

Rapport

Datum: 31 mei 2002

Rapportnummer: 2002/176

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1 afwijzend heeft beslist op zijn verzoek om ambtshalve vermindering van de aan hem opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 tot en met 1998.

Beoordeling

1. Verzoeker, een artiest, heeft in de door hem ingediende aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1996 tot en met 1998 niet het standpunt ingenomen dat hij diende te worden aangemerkt als ondernemer en evenmin aanspraak gemaakt op toepassing van de zogenaamde starters-/zelfstandigenaftrek ex artikel 44m van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Nadat de op basis van de ingediende aangiften opgelegde aanslagen ib/pvv 1996 tot en met 1998 onherroepelijk waren geworden, heeft verzoekers gemachtigde aan de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1 (hierna: de Belastingdienst) verzocht om verzoeker over de jaren 1996 tot en met 1998 (alsnog) als ondernemer aan te merken en de starters-/zelfstandigenaftrek toe te passen, en de over bedoelde jaren opgelegde aanslagen ib/pvv dienovereenkomstig ambtshalve te verminderen.

2. Nadat de Belastingdienst aanvankelijk het standpunt innam dat geen sprake was van ondernemerschap, besliste de Belastingdienst dat verzoeker kon worden aangemerkt als ondernemer. Wat betreft het ingediende verzoek om de starters-/zelfstandigenaftrek toe te passen besliste de Belastingdienst afwijzend op het ingediende verzoek.

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst dit laatste verzoek heeft afgewezen.

3. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen - zoals uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (DB 89/735) - voorziet in de mogelijkheid een onjuiste (te hoge) aanslag te verminderen; aan de belastingplichtige wordt de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie Achtergrond, onder 1. en 2.). Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek - bijvoorbeeld in het geval van het te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift - door de Belastingdienst niettemin ambtshalve de vermindering of teruggaaf wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, het feit dat de aanslag al onherroepelijk is geworden staat op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling door de Belastingdienst in bovenbedoelde zin.

4. Ingevolge het bepaalde in artikel 44m van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt een zelfstandigenaftrek (onder voorwaarden verhoogd met de startersaftrek) toegepast ten aanzien van de belastingplichtige die winst uit onderneming geniet indien gedurende het kalenderjaar de voor werkzaamheden beschikbare tijd voor tenminste 1225 uren in beslag

wordt genomen door het voor eigen rekening feitelijk drijven van een onderneming. Het gaat hier om een fiscale tegemoetkoming (faciliteit). De bewijslast dat aan de geldende voorwaarden voor toepassing van deze tegemoetkoming wordt voldaan, ligt bij de belastingplichtige, i.c. verzoeker.

5. Verzoeker heeft gesteld dat hij aan het voor eigen rekening feitelijk drijven van zijn onderneming heeft besteed in 1996: 1517,5 uren, in 1997: 1288 uren en in 1998: 1274,5 uren. Daartoe heeft hij aan de Belastingdienst over de bewuste jaren een

- achteraf opgemaakte - urenspecificatie overgelegd. Deze specificaties bevatten per week een omschrijving van de volgende activiteiten: optredens, repetities buitenshuis, thuisstudie en componeren, administratie, reistijd, besprekingen en overig (lesnemen/training workshops e.d. en opname film).

6. De Belastingdienst heeft gemotiveerd betwist dat verzoeker in de jaren 1996 tot en met 1998 telkens ten minste 1225 uren heeft besteed aan het feitelijk drijven van zijn onderneming. De Belastingdienst betwist allereerst de hoogte van de in de specificatie opgenomen uren onder de activiteit 'repetities buitenshuis'. De Belastingdienst wijst er op dat het ingeval van 'repetities buitenshuis' veelal gaat om repetities voorafgaand aan een uitvoering. Tegen deze achtergrond stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat de in de - achteraf opgemaakte - urenstaten opgegeven uren onder bedoelde activiteit tijdens de perioden dat er geen contracten waren niet aannemelijk zijn. Dit brengt - aldus de Belastingdienst - mee dat deze uren uit de overgelegde specificatie moeten worden geëlimineerd. Voorts stelt de Belastingdienst zich onder verwijzing naar de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 10 september 1996, nr. 95/1705 (zie Achtergrond, onder 4.) op het standpunt dat de in de overgelegde specificatie over de jaren 1996 en 1998 opgenomen uren onder de activiteit "overig (lesnemen/training/workshops e.d.)" niet meetellen voor het urencriterium. In dit verband wijst de Belastingdienst er nog op dat de jurisprudentie inzake de vraag of bepaalde uren toe te rekenen zijn aan een onderneming omvangrijk en vaak sterk feitelijk is, en dat het in het onderhavige geval dan ook maar sterk de vraag is of verzoeker in een gerechtelijke procedure in het gelijk gesteld zou worden. Naar de Belastingdienst aangeeft, voldoet verzoeker aldus gecorrigeerd niet aan het vereiste dat hij in de bewuste jaren ten minste 1225 uren heeft besteed aan het feitelijk drijven van zijn onderneming.

7. De Belastingdienst heeft in redelijkheid het standpunt in kunnen nemen dat de opgevoerde uren onder de activiteit 'repetities buitenshuis' tijdens de perioden dat er geen contracten waren niet aannemelijk zijn en derhalve dienen te worden geëlimineerd (niet meetellen voor het urencriterium). Voor zover verzoeker in dit verband stelt dat hij ook buitenshuis repeteert voor onbetaalde werkzaamheden waarvoor geen contracten opgesteld worden, alsmede dat regelmatig onbezoldigd met andere musici/dansers wordt gerepeteerd, wordt opgemerkt dat deze stelling op geen enkele manier verder wordt onderbouwd. Het had gezien de op verzoeker rustende bewijslast op diens weg gelegen

om zijn stelling nader te onderbouwen middels het vermelden van concreet plaatsgevonden werkzaamheden en repetities. Zo bezien, en mede in aanmerking genomen de wijze waarop de op dit punt in de overgelegde - achteraf opgemaakte - urenspecificatie verstrekte gegevens qua opbouw en kwantiteit zijn neergelegd, behoeft aan hetgeen verzoeker op dit punt heeft gesteld minder gewicht te worden gehecht.

8. Voorts kan op basis van de door partijen overgelegde gegevens niet zonder meer worden gezegd dat de Belastingdienst met zijn, onder verwijzing naar de uitspraak van Hof 's-Gravenhage van 10 september 1996, nr. 95/1705, ingenomen standpunt dat de voor de jaren 1996 en 1998 opgevoerde uren onder de activiteit 'overig (lesnemen/training/workshops e.d.)' niet meetellen voor het urencriterium een onjuist standpunt inneemt. De essentie van bedoelde uitspraak is dat in het geval sprake is van uitbreiding van de vakbekwaamheid geen sprake is van ondernemingskosten, zodat de uren besteed aan de opleiding niet meetellen voor de toepassing van de starters-/zelfstandigenaftrek.

