

Fiscaliteiten

De gebruikelijkheidstoets

Prof. Dr. A.C. Rijkers

Besluit Staatssecretaris 31 juli 2000 inzake de gebruikelijkheidstoets voor de ondernemersaftrek onder de Wet IB 2001; 31 juli 2000, cpp2000/1018M.

Ondernemersfaciliteiten

De man-vrouwfirma en de ondermaatschap genieten onder de huidige inkomstenbelasting een zekere populariteit. Door deze rechtsvormen wordt de in de onderneming meewerkende huwelijkspartner ondernemer in fiscale zin. Door dit ondernemerschap komen de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting ook binnen het bereik van die huwelijkspartner. Zo kan een verlaging van de effectieve belastingdruk op de ondernemingswinst worden gerealiseerd. Met name bewerkt de dotatie aan de oudedagsreserve langdurig uitstel van belasting terwijl de zelfstandigenaftrek een definitieve verlaging van de belastbare winst impliceert.

Urencriterium

Deze gang van zaken was de wetgever in bepaalde gevallen een doorn in het oog. De participatie van de huwelijkspartner (of een ander familielid) kan immers soms van dien aard zijn dat kan worden gezegd dat de ondernemersfaciliteiten daarvoor niet zijn bedoeld. Bij de vormgeving van de Wet IB 2001 heeft de wetgever gepoogd de bedoelde effecten van de man-vrouwfirma e.d. voor die gevallen te blokkeren. De oplossing is gezocht in modificaties van het *urencriterium* dat als vereiste ten grondslag ligt aan de dotatie aan de oudedagsreserve en aan de zelfstandigenaftrek van de Wet IB 2001. Immers, slechts de ondernemer die aan het urencriterium voldoet, mag toevoegen aan de oudedagsreserve; artikel 3.67, Wet IB 2001. Ook de zelfstandigenaftrek geldt slechts voor de ondernemer die aan het urencriterium voldoet; artikel 3.76, Wet IB 2001.

Gebruikelijkheidstoets

Het urencriterium is afzonderlijk geregeld in artikel 3.6 van de Wet IB 2001. De ondernemer voldoet aan het criterium indien hij, nuanceringen daargelaten, gedurende het kalenderjaar ten minste 1.225 uren aan werkzaamheden voor zijn onderneming besteedt. Bepaalde werkzaamheden worden echter niet in aanmerking genomen. Men moet denken aan een ondernemer die in samenwerking (v.o.f. of maatschap) met een gezins- of familielid (echtgenoot, kind) een onderneming drijft. Daarbij moet dan sprake zijn van een groot kwalitatief verschil tussen de werkzaamheden van de firmanten of maten. Dit verschil moet zodanig zijn dat met een ander dan de echtgenoot een firmaovereenkomst voor dat type werkzaamheden niet in het verschiep zou liggen. In wettelijke terminologie heet het *'dat het ongebruikelijk is dat de belastingplichtige in een dergelijk samenwerkingsverband met niet-verbonden personen zou zijn opgenomen'*. Dit wordt aangeduid als de gebruikelijkheidstoets. De werkzaamheden worden dus niet in absolute zin gewogen, maar in relatieve zin. Zoals we zullen zien, leidt dit tot een onbevredigend resultaat.

Voorbeelden

Een dergelijke toets is eerder geformuleerd dan toegepast. Tijdens de parlementaire geschiedenis zijn wel voorbeelden gegeven. Genoemd is het geval van de maatschap tussen een architect en zijn echtgenote. Indien de laatste slechts de schoonmaakwerkzaamheden, de telefoonwacht en de facturering voor haar rekening neemt, zijn dat geen werkzaamheden die kwalificeren voor de zelfstandigenaftrek. Ook een firma tussen een slager en zijn dochter is als voorbeeld genoemd. Indien die dochter slechts administratieve werkzaamheden verricht, komen die werkzaamheden niet in aanmerking voor het urencriterium.

Een verschil in werkzaamheden op zich hoeft echter geen kwalitatief verschil in te houden.

Prof. Dr. A.C. Rijkers is hoogleraar Belastingrecht aan de Katholieke Universiteit Brabant.

Voorbeeld: een echtpaar drijft in firmaverband een veehouderij. Investeringsbeslissingen, koeien melken en verkopen doen zij samen. Verder mest en maait de één. De ander doet de administratie. Beiden voldoen aan de gebruikelijkheidstoets. Er is geen zeer ongelijke verdeling van werkzaamheden. Een ander voorbeeld: een echtpaar drijft in firmaverband een champignonkwekerij. De vrouw doet alleen de administratie. Slechts bij grote drukte helpt zij incidenteel mee bij de uitvoerende werkzaamheden. De vrouw voldoet nu niet aan het gebruikelijkheidscriterium. Tussen derden zou volgens de regering in een dergelijk geval doorgaans geen samenwerkingsverband, zoals een firma, denkbaar zijn. En nog een voorbeeld: moeder en dochter drijven in firmaverband een restaurant. Moeder is de kok, is de baas over het keukenpersoneel en koopt in. De dochter verzorgt de bediening en is de baas over het bedienend personeel. Samen nemen zij de investeringsbeslissingen. Ook hier ziet men verschillende werkzaamheden. Kwalitatief doen zij echter niet voor elkaar onder. Moeder en dochter voldoen aan de gebruikelijkheidstoets.

