

ECLI:NL:GHAMS:2018:285

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	30-01-2018
Datum publicatie	07-02-2018
Zaaknummer	16/00379
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Belanghebbende is als acteur werkzaam voor onder andere twee toneelgezelschappen. Kwalificeren de daarmee behaalde inkomsten als loon uit dienstbetrekking of als winst uit onderneming?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 07-02-2018

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 16/00379

30 januari 2018

uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te [Z], belanghebbende,
gemachtigde: B. Schoemaker

tegen de uitspraak van 25 juli 2016 in de zaak met kenmerk HAA 15/4610 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 12 december 2014 aan belanghebbende voor het jaar 2012 een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna ook: aanslag IB 2012) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 18.776.
- 1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar, heeft de inspecteur bij uitspraak van 10 september 2015 de aanslag gehandhaafd.
- 1.3. De rechtbank heeft bij de uitspraak van 25 juli 2016 het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak op 5 september 2016 (pro forma) hoger beroep ingesteld. Bij schrijven van 24 oktober 2016 is het hoger beroep nader gemotiveerd. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Belanghebbende heeft bij brieven van 5 oktober 2017 en 1 december 2017 nadere stukken ingediend. De inspecteur heeft bij brief van 6 december 2017 daarop gereageerd.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 4 januari 2018. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

- 2.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak – waarin belanghebbende en de inspecteur zijn aangeduid als ‘eiseres’ respectievelijk ‘verweerder’– de volgende feiten vastgesteld.

“1. Op 17 maart 2013 heeft eiseres aangifte ib/pvv 2012 gedaan naar een belastbaar inkomen uit werk en wonen van € 18.776. De aangifte houdt onder meer in:

“12 Loon of uitkering uit ZW

Naam werkgever(s) Ingehouden loonheffing Loon

Loon, uitkering ZW en Stichting [1]

2.297 10.208

uit tegenwoordige db Stichting [2] 966 3.359

Stichting [3] 413 1.203

Totaal 3.676 14.770

(...)”

Voorts heeft eiseres een inkomen uit vroegere dienstbetrekking aangegeven van € 4.006, waarop door het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) € 823 aan loonheffing is ingehouden.

2. Met dagtekening 12 december 2014 heeft verweerder eiseres een aanslag ib/pvv 2012 opgelegd overeenkomstig de aangifte.

3.1. Op 8 december 2014 heeft eiseres een gewijzigde aangifte ib/pvv 2012 ingediend. Zij heeft zich daarbij op het standpunt gesteld dat zij geen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking heeft genoten, maar dat sprake is van winst uit onderneming. In de aangifte wordt zelfstandigenaftrek (€ 7.280), startersaftrek (€ 2.123) en mkb-winstvrijstelling (€ 610) geclaimd.

3.2. In het beroepschrift is de winst uit onderneming als volgt gespecificeerd:

loonheffing

Stichting [1] 10.208 2.297

Stichting [2] 3.359 966

Stichting [3] 802 266

Stichting [4] 700

Stichting [5] 528

Totaal omzet 15.597 3.529

Andere kosten

Reiskosten OV 286

Telefoon/internet 953

Uitbetaling derden 125

Totaal kosten 1.364

Winst uit onderneming 14.233

4. Bij de stukken bevindt zich een ongedateerde arbeidsovereenkomst die is gesloten tussen eiseres (werknemer) en [2] (werkgever) [Hof: hierna aan te duiden als [2]] die, voor zover van belang, inhoudt:

"Arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd

(...)

Verklaren het volgende te zijn overeengekomen:

Artikel 1

De werknemer zal op 15 augustus 2011 voor bepaalde tijd in dienst treden van de werkgever in de functie van acteur | zulks tegen een bruto maandsalaris van € 2.246,00 schaal V, regel 21, voor de productie ` [naam toneelstuk] '.

Artikel 2

De overeenkomst voor bepaalde tijd is tot en met 31 januari 2012 en eindigt in ieder geval rechtsweg. Het dienstverband betreft een 100% equivalent van een volledige werkweek.

Artikel 3

Werkgever en werknemer komen een proeftijd overeen van 0 maand(en).

Artikel 4

Gedurende de looptijd van deze overeenkomst heeft de werknemer recht op 104,5 uur vakantie (gedeeld door 7,6 uur = 13,75 dagen).

(...)