Weliswaar valt op het standpunt van de Belastingdienst aan te merken dat er voetstoots van uit wordt gegaan dat ten aanzien van de onder deze activiteit opgevoerde uren sprake is van uitbreiding van de vakbekwaamheid waarmee geen sprake is van ondernemingskosten. Echter, verzoekers gemachtigde had moeten begrijpen dat in het kader van de behandeling van een verzoek om ambtshalve vermindering van opgelegde aanslagen - waarin geen beroep op de belastingrechter mogelijk is - het op zijn weg had gelegen om (alsnog) middels het specifiek duiden van gevolgde lessen/trainingen/workshops gerelateerd aan zijn beroepsmatige activiteiten aannemelijk te maken dat het hier studiekosten betrof die waren gemaakt teneinde de vakkennis op peil te houden welke studiekosten wel als ondernemingskosten kunnen worden aangemerkt. In dit verband wordt nog gewezen op de op verzoeker rustende bewijslast op dit punt. Verzoeker is, hoewel hij daartoe tijdens het onderzoek van de Nationale ombudsman in de gelegenheid is gesteld, daarin niet geslaagd. Zijn gemachtigde heeft op dit punt volstaan met het maken van een algemene opmerking dat de ontwikkelingen in het vak (onder andere steeds meer gebruik van authentiek oude muziek/muziekinstrumenten, originele 'middeleeuwse' bezettingen) verzoeker noodzaken om veel te studeren teneinde te voorkomen dat zijn vakbekwaamheid verminderd. Zo bezien kan de Belastingdienst worden gevolgd in zijn standpunt dat het nog maar de vraag is of verzoeker in een gerechtelijke procedure op dit punt in het gelijk gesteld zou worden. Gelet op het vorenstaande valt het standpunt van de Belastingdienst dat de uren onder de noemer "overig (lesnemen/training/workshops e.d.)" niet meetellen voor het urencriterium, in redelijkheid te billijken.

Voor zover verzoeker in meer algemene zin opmerkt dat het vak van artiest vele studie-uren vereist (ook indien er geen concerten gepland zijn) en dat voor het op peil houden van een bepaalde technische beheersing eveneens vele uren nodig zijn, wordt opgemerkt dat de uren die zijn opgevoerd onder de activiteit "thuisstudie en componeren" door de Belastingdienst niet worden betwist.

9. Consequentie van hetgeen onder 7. en 8. is overwogen, is dat moet worden geconcludeerd dat de Belastingdienst in redelijkheid het standpunt heeft kunnen innemen dat verzoeker in de jaren 1996 tot en met 1998 telkens niet voldeed aan het urencriterium. Immers, wanneer de door verzoeker ingediende urenspecificatie wordt gecorrigeerd voor de hierboven bedoelde uren die niet meetellen voor het urencriterium, wordt voor geen van de jaren 1996 tot en met 1998 voldaan aan het vereiste dat verzoeker minimaal

1225 uur heeft gewerkt voor zijn onderneming.

Voor de onderhavige jaren werkt een en ander cijfermatig als volgt uit.

In 1996 heeft verzoeker volgens de door hem overgelegde specificatie aan het voor eigen rekening feitelijk drijven van zijn onderneming besteed 1517,5 uren. De in dat jaar opgevoerde uren onder de activiteit 'repetities buitenshuis' tijdens de perioden dat er geen contracten waren bedragen 245 en de opgevoerde uren onder de activiteit 'overig (lesnemen/training/workshops e.d.)' bedragen 120. Na correctie bedraagt het aantal in aanmerking te nemen uren 1152,5.

In 1997 heeft verzoeker volgens de door hem overgelegde specificatie aan het voor eigen rekening feitelijk drijven van zijn onderneming besteed 1288 uren. De in dat jaar opgevoerde uren onder de activiteit 'repetities buitenshuis' tijdens de perioden dat er geen contracten waren bedragen 334. Na correctie bedraagt het aantal in aanmerking te nemen uren 954.

In 1998 heeft verzoeker volgens de door hem overgelegde specificatie aan het voor eigen rekening feitelijk drijven van zijn onderneming besteed 1274,5 uren. De in dat jaar opgevoerde uren onder de activiteit 'repetities buitenshuis' tijdens de perioden dat er geen contracten waren bedragen 354 en de opgevoerde uren onder de activiteit 'overig (lesnemen/training/workshops e.d.)' bedragen 164. Na correctie bedraagt het aantal in aanmerking te nemen uren 756,5.

10. Gelet op het vorenoverwogene, wordt geconcludeerd dat de Belastingdienst in redelijkheid heeft kunnen besluiten om afwijzend te beslissen op het door verzoeker ingediende verzoek om ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslagen ib/pvv 1996 tot en met 1998.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.

Onderzoek

Op 25 september 2001 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer A. te Amsterdam, ingediend door B. Schoenmaker, belastingadviseur te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1 verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoekers gemachtigde diende met brieven van 2 oktober 2000 bij de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1 (hierna: de Belastingdienst) verzoeken in om ambtshalve vermindering van de aan verzoeker, een artiest, opgelegde aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1996 tot en met 1998.

In de verzoekschriften voerde hij het volgende aan:

“...verzoek ik u cliënt (...) als ondernemer te behandelen en starters- en zelfstandigenaftrek toe te passen.

De inkomsten van de diverse opdrachtgevers van cliënt staan in de aangifte. Cliënt is artiest en doet als zodanig optredens. Een artiest die optredens doet, staat voor de loonbelasting in dienstbetrekking tot degene met wie hij het optreden overeenkomt, op

grond van artikel 4 c Wet op de loonbelasting. Hij is bij die optredens niet in juridische zin in dienst van de telkens wisselende organisatoren, maar zelfstandig. Voor de inkom-

stenbelasting vindt een afzonderlijke beoordeling plaats. (...) De bronnenvolgorde van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 beziet eerst de bron winst uit onderneming. Er zijn verschillende opdrachtgevers en cliënt is niet van een van hen afhankelijk, of ondergeschikt. Ook de kosten die gemaakt worden voor de uitoefening van de werkzaamheden en de debiteuren tonen aan dat ondernemersrisico wordt gelopen. Nu artiesten een zelfstandig beroep beoefenen, waarbij de persoonlijke kwaliteit prevaleert boven de organisatie van arbeid en kapitaal, is de aanwezigheid van kapitaal niet vereist voor het ondernemerschap (...).

Jurisprudentie

HR 11-03 1981 BNB 1981/105 (...)

Hof den Haag 02-03-1982 BNB 1983/113 (...)

HR 28-02-1990 BNB 1990/107 (...)

HR 06-09-1995 BNB 1995/298 (...)

HR 21-04-1993 BNB 1993/187 (...)

HR 15-03-1995 BNB 1995/124 (...)

HR 16-09-1992 BNB 1992/370 (...)

Hof Den Haag 29-03-1993 BNB 1994/215 (...)

Ik verzoek u de aanslag conform vast te stellen, met inachtneming van het ondernemerschap, zelfstandigenaftrek en invorderingsvrijstelling...”

Volgens verzoekers gemachtigde had het verzoek de volgende cijfermatige consequenties:

1996: het belastbare inkomen ad. f 12.090 wordt verminderd met een bedrag van f 12.917

1997: het belastbare inkomen ad. f 11.257 wordt verminderd met een bedrag van f 13.453;

1998: het belastbare inkomen ad f 10.487 wordt verminderd met een bedrag van f 14.782;

2. De Belastingdienst nam het ingediende verzoek in behandeling als een bezwaarschrift, en liet verzoekers gemachtigde met brieven van 22 januari 2001 het volgende weten:

“...Samenvatting van uw bezwaar

U bent van mening dat uw cliënt aangemerkt dient te worden als ondernemer.

