe klanten en verricht geen handelingen om zijn bekendheid naar buiten toe te vergroten. Belanghebbende heeft verder niet aannemelijk gemaakt dat hij de werkzaamheden in voldoende mate zelfstandig verricht. Hierbij acht de rechtbank van belang dat belanghebbende niet zelf zijn eigen tarieven kan bepalen, maar dat [C] en [Buro B] een standaard tarief vergoeden voor het geven van de presentaties. Bovendien worden die presentaties door [C] en [Buro B] georganiseerd. De inhoud en het onderwerp van de presentaties kan belanghebbende daarnaast ook niet zelf bepalen maar wordt door [C] en [Buro B] bepaald. Gezien het klantenbestand en belanghebbendes inspanningen dit uit te breiden is de rechtbank van oordeel dat niet aannemelijk is gemaakt dat belanghebbende enig ondernemers- dan wel debiteurenrisico loopt. De rechtbank houdt daarbij geen rekening met de stelling dat rekeningen onbetaald zijn gebleven. Deze wordt immers betwist en niet verder onderbouwd. De rechtbank is derhalve van oordeel dat de werkzaamheden te weinig zelfstandigheid, duurzaamheid en te weinig ondernemersrisico met zich meebrengen om te worden aangemerkt als winst uit onderneming. De vooraf afgegeven VAR-verklaringen maken dit niet anders. Deze strekken ertoe voorafgaand aan de werkzaamheden duidelijkheid te geven in de relatie met de opdrachtgever ten aanzien van de verplichtingen die samenhangen met het werknemerschap. Deze verklaringen strekken er niet toe vooraf vast te stellen dat ten aanzien van een bepaalde werkzaamheid sprake zal zijn van ondernemerschap voor de heffing van IB/PW.
- 2.10. Belanghebbende heeft gesteld dat voor dat geval het gelijkheidsbeginsel is geschonden. Ter onderbouwing voert hij aan dat ten aanzien van twee personen, die dezelfde werkzaamheden uitvoeren als hijzelf, geen discussie bestaat over hun ZZP-status. Daarnaast heeft hij aangevoerd dat de bezorgers van PostNL ook een ZZP-status hebben. Ter zitting heeft hij hieraan toegevoegd dat zijn dochter als kraamverzorgster werkzaamheden verricht voor een maat in een maatschap en dat zij eveneens een ZZP-status heeft.
- 2.11. De rechtbank stelt voorop dat voor een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel nodig is dat sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen die veroorzaakt wordt door begunstigend beleid of een oogmerk tot begunstiging, terwijl voor deze ongelijke behandeling geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat. Daarnaast kan het gelijkheidsbeginsel van toepassing zijn indien in een meerderheid van de gevallen die met het geval van belanghebbende vergelijkbaar zijn, een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven. De bewijslast dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden rust op belanghebbende.
- 2.12. De rechtbank is van oordeel dat belanghebbende voor een succesvol beroep op het gelijkheidsbeginsel onvoldoende heeft aangevoerd. Hij heeft gesteld dat twee personen die ook werkzaam zijn voor [C] en [Buro B] geen discussie hebben over hun ZZP status, maar heeft dit niet onderbouwd met enig bewijs. De inspecteur heeft hier tegenover gesteld dat uit de systemen van de belastingdienst niet blijkt dat deze twee personen vergelijkbare inkomsten hebben gehad of hebben aangegeven in hun aangiften IB/PW. Ten aanzien van de verwijzingen van belanghebbende naar de bezorgers van PostNL en naar zijn dochter die als kraamverzorgster werkzaam is, overweegt de rechtbank dat belanghebbende onvoldoende feiten en omstandigheden naar voren heeft gebracht om te kunnen beoordelen of sprake is van gelijke gevallen. Tegenover de gemotiveerde betwisting van de inspecteur heeft belanghebbende dan ook onvoldoende feiten en omstandigheden aannemelijk gemaakt om te kunnen oordelen dat in het onderhavige geval het gelijkheidsbeginsel is geschonden.

Het beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt daarom niet.

2.13. Op grond van het in 2.10 en 2.12 overwogene is de rechtbank van oordeel dat belanghebbende met zijn werkzaamheden geen winst uit onderneming heeft genoten. Voor dat geval is niet in geschil dat belanghebbende ook geen aanspraak kan maken op de ondernemersfaciliteiten.