Artikel 6

Werkgever en werknemer verklaren bekend te zijn met de CAO Nederlands Theater en de CAO Stichting Sociaal Fonds Theater en komen hierbij overeen deze CAO's op deze arbeidsovereenkomst van toepassing te verklaren en eventuele geschillen, overeenkomstig de in de CAO Nederlands Theater opgenomen procedure, aan arbitrage te onderwerpen.

(...)”

5. Bij de stukken bevindt zich een op 10 juli 2012 door eiseres (werknemer) en [1] (werkgever) gesloten arbeidsovereenkomst die, voor zover van belang, inhoudt:

“Arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd

(...)

Artikel 2

1. De werknemer zal op 20 augustus 2012 in dienst treden van werkgever in de functie van actrice zulks tegen een bruto maandsalaris van € 2302,-, loonpeil 1-1-2012, schaal V, regel 22, exclusief 8% vakantietoeslag, voor 100% van de normale arbeidstijd. (...)

2. De overeenkomst duurt tot en met 19 april 2013.

3. Niet genoten vakantiedagen worden aan het eind van de contractperiode uitbetaald.

4. Werkgever en werknemer komen een proeftijd overeen van nvt maanden.

5. Werkgever en werknemer komen de volgende reiskostenvergoeding voor woon- werkverkeer nvt.

6. Werkgever en werknemer verklaren bekend te zijn met de CAO Nederlands Theater en komen hierbij overeen de CAO op deze arbeidsvoorwaarden toe te passen.

(...)”

2.2. Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden zal ook het Hof daarvan uitgaan. Het Hof vult deze feiten als volgt aan.

2.3. Belanghebbende treedt als actrice op in voorstellingen, films en series.

2.4. In de destijds geldende CAO wordt met betrekking tot de werkzaamheden van een regisseur respectievelijk een acteur onder meer het volgende bepaald:

“De Regisseur is verantwoordelijk voor de realisatie van het totale artistieke concept van producties.

Functiebestanddelen

1. Verrichten van regisseurswerkzaamheden

- Verzorgt de regie van producties in samenwerking met een artistiek-technisch team.
- Is verantwoordelijk voor de artistieke prestaties van de acteurs en voor de samenwerking met en binnen het artistieke team. Staat in dit kader de betrokken medewerkers bij, adviseert en informeert hen.
- Zoekt of laat zoeken naar bronmateriaal, referenties en alle mogelijke informatie met betrekking tot de te realiseren productie.
- Ontwikkelt het definitieve artistieke concept binnen gegeven randvoorwaarden.
- Werkt het artistieke concept uit en concretiseert het idee met betrekking tot onder meer rolbezetting, decor, kostuums, licht, geluid.
- Communiqueert de eigen visie, accenten en interpretatie van de productie naar het technisch-artistiek team. (...)

Acteur (...)

“Plaats in de Organisatie

De werkzaamheden worden verricht onder hiërarchische verantwoordelijkheid van de Regisseur en / of de directie.

Doelstelling van de functie

De Acteur is verantwoordelijk voor het vertolken van één of meerdere rollen binnen de richtlijnen van de Regisseur.

Functiebestanddelen

1.Repeteren en acteren t.b.v. het vertolken van één of meerdere rollen

- Creëert analyseert c.q. bestudeert zelfstandig de te vertolken rollen, teneinde de hierop volgende repetities optimaal te laten verlopen.
- Neemt deel aan het repetitieproces (van eerste bijeenkomst tot en met generale repetitie) teneinde de individuele vertolkingen optimaal op elkaar af te stemmen en te integreren in een geheel van de productie.
- Verzorgt een hoog kwalitatieve vertolking van de rol teneinde de ingestudeerde en gerepeteerde stukken voor het publiek uit te voeren op een artistiek hoogstaand niveau.
- Houdt de ontwikkelingen bij en zorgt voor bijscholing in het eigen vakdomein teneinde de artistieke verworvenheden op peil te houden en / of te verbeteren.

2. Diversen

- Onderhoudt optimaal de conditie, stem e.d..
- Werkt mee aan het verrichten van representatieve taken ten behoeve van publiciteit en educatie.”

2.5. Ter zitting van het Hof heeft belanghebbende onder meer het volgende over haar werkzaamheden verklaard:

“Wat hielden de werkzaamheden voor [1] in? Dat betrof een zogenoemde maakvoorstelling. Er was bij het tekenen van de overeenkomst geen titel of tekst; het stuk moest nog worden geschreven; er wordt gewerkt met voorlopige titels. Ook waren nog niet alle acteurs bekend. Ik wist dat het een coproductie met een [buitenlands] toneelgezelschap zou worden; het toneelstuk zou half Nederlands half [buitenlands] gesproken worden. Duidelijk was dat voor de opening van het seizoen in september er iets moet zijn. Theaters waren nog niet geboekt. (...)