Beoordeling van uw bezwaar

Ik ben van mening dat er (over de jaren 1996 tot en met 1998; N.o.) geen sprake is van ondernemerschap. Dit heb ik gebaseerd op de volgende feiten en omstandigheden:

de omvang van het aantal opdrachtgevers en de behaalde omzet;

als kosten is het beroepskostenforfait in aanmerking genomen; er is geen sprake van hoge kosten en investeringen;

anders dan u in uw bezwaarschrift vermeldt zijn er geen debiteuren en wordt er geen ondernemersrisico gelopen.

Mondelinge toelichting

Ik ben voornemens het bezwaarschrift af te wijzen. Voordat ik dat doe, wil ik u nog in de gelegenheid stellen uw bezwaarschrift mondeling toe te lichten. U kunt daarvoor een afspraak met mij maken...”

3. Verzoekers gemachtigde reageerde op 26 januari 2001 op de brieven van de Belastingdienst van 22 januari 2001:

“...U bent van mening dat (verzoeker; N.o.) geen ondernemer is.

Ten eerste heeft (verzoeker; N.o.) verschillende opdrachtgevers, de behaalde omzet is hierbij niet van belang, slechts het feit dat (verzoeker; N.o.) tracht winst te behalen.

Ten tweede stelt u dat er geen hoge kosten gemaakt zijn en dat er geen investeringen zijn gedaan. Het specifieke karakter van een zelfstandig beroep dat (verzoeker; N.o.) uitoefent brengt met zich mee dat de eisen voor de aanwezigheid van een onderneming enigszins anders luiden dan die van een gewone onderneming. Investeringen in activa zijn niet vereist, evenmin het lopen van debiteurenrisico. De persoonlijke kwaliteit prevaleert boven de aanwezigheid van kapitaal. Zie BNB 1992/370 en BNB 1994/215. Het is bij het lopen van debiteurenrisico bovendien van belang dat dit voor rekening van (verzoeker; N.o.) komt, niet of dit risico zich daadwerkelijk heeft gemanifesteerd.

Ten derde wil ik u er op wijzen dat er in de jurisprudentie een ruim standpunt (wordt ingenomen; N.o.) wat betreft ondernemingsrisico's van vrije beroepsbeoefenaren. De kans op wisselende opbrengsten is reeds voldoende. Bovendien loopt belanghebbende het risico dat hij geen opdrachten krijgt.

Ik verzoek u uw standpunt in uw brief van 22 januari jl. te heroverwegen...”

4. Vervolgens besliste de Belastingdienst op 5 februari 2001 afwijzend op de op 2 oktober 2000 ingediende verzoeken om ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslagen ib/pvv 1996 tot en met 1998. De beslissing luidde:

“...Samenvatting van uw verzoek

U verzoekt (verzoeker; N.o.) alsnog aan te merken als ondernemer en de starters- en zelfstandigenaftrek toe te passen.

Beslissing op uw verzoek

Ik wijs uw verzoek af. Voor de motivering verwijs ik naar mijn brief van 22 januari 2001 (zie onder 2; N.o.)...”

5. Verzoekers gemachtigde reageerde met een brief van 12 maart 2001 op de beslissingen van de Belastingdienst van 5 februari 2001. Bij de brief waren afschriften gevoegd van door verzoeker gesloten overeenkomsten met een duur korter dan drie maanden. Het betrof overeenkomsten waarbij verzoeker steeds voor korte perioden werd ingehuurd als artiest (acteur-mimespeler). Aangegeven werd dat indien een voorstelling om wat voor reden dan ook niet doorging, geen uitbetaling aan verzoeker plaatsvond, zodat debiteuren- en ondernemingsrisico werd gelopen.

Voorts werd verwezen naar hetgeen aan de Belastingdienst was geschreven in de brief van 26 januari 2001 (zie onder 3.; N.o.).

Ten slotte werd nog het volgende opgemerkt:

“Dienstbetrekking vervuld binnen het kader van een onderneming

Advocaat Generaal mr. Van Soest concludeert in paragraaf 6 van BNB 1981/105 dat een dienstbetrekking vervuld kan worden binnen het kader van een onderneming, zie H. Mobach, maandblad belastingbeschouwingen januari 1975/Hoge Raad 29-10-69 BNB 2696/246. Deze conclusie wordt door de Hoge Raad overgenomen. De bewoordingen maken geen onderscheid in een fictieve of een gewone dienstbetrekking. Door het gevarieerde arbeidspatroon van deze uitvoerende en scheppende kunstenaar wordt voldaan aan de ondernemersvereisten.

Hierbij dient het volgende in acht te worden genomen. Er zijn meerdere opdrachtgevers, belanghebbende moet elke opdracht opnieuw trachten te verwerven, er vindt geen doorbetaling bij ziekte plaats (bij ziekte geen oproep, geen geld = ondernemersrisico), cliënt kan zich laten vervangen, er is debiteurenrisico. Daarbij is van belang dat het debiteurenrisico voor rekening van cliënt komt, en niet of het risico zich daadwerkelijk gemanifesteerd heeft. Cliënt is volledig vrij in de wijze waarop de werkzaamheden verricht worden. Van een gedetailleerde beschrijving van de werkzaamheden is geen sprake. De

werkzaamheden worden verricht onder eigen naam, voor eigen rekening, voor eigen risico, er is geen ondergeschiktheid...”

6. De Belastingdienst reageerde op 7 mei 2001 als volgt:

“...Samenvatting van uw verzoek

U verzoekt cliënt alsnog aan te merken als ondernemer en de starters- en zelfstandigenaftrek toe te passen.

Beoordeling van uw verzoek

Uw cliënt kan als ondernemer aangemerkt worden. Gezien de behaalde omzet is het echter niet aannemelijk dat aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek voldaan wordt.

Beslissing op uw verzoek

Ik wijs uw verzoek af...”

7. Hierop schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst op 9 mei 2001:

“...Over de jaren 1996 t/m 1998 stelt u dat cliënt als ondernemer aangemerkt kan worden, maar dat het niet aannemelijk is dat cliënt aan het urencriterium voldoet omdat hij te weinig omzet behaalt.

Uit de reeds in uw bezit zijnde urenstaten van cliënt blijkt dat hij meer dan voldoende uren maakt. In 1996 bedroeg de omzet f 13.163,00 had hij 3 opdrachtgevers en heeft hij 1517,5 uur aan zijn onderneming besteedt. In 1997 bedroeg de omzet f 12.555,97 had hij 4 opdrachtgevers en heeft hij 1288 uren aan zijn onderneming besteed. In 1998 bedroeg de omzet f 12.129,00 had hij 7 opdrachtgevers en heeft hij 1274,5 uren aan zijn onderneming besteed.

Het is mij in het geheel niet duidelijk waarom u van mening bent dat bovengenoemde cliënt niet voldoet aan de urennorm. Ik verzoek u vriendelijk uw standpunt nader te

motiveren...”

8. Vervolgens schreef de Belastingdienst verzoekers gemachtigde op 27 juli 2001:

“...In uw brief van 9 mei 2001 reageert u op de afhandeling van uw verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996, 1997 en 1998 van (verzoeker; N.o.). Na het lezen van uw brief, kwam ik tot de conclusie dat ik toch nog meer informatie van u nodig heb. Hierna geef ik aan om welke informatie het gaat. (...)

