

Wanneer is sprake van winst uit onderneming?

Binnenkort is het weer zover en mag de aangifte inkomstenbelasting 2015 verzorgd en ingeleverd worden. Een vraag die dan kan opdoemen is of bepaalde activiteiten kunnen kwalificeren als ondernemingsactiviteiten waardoor ze aangegeven kunnen worden onder winst uit onderneming. Waarom is dat interessant en wanneer kan het eigenlijk (niet)?

Voordelen fiscaal ondernemerschap

Het voordeel van fiscaal ondernemerschap is dat men, indien men aan de voorwaarden voldoet, een aantal ondernemingsfaciliteiten kan benutten, zoals de zelfstandigen aftrek, de startersaftrek, de MKB – winstvrijstelling, de FOR. Deze faciliteiten leiden tot vele duizenden euro's voordeel.

Daarnaast zijn de kosten als ondernemingskosten aftrekbaar. Indien dit leidt tot een negatief resultaat uit onderneming is dit negatieve resultaat te verrekenen met andere positieve box I inkomsten. Men ziet in de praktijk dan ook wel dat men mede om deze reden verlieslijdende activiteiten als ondernemingsactiviteiten poogt te kwalificeren. Dat dit niet altijd goed gaat heeft recentelijk een uitspraak van Hof Amsterdam in een verwijzingszaak weer laten zien¹. In deze casus had een belastingplichtige, X, in 2006 zijn eenmanszaak ingeschreven bij de Kamer van Koophandel. X zou kennismakingsreizen aanbieden met het project "Inspirerend op weg door Europa". In zijn aangiften IB 2007 en 2008 voerde X een verlies uit onderneming op. Hof Den Haag was het met de inspecteur eens dat geen sprake was van een bron van inkomen. De inspecteur nam de inkomsten in aanmerking als resultaat uit overige werkzaamheden zonder aftrek van kosten. X ging in beroep. Hof Den Haag volgde het standpunt van de inspecteur. De Hoge Raad vond de beslissing van het Hof onverenigbaar met zijn beslissing dat X in 2008 geen inkomsten had verworven met activiteiten voor zijn eenmanszaak. De Hoge Raad verwees de zaak naar Hof Amsterdam. Dit Hof besliste

dat X niet aannemelijk had gemaakt dat sprake was van een organisatie van kapitaal en arbeid waarmee duurzaam werd deelgenomen aan het economische verkeer en dat met de in zijn eenmanszaak ondernomen activiteiten in 2008 redelijkerwijs geen voordeel viel te verwachten. Het Hof handhaafde de correctie van de inspecteur.

Voorwaarden ondernemerschap

In voornoemde uitspraak lezen we dat het ondernemerschap getoetst wordt aan de criteria van ondernemerschap. Eerst moet bepaald

worden of sprake is van een bron van inkomen en vervolgens of deze bron van inkomen kwalificeert als winst uit onderneming.

Van een onderneming (een bedrijf of een zelfstandig uitgeoefend beroep) is sprake in geval van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, waarmee beoogd wordt om door middel van deelname aan het economisch verkeer winst te behalen en deze winst is ook redelijkerwijs te verwachten. Uit deze omschrijving zijn 6 criteria te destilleren. De eerste 3 criteria bepalen of sprake is van een bron van inkomen:

- (1) deelname aan het economisch verkeer
- (2) winst beogen
- (3) winst is redelijkerwijs te verwachten

De laatste 3 criteria bepalen of sprake is van winst uit onderneming:

- (4) marktgerichtheid
- (5) organisatie van kapitaal en arbeid
- (6) ondernemersrisico

De vraag is vaak of er nu sprake is van ondernemingsactiviteiten of van nevenwerkzaamheden (aan te geven onder belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden). De feitelijke omstandigheden zijn bepalend. Uit de jurisprudentie is af te leiden dat de volgende (combinatie van) factoren van belang zijn bij de beoordeling of sprake is van ondernemerschap.

- het aantal klanten of opdrachtgevers;
- de duurzaamheid en omvang van de werkzaamheden;
- de grootte van de omzet;
- de omvang van de investeringen;
- de bekendheid naar buiten;
- het lopen van debiteurenrisico;
- het spraakgebruik.