De premièredatum was bekend. In de loop van de tijd worden ook de andere speeldata bekend. (...) Over het repeteren worden mondelinge afspraken gemaakt. Doordeweeks wordt gerepeteerd; je houdt dan tussen 10.00 en 18.00 uur vrij. Twee weken voor de premièredatum houd je gewoonlijk ook de weekenden vrij voor repetities. (...)

Wat hielden de werkzaamheden voor [2] in? Dit betrof de uitvoering van het toneelstuk [naam toneelstuk].

Wat hielden de in 2012 verrichte werkzaamheden voor Stichting [3], Stichting [4] en Stichting [5] in (Hof: hierna de diverse werkzaamheden)? [4] betrof een afstudeervoorstelling van iemand van de regieopleiding; dat was een oude vriend. Toen hebben wij met zijn vieren een bewerking gemaakt van [naam toneelstuk]. Voor [5] heb ik les gegeven en ondersteuning verleend bij het aannemen van eerstejaars. Voor [3] heb ik film- en televisiestemmen werk gedaan.

2.6. Tot de door belanghebbende overgelegde gedingstukken behoort een verklaring van de zakelijk directeur [naam zakelijk directeur] van [1]. Deze verklaring is gedateerd “oktober 2017” en luidt als volgt:

“L.S.,

[belanghebbende] speelde in de productie '[naam toneelstuk]' tot april 2013. De aanwijzingen van een regisseur, een producent zijn geen 'bevelen' maar eerder een verzoek om een nadere of andere invulling te geven aan de verlangde prestatie.

[belanghebbende] kan bij iedere aanwijzing haar eigen artistieke afwegingen maken, nu de recensies over de voorstelling haar persoonlijk treffen. De financiële gevolgen van recensies bestaan uit: een hogere of lagere 'marktwaarde' en het al dan niet verkrijgen van (nieuwe) opdrachten.

Voor werkzaamheden, zoals het doen van audities voor een volgende opdracht, instuderen van teksten, is [belanghebbende] zelf verantwoordelijk."

- 2.7. Tot de door belanghebbende overgelegde gedingstukken behoort een verklaring van de zakelijk directeur [naam zakelijk directeur] van de Stichting [2]. Deze verklaring is gedateerd 25 oktober 2017 en gericht aan belanghebbendes gemachtigde. Er is voor zover van belang in opgenomen:

"Voor het spelen van een rol in de productie '[naam toneelstuk]' hebben wij destijds [belanghebbende] benaderd. De productie liep van augustus 2011 tot en met januari 2012. [belanghebbende] had een eigen verantwoordelijkheid bij het vormgeven van haar rol. De aanwijzingen van de regisseur waren geen ijzeren bevelen maar eerder een stimulans om een specifieke invulling te geven aan de rol. [belanghebbende] kon in overleg en naar eigen vermogen en inzicht aan de gestelde opdracht voldoen, omdat zij over een aantoonbare mate van artistieke autonomie beschikt. Ze is artistiek gezien mede aanspreekbaar op het eindproduct. [belanghebbende] legt aantoonbaar verantwoording af aan het publiek, ook middels recensies en bezoekcijfers. Deze laatste verantwoording weegt zwaar omdat de naam en het gezicht van [belanghebbende] ook in publicitaire uitingen van de voorstelling vermeld werden.

Recensies en bezoekcijfers hebben in dit soort gevallen vaak indirecte financiële gevolgen, omdat zij invloed hebben op de 'marktwaarde' van in dit geval [belanghebbende] en daarmee op nieuw te verkrijgen opdrachten en de vergoeding daarvoor.

Goede recensies en bezoekcijfers leiden mogelijk tot nieuwe opdrachten. [belanghebbende] was uiteraard zelf verantwoordelijk voor de planning van haar werkzaamheden, zo ook voor het doen van audities terwijl zij nog in een van onze productie stond."