Zelfstandigenaftrek

U past de zelfstandigenaftrek toe. Een van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor deze aftrek is dat uw cliënt in het belastingjaar minimaal 1225 uren in de eigen onderneming heeft gewerkt. Om te kunnen beoordelen of uw cliënt recht heeft op de aftrek, verzoek ik u mij de volgende informatie te sturen:

een gespecificeerd overzicht van de werkzaamheden van uw cliënt voor de onderneming en de tijd die hij hieraan besteed heeft.

In tegenstelling tot hetgeen in uw brieven staat zijn de urenstaten niet in mijn bezit...”

9 Verzoekers gemachtigde verstrekte de Belastingdienst op 2 augustus 2001 de volgende, achteraf opgemaakte, urenoverzichten;

Urenspecificatie voor zelfstandigenaftrek.

De zelfstandigenaftrek (*f* 14.782,00 cijfers 1998) is van toepassing indien de ondernemer (musicus) op jaarbasis meer dan 1.225 uur aan de onderneming heeft besteed. Dat is een gemiddelde van 25 uur per week, uitgaande van 4 weken vakantie.

Let op: alle denkbare werkzaamheden tellen mee! Hieronder staat een overzicht met de meest voorkomende werkzaamheden. Er is ruimte overgelaten om extra activiteiten in te vullen. Het criterium van 1.225 uur is een minimum, meer uren maakt de zelfstandigenaftrek acceptabeler.

Jaar 1996 Cliënt Sofinr:

Totaal uren 1517,5

week 1

week 2

week 3

week 4

week 5

week 6

week 7

week 8

Optredens

Repetities buitenshuis

16

19

19

19

16

16

Thuisstudie (en componeren)

4,5

7

2

6

4

9

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

1

1,5

2

1,5

1,5

0,5

Reistijd

Besprekingen

2

3

1,5

2,5

Overig

Totaal

3

9

25

22,5

26,5

24,5

25

19

week 9

week 10

week 11

week12

week 13

week 14

week 15

week 16

Optredens

8

Repetities buitenshuis

33

40

30

30

30

36

36

Thuisstudie (en componeren)

2

4

5

5

3,5

4

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2,5

.1,5

Reistijd

6

Besprekingen

3

1,5

Overig

Totaal

35

44

14

35

37,5

36,5

41,5

37,5

week 17

week 18

week 19

week20

week 21

week 22

week 23

week 24

Optredens

12

Repetities buitenshuis

30

36

30

30

30

30

30

30

Thuisstudie (en componeren)

3,5

5

2

6

5

5

5,5

6

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2

2,5

1

2

Reistijd

Besprekingen

1

1,5

2

2,5

Overig

Totaal

39,5

42,5

46

38,5

35

36

38

38

week 25

week 26

week 27

week 28

week 29

week 30

week 31

week 32

Optredens

9

24

15

30

15

30

15

30

Repetities buitenshuis

30

Thuisstudie (en componeren)

7

8

5,5

6

4

5

4,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2

2,5

2,5

Reistijd

Besprekingen

2

4

Overig

Totaal

39

33

22

38

21

36,5

24

34,5

week 33

week 34

week 35

week 36

week 37

week 38

week 39

week 40

Optredens

30

16

Repetities buitenshuis

19

12

16,5

19

18,5

17

Thuisstudie (en componeren)

4

6

2

5,5

6,5

4

4

3

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

3,5

1,5

0,5

Reistijd

Besprekingen

2,5

.0,5

1,5

0,5

Overig Les nemen

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

Totaal

41,5

35

25

30

30

33,5

31

27,5

week 41

week 42

week 43

week 44

week 45

week 46

week 47

week 48

Optredens

12

Repetities buitenshuis

19

19

Thuisstudie (en componeren)

18

18,5

10

14,5

10

12

13,5

9

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2

3,5

2,5

1

Reistijd

Besprekingen

2,5

4

3,5

Overig Les nemen

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

7,5

Totaal

27,5

28,5

40

41

33,5

22

24,5

17,5

week 49

week 50

week 51

week 52

Optredens

Repetities buitenshuis

Thuisstudie (en componeren)

12

8,5

3

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

3,5

Reistijd

Besprekingen

5,5

Overig Les nemen

Totaal

15,5

14

3

Jaar 1997

Totaal uren 1288

week 1

week 2

week 3

week 4

week 5

week 6

week 7

week 8

Optredens

Repetities buitenshuis

15

Thuisstudie (en componeren)

3

7,5

4,5

1

7,5

5,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

3,5

1,5

1,5

5,5

3,5

1,5

2,5

Reistijd

Besprekingen

5

2

3

Overig:

Totaal

11

11

6

5,5

7.5

9

23

week 9

week 10

week 11

week12

week 13

week 14

week 15

week 16

Optredens

Repetities buitenshuis

20

18

18

25

25

30

18

18

Thuisstudie (en componeren)

5,5

7,5

3

1,5

2,5

7,5

5,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2,5

1,5

0,5

0,5

2,5

0,5

1

2,5

Reistijd

1,5

1,5

1,5

Besprekingen

1,5

3

2,5

1,5

Overig

Totaal

29,5

27

24,5

29,5

30,5

34,5

28

26

week 17

week 18

week 19

week20

week 21

week 22

week 23

week 24

Optredens

Repetities buitenshuis

20

30

40

35

35

35

Thuisstudie (en componeren)

7,5

2,5

12,5

8,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

7,5

4

1,5

Reistijd

1,5

1,5

Besprekingen

3,5

6

3,5

Overig

Totaal

32,5

34

26

16

41,5

35

35

35

week 25

week 26

week 27

week28

week 29

week 30

week 31

week 32

Optredens

5

20

10

20

Repetities buitenshuis

35

25

Thuisstudie (en componeren)

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

1,5

5

Reistijd

Besprekingen

3

Overig

Totaal

38

6,5

25

20

10

25

week 33

week 34

week 35

week 36

week 37

week 38

week 39

week 40

Optredens

Repetities buitenshuis

40

40

40

40

40

Thuisstudie (en componeren)

9

.3

.3

.2,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

7,5

.4,5

2,5

Reistijd

Besprekingen

3

3

Overig:

Totaal

19,5

50,5

43

45

40

40

week 41

week 42

week 43

week 44

week 45

week 46

week 47

week 48

Optredens

25

10

15

10

15

Repetities buitenshuis

40

40

40

40

Thuisstudie (en componeren)

.7,5

8,5

5

4,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

1,5

3,5

3,5

1,5

2,5

1,5

Reistijd

1,5

1,5

6

2

3

Besprekingen

.2,5

5,5

3,5

Overig:

Totaal

44

43,5

40

66,5

28

31

19,5

27,5

week 49

week 50

week 51

week 52

Optredens

20

10

20

Repetities buitenshuis

Thuisstudie (en componeren)

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

Reistijd

6

6

6

Besprekingen

Overig:

Totaal

26

16

26

Jaar 1998

Totaal uren 1274,5

week 1

week 2

week 3

week 4

week 5

week 6

week 7

week 8

Optredens

8

8

8

24

Repetities buitenshuis

20

14

22

26

23,5

22

22

Thuisstudie (en componeren)

7,5

3,5

4,5

8,5

6

5,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

3,5

1,5

1,5

2

Reistijd

3

5

4

Besprekingen

1,5

2

1,5

3

Overig:

Totaal

42

30,5

41,5

50

35,5

31,5

30,5

week 9

week 10

week 11

week12

week 13

week 14

week 15

week 16

Optredens

18

Repetities buitenshuis

25

25

10

Thuisstudie (en componeren)