Gebruikelijk?

Men kan eindeloos voorbeelden blijven verzinnen. Wat gebruikelijk is, is echter niet vastgelegd. Het is evenmin vast te leggen. Iedereen heeft er wel enige notie van, maar die notie verschilt van persoon tot persoon. Wat gebruikelijk is verschilt bovendien van bedrijfstak tot bedrijfstak. Voorts verandert, in de tijd gezien, het gebruikelijke.

Meer voorbeelden

De staatssecretaris is zich daar kennelijk van bewust. Voordat de Wet IB 2001 in werking is getreden, heeft hij een besluit gepubliceerd waarin de gebruikelijkheidstoets nog eens wordt uitgelegd. Daarbij geeft hij enkele nieuwe voorbeelden. Dat zijn de volgende:

Een chirurg zit in een maatschap. Samen met zijn vrouw vormt hij een ondermaatschap. In de ondermaatschap worden uitsluitend administratieve werkzaamheden verricht. De werkzaamheden van de vrouw tellen niet mee voor het urencriterium.

Een samenwerkingsverband tussen een belastingadviseur en een registeraccountant of tussen een inkoper en een verkoper is gebruikelijk. Kommen zij in die hoedanigheden voor tussen echtgenoten, dan kwalificeren de werkzaamheden van die echtgenoten dus voor het urencriterium en dus voor de zelfstandigenaftrek en de oudedagsreserve.

Man en vrouw zijn beiden arts. Beiden zijn actief als huisarts in maatschapsverband. De vrouw doet wat meer aan de administratie. Zo'n werkverdeling is niet ongebruikelijk. Dus voldoen beiden

aan het urencriterium. Zou de echtgenote-arts zich echter uitsluitend tot de administratie beperken dan kwalificeren haar werkzaamheden niet.

De staatssecretaris stelt voorts dat samenwerkingsverbanden tussen tandartsen en tandartsassistenten, tussen artsen en verpleegkundigen en tussen dierenartsen en dierenartsassistenten ongebruikelijk zijn. Bij samenwerkingsverbanden met een soortgelijke taakverdeling tussen echtgenoten, tussen ouders en kinderen of tussen huisgenoten in het algemeen voldoet de firmant/niet-arts niet aan het urencriterium.

Kenmerken

Deze voorbeelden hebben in de eerste plaats als gezamenlijk kenmerk dat het gebruikelijke kan verschillen per bedrijfstak. De staatssecretaris erkent dan ook dat in sommige branches niet snel sprake zal zijn van een ongebruikelijke taakverdeling. Hij noemt de agrarische sector, de horeca en de detailhandel. Daaruit volgt dat men het onderscheid niet moet zoeken bij werkzaamheden met een winstgenererend karakter en andere werkzaamheden. Daarmee vervalt ook de zin van het onderscheid tussen ondersteunende en niet-ondersteunende werkzaamheden. Dezelfde werkzaamheden (schoonmaken, administreren en verkopen) kunnen in de ene branche tot een gebruikelijk samenwerkingsverband leiden en in de andere niet.

Zo somt de staatssecretaris ook een groot aantal beroepen op waar samenwerkingsverbanden ongebruikelijk zijn. Hij noemt artiesten, autorij-schoolhouders, beeldende kunstenaars, pedicures, schoonheidsspecialisten en sportschoolhouders.

Als criterium kan men daarom aanhouden of voor een belastingplichtige bij een gegeven samenstel van werkzaamheden in de desbetreffende branche een samenwerkingsverband denkbaar is met iemand buiten de familiesfeer.

Ondoelmatig en willekeurig

Men ziet dat dit een ondoelmatig en willekeurig criterium is. Ondoelmatig, omdat er voor de belastingplichtige geen objectief zicht is op wat er zich zoal in de verschillende bedrijfstakken op het punt van samenwerkingsverbanden afspeelt. Hij heeft daarvan evenmin een totaaloverzicht. Het criterium is willekeurig omdat dezelfde werkzaamheden soms wel en soms niet tot de begeerde ondernemersfaciliteiten zullen leiden. De gebruikelijkheidstoets is daarom een zwakgebod van een wetgever die niet wil of kan onderscheiden tussen werkzaamheden van 'echte' en 'onechte' ondernemers.