3 Geschil in hoger beroep

- 3.1. Evenals in eerste aanleg is in hoger beroep in geschil of de aanslag IB 2012 terecht en naar het juiste bedrag is opgelegd. Daarbij spitst het geschil zich toe op de fiscale kwalificatie van belanghebbendes inkomsten uit de activiteiten voor [1] en [2] in 2012 (hierna het toneelspelen).
- 3.2. Belanghebbende betoogt primair dat zij een onderneming dreef en dat de inkomsten uit het toneelspelen als belastbare winst uit die onderneming moeten worden aangemerkt. Subsidiair betoogt belanghebbende dat sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Belanghebbende concludeert – onder verwijzing naar de op 8 december 2014 als bezwaar ingediende aangifte inkomstenbelasting – tot de vaststelling van het belastbaar inkomen uit werk en woning op een bedrag van € 8.478.
- 3.3. De inspecteur stelt dat belanghebbende het toneelspelen in dienstbetrekking verrichtte en dat voormelde inkomsten loon uit een dienstbetrekking vormden. De inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.
- 3.4. Partijen doen hun standpunten voor het overige steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben

toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

4 Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft omtrent het geschil als volgt overwogen en beslist:

“ 10. Ingevolge artikel 3.4 van de Wet IB 2001 wordt onder ondernemer verstaan de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. 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 dient moet onder meer 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.

11. Ingevolge artikel 3.5, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt onder onderneming mede verstaan het zelfstandig uitgeoefende beroep. Daarvan is sprake als de belastingplichtige de werkzaamheden zelfstandig en voor eigen rekening verricht en daarbij ondernemersrisico loopt. De aanwezigheid van een organisatie van kapitaal en arbeid is hiervoor niet vereist (vgl. HR 16 september 1992, nr. 27 830, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085).

12. Op eiseres rust de last om feiten en omstandigheden aannemelijk te maken die de conclusie rechtvaardigen dat sprake is van een door haar gedreven onderneming zoals hiervoor is omschreven.

13. De rechtbank is van oordeel dat eiseres niet aan haar bewijslast heeft voldaan en dat de rechtsverhoudingen tussen eiseres en de Stichting [1] en de Stichting [2] als dienstbetrekkingen dienen te worden gekwalificeerd, aangezien sprake is van loon, arbeid en gezag. In de hiervoor onder 4 en 5 genoemde arbeidsovereenkomsten wordt een vergoeding genoemd voor de te verrichten werkzaamheden en worden de werkzaamheden globaal omschreven. Nu de werkzaamheden tegen een vooraf overeengekomen vergoeding worden verricht, loopt eiseres in zoverre geen ondernemersrisico. De tijdelijke aard van die overeenkomsten maakt dat niet anders. Dat eiseres als actrice een grote mate van vrijheid toekomt bij de invulling van haar werkzaamheden, betekent niet dan een gezagsverhouding ontbreekt. Dat tijdens het daadwerkelijke optreden geen aanwijzingen kunnen worden gegeven laat immers onverlet dat – gelijk eiseres ook erkent – tijdens de voorbesprekingen en repetities dergelijke aanwijzingen wel gegeven worden. Daarbij komt dat eiseres in 2011 met haar werkzaamheden voor de Stichting [2] is begonnen en dat zij de daaruit verkregen inkomsten ook voor dat belastingjaar heeft aangegeven als loon uit arbeid. Dat de Stichting [2] en eiseres hun op dezelfde overeenkomst gebaseerde onderlinge relatie met ingang van 1 januari 2012 op andere leest hebben willen schoeien, is niet gebleken. Ook de van toepassing verklaarde CAO-bepalingen, waardoor eiseres in 2012 aanspraak maakte op onder meer loondoorbetaling bij ziekte en een aantal vakantie-uren, rechtvaardigt de conclusie dat sprake was van werknemerschap. Dat de werkingsduur van de CAO in 2012 was geëindigd, doet daaraan geen afbreuk, nu de contractspartijen er zonder voorbehoud voor hebben gekozen de CAO onderdeel te maken van de door hen gesloten arbeidsovereenkomst.

14. De rechtbank acht wel aannemelijk dat eiseres haar werkzaamheden voor de Stichting [4] en de Stichting [5] als zelfstandige heeft verricht. Over haar werkzaamheden voor de Stichting [3] is onvoldoende bekend, maar ook als er vanuit wordt gegaan dat ze die werkzaamheden als

zelfstandige heeft verricht, heeft eiseres niet aannemelijk gemaakt dat voor de werkzaamheden ten behoeve van deze drie stichtingen aan het urencriterium is voldaan. De door eiseres overgelegde kopie van haar agenda biedt onvoldoende inzicht welke tijdsbesteding aan welke activiteit kan worden toegeschreven. Eiseres heeft derhalve geen recht heeft op de ondernemersaftrek en de mkb-winstvrijstelling.