8,5

9

7,5

5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2,5

3

2

3,5

2,5

Reistijd

Besprekingen

1,5

2,5

1,5

3

Overig: training (les, workshop)

7,5

Totaal

36

38,5

30

6

9

8

9

week 17

week 18

week 19

week 20

week 21

week 22

week 23

week 24

Optredens

9

9

Repetities buitenshuis

11

5

26

21

13

Thuisstudie (en componeren)

5,5

4

8,5

5

5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

1,5

2,5

1,5

3

Reistijd

3

Besprekingen

3,5

1,5

1

1,5

Overig: training

7,5

7,5

4,5

6

7,5

4,5

4,5

Totaal

18

24

20,5

41

28,5

17

4,5

29,5

week 25

week 26

week 27

week 28

week 29

week 30

week 31

week 32

Optredens

6

20

20

Repetities buitenshuis

16

19

10

35

Thuisstudie (en componeren)

3

5

10

7,5

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2

1,5

3

3,5

2

Reistijd

Besprekingen

1,5

2,5

1,5

Overig: training

4,5

Totaal

27

28

10,5

13,5

30

64,5

week 33

week 34

week 35

week 36

week 37

week 38

week 39

week 40

Optredens

10

20

8

8

12

20

Repetities buitenshuis

35

35

35

18

Thuisstudie (en componeren)

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

2,5

3

Reistijd

8

2

12

11

Besprekingen

3

3

Overig: training

7,5

9,5

6,5

Totaal

45

40,5

38

38

23,5

22,5

30,5

31

week 41

week 42

week 43

week 44

week 45

week 46

week 47

week 48

Optredens

8

20

4

8

Repetities buitenshuis

4

21

9

Thuisstudie (en componeren)

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

3,5

1,5

3

2

Reistijd

7

4

3

3

Besprekingen

1,5

3

3

5

6

2

Overig: training

4,5

8,5

8,5

7,5

8,5

7

7,5

8,5

Totaal

21

19

34

40,5

23,5

24

7,5

12,5

week 49

week 50

week 51

week 52

Optredens

4

11

11

Repetities buitenshuis

Thuisstudie (en componeren)

Lesgeven

Administratie (tel. regelen, etc.)

3,5

Reistijd

2

Besprekingen

1,5

1,5

1,5

Overig: training

8,5

16,5

1

opname (film)

8

Totaal

21,5

23

13,5

11

10. De Belastingdienst schreef verzoekers gemachtigde op 4 september 2001 het volgende:

“...Naar aanleiding van uw brief d.d. 9 mei 2001 waarin u namens (verzoeker; N.o.) vraagt om mijn standpunt nader te motiveren deel ik u het volgende mede.

1996

Volgens de aangifte heeft de arbeidsverhouding met stichting O. van 1 maart tot en met september geduurd. De repetities buitenshuis buiten de weken 9 tot en met 33 zijn derhalve niet aannemelijk (245 uur). Tevens is het les nemen niet het feitelijk drijven van een onderneming. Deze uren tellen niet mee (120). Er wordt niet voldaan aan het urencriterium.

1997

Volgens de aangifte waren er geen contracten in de weken 1 t/m 12 en 16 t/m 29. De repetities buitenshuis in deze perioden zijn niet aannemelijk (334 uur). Er wordt niet voldaan aan het urencriterium.

1998

Volgens de aangifte waren er geen contracten in de weken 6 t/m 34. De repetities buitenshuis in deze perioden zijn niet aannemelijk (353,5 uur). Tevens is het les nemen niet het feitelijk drijven van een onderneming. Deze uren tellen niet mee (164). Er wordt niet voldaan aan het urencriterium.

De overgelegde urenspecificaties geven mij geen aanleiding om terug te komen op mijn ingenomen standpunt. Er wordt naar mijn mening niet voldaan aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek. De aanslagen staan onherroepelijk vast. Gezien de uitvoerige correspondentie die inmiddels over de jaren (1996; N.o.) tot en met 1998 gevoerd is zal verdere correspondentie over deze jaren gedeponneerd worden zonder hierop te reageren...”

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder Klacht.

Voorts voerde verzoekers gemachtigde in het verzoekschrift aan de Nationale ombudsman, gedateerd 20 september 2001, nog het volgende aan:

“...Uit de urenstaten van cliënt blijkt dat hij meer dan voldoende uren maakt. In 1996 bedroeg de omzet f.13.163,00 had hij 3 opdrachtgevers en heeft hij 1517,5 uur aan zijn onderneming besteed. In 1997 bedroeg de omzet 12.555,97 had hij 4 opdrachtgevers en heeft hij 1288 uren aan zijn onderneming besteed. In 1998 bedroeg de omzet f 12.129,00 had hij 7 opdrachtgevers en heeft hij 1274,5 uren aan zijn onderneming besteed.

(...)

Resumerend

(...) is cliënt ondernemer(ster) voor de inkomstenbelasting. Dit wordt niet tegengesproken door de inspecteur. De eenheid wil de studie-uren niet meerekenen voor het urencriterium van de zelfstandigenaftrek in de wet inkomstenbelasting.

In tegenstelling tot vele andere beroepsgroepen dienen artiesten veel tijd aan studie te besteden. Om een bepaald niveau van beheersing van het instrument te bereiken zijn veel studie-uren noodzakelijk. Voor het op peil houden van een bepaalde technische beheersing zijn eveneens vele uren nodig. Een voorbeeld hiervan is de eeltvorming op de handen van musici die een strijkinstrument bespelen. Na enkele dagen minder spelen is deze eeltlaag minder, waardoor tijdens een concert problemen ontstaan. Blaren - die tijdens een optreden openbarsten - hetgeen spelen zo goed als onmogelijk maakt. Het is echter niet mogelijk om tijdens een concert plotseling te stoppen met spelen. Een significant verschil met administratieve beroepen, waarbij de prestatie altijd enige tijd uitgesteld zou kunnen worden. Musici die een blaasinstrument bespelen dienen dagelijks de embouchure te trainen. Deze lipspanning vergt veel training en onderhoud.

Enige tijd niet optreden of repeteren met een orkest/ensemble betekent dat door thuisstudie zelf deze vaardigheden op peil gehouden moeten worden. Voor musici geldt stilstaan is achteruitgang. Daarnaast is het ook zo dat orkesten verwachten dat het niveau van de musici gedurende hun carrière bij een orkest toeneemt. De vaardigheden van een ervaren musicus zijn onvergelijkbaar met een pas van het conservatorium afgestudeerde musicus. De repetities buitenhuis - en de uren daar aan besteed zijn dan zeer wel aannemelijk. Cliënt voldoet aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek.