2.14. Ten aanzien van het standpunt van belanghebbende dat zijn loonoffer in 2013 en 2014 kan worden aangemerkt als negatief loon, overweegt de rechtbank als volgt. Van negatief loon is in het algemeen slechts sprake indien loon in eerste instantie is genoten maar in tweede instantie wordt teruggegeven, in het algemeen aan degene die het loon heeft uitbetaald. Tussen partijen is niet in geschil dat de werkgever enkel het tijdelijk verlaagde loon in de loonheffing heeft betrokken en dat slechts het tijdelijk verlaagde loon aan belanghebbende is uitbetaald. Belanghebbende heeft niets voor zijn werkgever betaald of aan zijn werkgever afgedragen. Van negatief loon kan derhalve in deze situatie niet worden gesproken. De jurisprudentie die belanghebbende heeft overgelegd ter zitting verandert het oordeel van de rechtbank niet omdat bij belanghebbende geen sprake is van een vergelijkbare situatie als in de door hem genoemde arresten. De rechtbank merkt hierbij volledigheidshalve op dat bij het door belanghebbende ter zitting expliciet aangehaalde arrest van de Hoge Raad over de solidariteitsheffing niet op zijn geval van toepassing is (HR 5 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BH9189). De Hoge Raad heeft in dat arrest het volgende overwogen:

*“5.1. De Centrale Raad heeft onder meer overwogen dat hij de solidariteitsheffing ziet als een inhouding op het brutoloon, welke inhouding voortvloeide uit de voor de werknemers van belanghebbende destijds geldende CAO. Nu hiermede het brutoloon geen wijziging onderging, betekent dit volgens de Centrale Raad dat deze inhouding als deel uitmakende van het brutoloon niet kan worden aangemerkt als niet te zijn genoten in de zin van artikel 5 van de CSV. De Centrale Raad heeft voorts geoordeeld dat de solidariteitsheffing niet kan worden aangemerkt als negatief loon. Tegen deze oordelen is het middel gericht.*

*5.2.1. Indien een werkgever in het kader van een herstructurering een sociaal plan opstelt en uitvoert, en werknemers uit hoofde van hun dienstbetrekking (bijvoorbeeld op grond van een CAO) een deel van hun loon aan de werkgever afdragen als bijdrage in de kosten van de uitvoering van dat plan, dient die afdracht te worden aangemerkt als negatief loon.*

*5.2.2. Uit de hiervóór in 3.1 en 3.2 vermelde feiten en omstandigheden blijkt dat in het onderhavige geval de werknemers in het kader van de herstructurering van belanghebbende en het daartoe opgestelde sociaal plan, op grond van de CAO verplicht zijn bij te dragen in de kosten van uitvoering van dit plan, dat daartoe door belanghebbende een solidariteitsheffing op hun loon is ingehouden, en voorts dat belanghebbende de van de werknemers ingehouden bedragen heeft afgedragen aan een derde, te weten de Stichting, die dat plan uitvoert. Dat het sociaal plan niet door belanghebbende is uitgevoerd, maar door deze - daartoe opgerichte - stichting, houdt kennelijk verband met de slechte financiële positie waarin belanghebbende destijds verkeerde.*

*5.2.3. Aldus komt het onderhavige geval dusdanig overeen met de hiervoor in 5.2.1 bedoelde situatie waarin het sociaal plan wordt uitgevoerd door de werkgever zelf, dat het voor de kwalificatie als negatief loon met die situatie op één lijn moet worden gesteld. Dit brengt mee dat de solidariteitsheffing als negatief loon moet worden aangemerkt. Het middel slaagt derhalve.”*

Belanghebbende heeft, in tegenstelling tot de werknemers in de hierboven genoemde arrest, niet een deel van zijn loon afgedragen als bijdrage in de kosten van de werkgever, hij heeft immers genoeg genomen met een lager loon over deze jaren. Hierdoor kan ook dit arrest van de Hoge Raad belanghebbende niet baten.

2.15. Gelet op het vorenstaande is het beroep ongegrond verklaard.

2.16. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Deze uitspraak is gedaan door mr. C.A.F.M. Stassen, rechter, in tegenwoordigheid van mr. S.A. van Beijsterveldt, griffier en in het openbaar uitgesproken op 20 december 2019.

De griffier, De rechter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

### **Rechtsmiddel**

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te s-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ s-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. een dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
  - d. de gronden van het hoger beroep.

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op [Rechtspraak.nl](https://www.rechtspraak.nl) / Digitaal loket bestuursrecht.