Het gewicht van deze factoren is wisselend. De jurisprudentie laat in deze een veelheid van voorbeelden zien. Bij vrije beroepsbeoefenaren (bijvoorbeeld belastingadviseurs, advocaten) kan de omvang van investeringen bijvoorbeeld (zeer) gering blijven, terwijl er toch sprake van ondernemerschap kan zijn. Er is ook de nodige jurisprudentie over vrachtwagenchauffeurs en onder omstandigheden kan het zo zijn dat een vrachtwagenchauffeur die slechts rijdt voor één opdrachtgever, een (gering) debiteurenrisico

¹ Hof Amsterdam 10 december 2015 nr. 14.00624, ECLI:NL:GHAMS:2015:5324

loopt, investeert in een vrachtwagen, toch ondernemer is. Ook een vrachtwagenchauffeur die niet investeert maar rijdt voor verschillende opdrachtgevers kan kwalificeren als ondernemer. Wat ook helpt is als er aandacht wordt besteedt aan de (uiterlijke) kenmerken van een onderneming, zoals inschrijving kamer van koophandel, briefpapier, bedrijfsbrochures, bankrekening, reclame, vergunningen, vakdiploma's, facturen ed.

Ook hoeft een (volledige) dienstbetrekking geen belemmering te zijn om daarnaast activiteiten te ontplooiën die als ondernemingsactiviteiten kwalificeren.

Startende activiteiten

De discussie over het wel of niet kwalificeren als onderneming ontstaat ook vaak bij opstartactiviteiten. In de opstartfase is nogal eens sprake van negatieve resultaten en het is toch interessant als die aftrekbaar zijn. Is immers sprake van ondernemingsactiviteiten dan kan het verlies verrekend worden met andere box I inkomsten en ook de carry back kan nog interessant zijn. De inspecteur wil het bronkarakter nog wel eens ontkennen met name daar waar weliswaar winst beoogt wordt, maar deze winst redelijkerwijs niet te verwachten is. In deze stelling wordt de inspecteur dan vaak geholpen doordat feitelijk (immer) verlies wordt gemaakt. Het zal niet verwonderen dat er in deze uitgebreide jurisprudentie voorhanden is.

Tegemoetkoming bij verliezen in de aanlooffase van een onderneming

De inkomstenbelasting kent een regeling voor de kosten die ondernemers maken in de fase die ligt voor het moment dat sprake is van een onderneming. Er dient in dit verband een onderscheid te worden gemaakt tussen:

- (i) gevallen waarin van een activiteit van een belastingplichtige het bronkarakter niet duidelijk is
- (ii) gevallen waarin de (voorgenomen) activiteit wél een bron van inkomen vormt, maar aan de uitoefening van die activiteit een periode voorafgaat waarin voorbereidende handelingen worden verricht en slechts kosten worden gemaakt.

In de gevallen onder (i) kan achteraf, wanneer er geen twijfel meer bestaat dat er sprake is van een bron van inkomen en dat deze bron kwalificeert als winst uit onderneming, bij de berekening van de winst van het eerste jaar van het (fiscaal erkende) bestaan van de onderneming, het totale bedrag van de kosten die in de vijf voorafgaande kalenderjaren zijn

gemaakt, in aftrek worden gebracht. Deze kosten moeten verband houden met het starten van de onderneming. Daarnaast moet bij de aftrek rekening worden gehouden met eventuele opbrengsten in die jaren. Als deze regeling ertoe leidt dat in het eerste boekjaar een (groter) verlies uit onderneming ontstaat, zijn de gewone regels van verliesverrekening daarop van toepassing, ook al komen de kosten waarom het hier gaat uit andere jaren. De regeling heeft evenwel niet tot gevolg dat met terugwerkende kracht de regels van de winstbepaling van toepassing worden verklaard. Er wordt bijvoorbeeld niet alsnog investeringsaftrek verleend.

In de gevallen onder (ii) worden de kosten aanstonds in aanmerking genomen, ook als de voorgenomen activiteit uiteindelijk geen doorgang vindt. Er is in deze gevallen immers wel sprake van een onderneming. In deze gevallen komt men niet toe aan de regeling met betrekking tot verliezen in de aanlooffase naar een onderneming.

We hebben het hier gehad over ondernemerschap in de inkomstenbelasting. In een afzonderlijk artikel zullen we ingaan op ondernemerschap voor de BTW en zullen zien dat het in nuances kan verschillen.