Resumerend urenverantwoording zelfstandigenaftrek

Ook onrendabele uren, zogenaamde “lummel”-uren worden meegenomen voor het urencriterium, zie hof Amsterdam 14-2-1997 Vakstudie Nieuws 1997 blz 4721, punt 20. Hof Amsterdam 6-2-1998 nr 96\1548 FED 1999/74. Wachten (op klanten in een jachthaven) is ook aan de onderneming bestede tijd. Cliënt besteedt de volledige werkweek aan repeteren, uitvoeringen en voldoet aan het criterium van artikel 44m Wet op de Inkomstenbelasting 1964. In Hof 's-Gravenhage 24-8-99 nr. 98/3307 worden de stellingen van de inspecteur dat het aantal uren dat belanghebbende op jaarbasis in

dienstbetrekking en als ondernemer werkt bij elkaar geteld onwaarschijnlijk hoog is, dat blijkens de omzet en het aantal opdrachtgevers de onderneming kennelijk slechts een marginaal gebeuren betreft en dat de specificatie achteraf is opgemaakt en de daarop vermelde uren zijn geschat, verworpen door het Hof. Het Hof acht de omzet en het aantal opdrachtgevers niet indicatief voor het aantal aan de onderneming bestede uren.

Voorts is de urenspecificatie betrouwbaar ook als deze achteraf is opgesteld en afgerond.

Naar aard en omvang is sprake van ondernemerschap en is voldaan aan de criteria voor de zelfstandigenaftrek...”

C. Standpunt belastingdienst/ondernemingen amsterdam i

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1 bij brief van 28 november 2001 het volgende mee:

“...Ik zal allereerst een overzicht geven van de ingediende aangiften en de klantcontacten die daarna hebben plaatsgehad. Vervolgens zal ik ingaan op de inhoudelijke beoordeling van het urencriterium.

Aangiften

De ingediende aangiften over 1995 t/m 1999 zagen er als volgt uit:

1995 (J-biljet)

Inkomen: loon en uitkeringen

Naam werkgever of

Uitkeringsinstantie

Periode dat is gewerkt

van tot

Ingehouden

loonheffing

Loon

Stichting B

26-09-95 12-10-95

f 187

f 541

Fr.

18-12-95 31-12-95

f 252

f 751

f 439

f 1.292

Vaste aftrekpost

f 237/-

Belastbaar inkomen

f 1.055

1996 (Tj-biljet)

Inkomen: loon en

uitkeringen

Naam werkgever of

Uitkeringsinstantie

Periode dat is gewerkt

van tot

Ingehouden

loonheffing

Loon

X

01-05-96 21-06-95

f 750

Stichting B

06-11-96 06-11-96

f 296

f 909

Stichting O

01-03-96 09-96

f 2.556

f 11.504

f 2.852

f 13.163

Vaste aftrekpost

f 1.053-/-

Betaalde rente

f 20-/-

Belastbaar inkomen

f 12.090

1997 (TJ-biljet)

Inkomen: loon en

uitkeringen

Naam werkgever of

Uitkeringsinstantie

Periode dat is gewerkt

van tot

Ingehouden

loonheffing

Loon

Theater C

01-09-97 31-12-97

f 836

f 5.147

Stichting B

23-07-97 17-08-97

f 448

f 1.991

Y.

01-04-97 14-04-97

f 1.703

f 5.417

f 2.987

f 12.555

Vaste aftrekpost

f 1.256/-

Betaalde rente

f 42/-

Belastbaar inkomen

f 11.257

1998 (TJ-biljet)

Inkomen: loon en

uitkeringen

Naam werkgever of

Uitkeringsinstantie

Periode dat is gewerkt

van tot

Ingehouden

loonheffing

Loon

Theater C

01-01-98 01-02-98

f 892

f 3.566

Stichting B

22-10-98 24-10-98

f 267

f 867

Z

01-09-98 11-12-98

f 1.261

f 7.517

f 2.420

f 11.950

Vaste aftrekpost

f 1.434

Betaalde rente

f 29/-

Belastbaar inkomen

f 10.487

1998 (Electronische aangifte)

Inkomen: loon en uitkeringen

Naam werkgever of

Uitkeringsinstantie

Periode dat is gewerkt

van tot

Ingehouden

loonheffing

Loon

E

04-01-99 14-01-99

f 359

f 1.352

Em

11-02-99 21-06-99

f 35

f 495

K

01-03-99 31-12-99

f 239

f 744

V

15-03-99 30-05-99

f 2.201

f 8.295

L

31-05-99 12-09-99

f 1.130

f 5.982

S

13-09-99 31-12-99

f 3.228

f 12.521

f 7.192

f 29.389

Vaste aftrekpost

f 3.174/-

Betaalde rente

f 20/-

Belastbaar inkomen

f 26.195

Verdere gebeurtenissen

Op 2 oktober 2000 verzocht (verzoekers gemachtigde; N.o.) om zijn cliënt vanaf 1995 als ondernemer te behandelen en starters- en zelfstandigenaftrek toe te passen. Omdat de aanslagen reeds definitief vaststonden, is het verzoek als een verzoek om ambtshalve vermindering in behandeling genomen.

Op 22 januari 2001 worden door de belastingdienst brieven verzonden waarin staat dat het voornemen bestaat om het verzoek af te wijzen voor de jaren 1995 tot en met 1998. Het ondernemerschap wordt in twijfel getrokken. Het verzoek voor 1999 is ingewilligd.

Op 26 januari 2001 wordt door de consultant hierop gereageerd. De reactie gaf de behandelend ambtenaar geen aanleiding om op zijn ingenomen standpunt terug te komen. Het verzoek werd op 5 februari 2001 afgewezen.

Op 12 maart 2001 reageert (verzoekers gemachtigde; N.o.) op de afwijzing en stuurt overeenkomsten van korte duur op.

Op 7 mei wordt het verzoek wederom afgewezen. Het ondernemerschap wordt vanaf 1996 alsnog geaccepteerd. Gezien de behaalde omzet wordt de zelfstandigenaftrek niet verleend omdat niet aannemelijk is dat voldaan wordt aan het urencriterium voor zelfstandigenaftrek.

Op 9 mei 2001 verzoek (verzoekers gemachtigde; N.o.) om dit standpunt nader te motiveren. Door de belastingdienst is daarop verzocht om urenspecificaties te overleggen. Deze zijn op 2 augustus 2001 overgelegd.

De uren zijn als volgt gespecificeerd:

1996

1997

1998

Optredens

246

180

274

Repetities buitenshuis

759

802

523

Thuisstudie en componeren

298

136

119

Administratie

45

79

62

Reistijd

6

40

67

Bespreking

47

52

61

Overig (les nemen)

120

0

164

Opname film

0

0

8

Totaal

1521

1289

1278

Op 4 september 2001 is gemotiveerd aangegeven waarom niet voldaan wordt aan het urencriterium. Tevens wordt aangegeven dat de betreffende jaren meer dan voldoende aandacht hebben gehad en dat verdere correspondentie met betrekking tot deze jaren niet meer in behandeling genomen zullen worden.

Beoordeling urencriterium

Naar aanleiding van de ingediende urenstaten is het volgende overwogen.

Repetities buitenshuis zijn veelal repetities voorafgaand aan een uitvoering. De in de - achteraf opgemaakte - urenstaten opgegeven uren onder de noemer "repetities buitenshuis" tijdens periodes dat er geen contracten waren zijn niet aannemelijk. Derhalve moeten deze uren uit de urenstaat worden geëlimineerd

De uren die zijn gemoeid met het op peil houden van bepaalde technische beheersing onder de noemer "thuisstudie en componeren" worden niet betwist.

De uren onder de noemer "Overig (les nemen)" tellen niet mee voor het urencriterium. Dit blijkt uit onderstaande uitspraak.

Belanghebbende, X, drijft een onderneming als gediplomeerd schoonheidsspecialiste. Daarnaast is zij aanvankelijk voor halve dagen en vanaf half februari van het desbetreffende jaar voor 12 uren per week in loondienst. **De kosten van een voortgezette opleiding tot schoonheidsspecialiste merkt het hof aan als buitengewone lasten omdat sprake is van uitbreiding van de vakbekwaamheid en niet van het op peil houden van de vakkennis. De aan de opleiding bestede uren mogen dan ook niet word meegenomen voor de toepassing van het urencriterium.** De juistheid van de overige 1320 uren dient X, bij betwisting door de inspecteur, aannemelijk te maken. Gelet op hetgeen X dienaangaande heeft aangevoerd en op hetgeen de inspecteur daartegenover heeft gesteld is het hof van oordeel dat X niet aan die bewijslast heeft voldaan. Met name acht het hof het ongeloofwaardig dat X naast de 450 uren behandelingstijd ook nog 450 uren voorbereidingstijd kwijt is geweest. Veeleer is aannemelijk dat, zoals de inspecteur betoogt, in de opgevoerde behandelingstijd de

voorbereidingstijd is inbegrepen.

Hof 's-Gravenhage 10 september 1996, nr 95/1705, V-N 1997, blz. 1105, punt 7.

Op basis van deze beoordeling zijn de volgende correcties aangebracht:

1996

1997

1998

Totaal

1521

1289

1278

Repetities buitenshuis

-245

-334

-354

Overig (les nemen)

-120

0

-164

Totaal

1156

955

760

Ook gerelateerd aan de behaalde omzetten is het niet geloofwaardig dat belastingplichtige voldoet aan het urencriterium in de jaren 1996 tot en met 1998..."

D. Reactie verzoeker

Verzoekers gemachtigde reageerde bij brief van 9 januari 2002 als volgt op het standpunt van de Belastingdienst

“...Repetities buitenshuis niet aannemelijk volgens inspecteur

Nu er geen schriftelijke contracten over alle periodes aanwezig zijn, zou de urenaftrek niet aannemelijk zijn. Cliënt repeteert ook buitenshuis voor onbetaalde werkzaamheden, waarvoor geen contracten opgesteld worden. Ook wordt regelmatig, onbezoldigd, met andere musici / dansers gerepeteerd. Musici / dansers dienen zoveel mogelijk te studeren om een bepaald technisch speelniveau te behalen en behouden. Dat de studie-uren direct aan een optreden gerelateerd dienen te zijn is onjuist in onze optiek. het vak van artiest vereist vele studie-uren, ook indien geen concerten gepland staan.

De eenheid Amsterdam cursiveert een passage uit Hof 's-Gravenhage, EK X, 10 september 1996, nr. 95/1705. Hieronder wordt hierop ingegaan.

Hof 's-Gravenhage, EK X, 10 september 1996, nr. 95/1705 (Ilsink) Art. 7 en 44m

Wet IB

Essentie] INKOMSTENBELASTING

Opleidingskosten van ondernemer. Urencriterium zelfstandigenaftrek Gediplomeerd

schoonheidsspecialiste drijft een onderneming. Zij volgt een opleiding waardoor zij haar bekwaamheid uitbreidt van MBO-niveau tot Hbo-niveau.

In geschil is of de opleidingskosten ondernemingskosten zijn en of de uren besteed aan de opleiding meetellen voor de toepassing van de zelfstandigenaftrek.

rechtsoverwegingen 7: op peil houden kennis

Studiekosten worden als ondernemingskosten aangemerkt indien de ondernemer, reeds toegerust met een voor de uitoefening van het beroep voldoende vakkennis, kosten maakt voor een studie, teneinde deze kennis op peil te houden. Onder het op peil houden van vakkennis valt niet enkel het opfrissen van de reeds vroeger verworven kennis, doch mede de aanvulling daarvan, door de ontwikkeling van het vak geboden, om de vakbekwaamheid niet te verminderen.

Als danser dient ook een bepaalde fysieke conditie in stand gehouden te worden.

Studiekosten worden daarentegen als buitengewone lasten aangemerkt indien een ondernemer kosten maakt voor een studie welke er toe leidt dat de ondernemer zich een

belangrijk grotere vakkennis verwerft dan hij/zij reeds bezat en zodoende de vakbekwaamheid uitbreidt (vgl. Hoge Raad, 2 januari 1958, rolno. 13 428, gepubliceerd in BNB 1958/57 en Hoge Raad 1 november 1995, nr. 30 763, gepubliceerd in BNB 1996/11).

Ten aanzien van de zinsnede: ook gerelateerd aan de behaalde omzetten is het niet geloofwaardig dat belastingplichtige voldoet aan het urencriterium in de jaren 1996 tot en met 1998.

Conform onderstaande rechtspraak en de bepalingen in de wet inkomstenbelasting is de zelfstandigenaftrek niet gerelateerd aan een behaalde omzet. Het vak van artiest is zeer arbeidsintensief. Ook bij geen voorstellingen dienen vele studie-uren per dag gemaakt te worden om het speelniveau op peil te houden. Dat een bepaalde beroepsgroep vele - onbezoldigde - uren besteed aan op peil houden van vakkennis tast de geloofwaardigheid van de urenspecificatie niet aan.

Hof Den Haag urencriterium

In Hof 's-Gravenhage 24-8-99 nr. 98/3307 worden de stellingen van de inspecteur dat het aantal uren dat belanghebbende op jaarbasis in dienstbetrekking en als ondernemer werkt bij elkaar geteld onwaarschijnlijk hoog is, dat blijkens de omzet en het aantal opdrachtgevers de onderneming kennelijk slechts een marginaal gebeuren betreft en dat de specificatie achteraf is opgemaakt en de daarop vermelde uren zijn geschat, verworpen door het Hof. Het Hof acht de omzet en het aantal opdrachtgevers niet indicatief voor het aantal aan de onderneming bestede uren. Voorts is de urenspecificatie betrouwbaar ook als deze achteraf is opgesteld en afgerond. Naar aard en omvang is sprake van ondernemerschap en is voldaan aan de criteria voor de zelfstandigenaftrek.

In tegenstelling tot vele andere beroepsgroepen dienen artiesten veel tijd aan studie te besteden. Om een bepaald niveau van beheersing van het instrument te bereiken zijn veel studie-uren noodzakelijk.

Resumerend

Voor het op peil houden van een bepaalde technische beheersing zijn eveneens vele uren nodig. Onder het op peil houden van vakkennis valt niet enkel het opfrissen van de reeds vroeger verworven kennis, doch mede de aanvulling daarvan, door de ontwikkeling van het vak geboden, om de vakbekwaamheid niet te verminderen.

Een voorbeeld hiervan is de eeltvorming op de handen van musici die een strijkinstrument bespelen. Na enkele dagen minder spelen is deze eeltlaag minder, waardoor tijdens een concert problemen ontstaan. Blaren - die tijdens een optreden open barsten - hetgeen spelen zo goed als onmogelijk maakt. Het is echter niet mogelijk om tijdens een concert plotseling te stoppen met spelen. Een significant verschil met administratieve beroepen, waarbij de prestatie altijd enige tijd uitgesteld zou kunnen worden. Musici die een

blaasinstrument bespelen dienen dagelijks de embouchure te trainen. Deze lipspanning vergt veel training en onderhoud.

Enige tijd niet optreden of repeteren betekent dat door thuisstudie zelf deze vaardigheden op peil gehouden moeten worden. Voor artiesten (musici, dansers) geldt stilstaan is achteruitgang. Daarnaast is het ook zo dat orkesten verwachten dat het niveau van de musici gedurende hun carrière bij een orkest toeneemt in verband met routine en ervaring. De vaardigheden van een ervaren musicus zijn onvergelijkbaar met een pas van het conservatorium afgestudeerde musicus. De repetities buitenhuis - en de uren daar aan besteed zijn dan zeer wel aannemelijk. Cliënt voldoet aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek.

Door de ontwikkelingen in het vak (onder andere steeds meer gebruik van authentiek oude muziek / muziekinstrumenten, originele 'middeleeuwse' bezettingen) is (verzoeker; N.o.) genoodzaakt veel te studeren om zijn vakbekwaamheid niet te verminderen. Onder het op peil houden van vakkennis valt niet enkel het opfrissen van de reeds vroeger verworven kennis doch mede de aanvulling daarvan, voor de ontwikkeling van het vak geboden. (Verzoeker; N.o.) volgt geen opleiding waardoor de bekwaamheid uitgebreid wordt van MBO-niveau tot HBO-niveau.

Aan het urencriterium is derhalve voldaan. De eenheid Amsterdam heeft door de enge interpretatie van enkele passages uit Hof Den Haag 10-9-1977 onjuist en onzorgvuldig gehandeld. Immers, wordt in hetzelfde arrest uitgelegd dat het op peil houden van kennis tevens inhoudt een aanvulling daarvan, door de ontwikkeling van het vak geboden, om de vakbekwaamheid niet te verminderen..."

E. Reactie belastingdienst/ondernemingen Amsterdam 1

De Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 1 gaf op 21 maart 2002 het volgende commentaar op de reactie van verzoeker:

"...In het geval van (verzoeker; N.o.) dienen twee vragen beantwoord te worden. Ten eerste of bepaalde uren toe te rekenen zijn aan de onderneming en ten tweede de omvang van alle uren.

De jurisprudentie inzake de vraag of bepaalde uren toe te rekenen zijn aan een onderneming is omvangrijk en vaak sterk feitelijk. Ook in het geval van (verzoeker; N.o.) is het maar sterk de vraag of in een gerechtelijke procedure (verzoeker; N.o.) in het gelijk gesteld zou worden.

Maar los van het antwoord op bovenstaande vraag is in het geval van (verzoeker; N.o.) ook geoordeeld dat het niet aannemelijk is dat (verzoeker; N.o.) minimaal 1225 uur heeft gewerkt voor zijn onderneming. Uit de (reactie op de klacht zoals opgenomen onder C; N.o.) kunt u opmaken dat gemotiveerd is aangegeven waarom naar de mening van de

Belastingdienst (verzoeker; N.o.) niet voldoet aan het urencriterium. De (reactie van verzoeker zoals opgenomen onder D; N.o.) geeft mij geen aanleiding dit standpunt te herzien...”

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301):

Artikel 65

“Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend.”

2. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735):

“...Par. 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt.

Het vorenstaande vindt niet alleen toepassing in situaties waarin een te hoge aanslag is opgelegd, maar ook in gevallen waarin de belasting op het wettelijk juiste bedrag is vastgesteld, maar waarin een verzoek - zo dat verzoek zou zijn gedaan op het in de wet voorgeschreven moment of binnen de in de wet voorgeschreven termijn - tot vermindering of teruggaaf van belasting zou hebben geleid. (...)

3.2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in par. 3.1., verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of

b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld...”

3. Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb. 519):

Starters-/Zelfstandigenaftrek

Artikel 44m

“1. Ten aanzien van de belastingplichtige die winst uit onderneming geniet en bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 18 jaar, doch nog niet die van 65 jaar heeft bereikt, wordt een zelfstandigenaftrek toegepast indien:

a. gedurende het kalenderjaar de tijd die in totaal wordt besteed aan het voor eigen rekening feitelijk drijven van een onderneming en het verrichten van arbeid als bedoeld in artikel 22, grotendeels, doch voor ten minste 1225 uren, in beslag wordt genomen door het drijven van die onderneming; of

b. gedurende het kalenderjaar de voor werkzaamheden beschikbare tijd voor ten minste 1225 uren in beslag wordt genomen door het voor eigen rekening feitelijk drijven van een onderneming en in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren niet voor eigen rekening feitelijk een onderneming is gedreven (...)

2. (...)

3. Ten aanzien van de belastingplichtige op wie het eerste lid, onderdeel b, van toepassing is en bij wie in de in dat onderdeel vermelde periode niet meer dan twee maal zelfstandigenaftrek is toegepast, wordt de zelfstandigenaftrek verhoogd met f 3840...”

4. Uitspraak van Gerechtshof te 's-Gravenhage van 10 september 1996, nr. 95/1705

Het Gerechtshof te 's-Gravenhage overwoog in zijn uitspraak van 10 september 1996 het volgende:

“... 7. Studiekosten worden als ondernemingskosten aangemerkt indien de ondernemer, reeds toegerust met een voor de uitoefening van het beroep voldoende vakkennis, kosten maakt voor een studie, teneinde deze kennis op peil houden. Onder het op peil houden van vakkennis valt niet enkel het opfrissen van de reeds vroeger verworven kennis, doch mede de aanvulling daarvan, door de ontwikkeling van het vak geboden, om de vakbekwaamheid niet te verminderen.

Studiekosten worden daarentegen als buitengewone lasten aangemerkt indien een ondernemer kosten maakt voor een studie welke er toe leidt dat de ondernemer zich een belangrijk grotere vakkennis verwerft dan hij/zij reeds bezat en zodoende de vakbekwaamheid uitbreidt (vgl. Hoge Raad, 2 januari 1958, rolno. 13 428, gepubliceerd in *BNB* 1958/57 en Hoge Raad 1 november 1995, nr. 30 763, gepubliceerd in *BNB* 1996/11).

8. Uit de tot de stukken van het geding behorende fotocopie van de brochure en aanvullende informatie van het instituut “C BV” (bijlage 9 bij het verzoekschrift) leidt het Hof af dat hier geen sprake is van het op peil houden van vakkennis. De vakken die in de opleiding STIVAS-B worden gegeven, dragen bij tot een aanzienlijke uitbreiding van de

vakkennis van belanghebbende. Zodoende breidt belanghebbende haar vakbekwaamheid uit van MBO-niveau tot HBO-niveau.

9. Belanghebbendes stelling dat de kosten van de opleiding ten laste van de winst uit onderneming kunnen worden gebracht faalt dus. Dit betekent ook dat de 550 uren die aan de opleiding zijn besteed niet mogen worden meegenomen voor de toepassing van het urencriterium als bedoeld in artikel 44m, lid 1, van de Wet. De juistheid van de overige 1320 uren dient belanghebbende, bij betwisting door de Inspecteur, aannemelijk te maken. Gelet op hetgeen belanghebbende dienaangaande heeft aangevoerd en op hetgeen de inspecteur daartegenover heeft gesteld is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet aan die bewijslast heeft voldaan. Met name acht het Hof het ongeloofwaardig dat belanghebbende naast de 450 uren behandelingstijd ook nog 450 uren voorbereidingstijd kwijt is geweest. Veeleer is aannemelijk dat, zoals de Inspecteur betoogt, in de opgevoerde behandelingstijd de voorbereidingstijd is inbegrepen...”

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman

de nationale ombudsman