15. Nu eiseres ter zitting heeft aangegeven zich met de aanslag te kunnen verenigen indien de rechtbank zou oordelen dat ze geen ondernemer is in de zin van artikel 3.4 van de Wet IB 2001 dan wel dat niet is voldaan aan het urencriterium, dient het beroep, gelet op het vorenoverwogene, ongegrond te worden verklaard."

5 Beoordeling van het geschil

5.1. Het Hof zal allereerst beoordelen of het toneelspelen door belanghebbende in dienstbetrekking geschiedde.

5.2. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is maatgevend of tussen de desbetreffende partijen sprake is van een arbeidsovereenkomst in de zin van artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). In dat artikel is bepaald dat de arbeidsovereenkomst de overeenkomst is waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten. Essentieel voor een dienstbetrekking zijn de volgende drie elementen:

- een gezagsverhouding;
- de verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid; en
- de verplichting om loon te betalen.

Een gezagsverhouding is aanwezig wanneer de opdrachtgever het recht heeft aanwijzingen te geven met betrekking tot de inhoud van de werkzaamheden en de wijze van uitvoering daarvan, en degene die de arbeid verricht gehouden is die aanwijzingen op te volgen.

5.3. In zijn arrest van 17 februari 2012, nr. 11/00371, ECLI:NL:HR:2012:BU8926, heeft de Hoge Raad met betrekking tot het bestaan van een arbeidsovereenkomst als volgt geoordeeld:

"3.3.3. Bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband gezien. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven (vgl. HR 25 maart 2011, nr. 10/02146, LJV BP3887, BNB 2011/205). Voorts is niet één enkel kenmerk beslissend, maar moeten de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden in hun onderling verband worden gezien (zie HR 14 november 1997, nr. 16453, NJ 1998/149, onderdeel 3.4, en HR 13 juli 2007, nr. C05/331HR, LJV BA6231, NJ 2007/449, onderdeel 3.5). (...)

3.5.2. Voor de procedure na verwijzing verdient nog het volgende opmerking. Het Hof heeft weliswaar in onderdeel 4.4 van zijn uitspraak als vaststaand aangenomen dat is voldaan aan "twee van de drie voorwaarden voor het bestaan van een privaatrechtelijke dienstbetrekking", maar een dergelijke gescheiden beoordeling van verschillende elementen van een begripsomschrijving verdraagt zich niet met de hiervoor in 3.3.3 gegeven maatstaf voor de beoordeling of sprake is van een arbeidsovereenkomst (vgl. HR 11 februari 2011, nr. 09/01062, LJV BO9673, RvdW 2011/249). Het verwijzingshof zal derhalve ook (de aard van)

de dienstverrichting en de wijze waarop de beloning voor die dienstverrichting is vormgegeven (nader) in zijn oordeel dienen te betrekken.”

5.4. Ter onderbouwing van zijn standpunt dat het toneelspelen in dienstbetrekking geschiedde, heeft de inspecteur onder andere het volgende aangevoerd:

“De mogelijkheid om aanwijzingen te geven en de verplichting om deze op te volgen duiden onder andere op het aanwezig zijn van reëel werkgeversgezag. Uit de getekende arbeidsovereenkomsten met [1] en de Stichting [2] blijkt dat er wel sprake is van een werkgever-werknemer relatie. Beide partijen waren zich ten tijde van het ondertekenen van de arbeidsovereenkomsten hiervan bewust en hadden naar mijn mening de bedoeling om een arbeidsovereenkomst af te sluiten. Partijen verklaren zich te houden aan de CAO regels van de CAO Nederlands Theater. In de van toepassing zijnde CAO (...) zijn (...) een aantal afspraken opgenomen die duiden op het aanwezig zijn van reëel werkgeversgezag. Ik verwijs hiervoor bijvoorbeeld naar de tekst van artikel 35 lid 1:

“Tot de taak van de werknemer behoren al die werkzaamheden die voortvloeien uit de in de arbeidsovereenkomst overeengekomen functie en uit de werkzaamheden die in redelijkheid door de werkgever aan de werknemer kunnen worden opgedragen. De werkgever verbindt zich de werknemer in de gelegenheid te stellen zijn werkzaamheden uit te oefenen”.

Voorts heeft de inspecteur gewezen op de voor een acteur geldende bepalingen uit de CAO (zie 2.4).

5.5. Belanghebbende heeft ter onderbouwing van haar primaire standpunt - samengevat - het volgende aangevoerd. Inkomsten als de onderhavige, welke privaatrechtelijk als inkomsten uit loondienst zijn vormgegeven, kunnen desondanks belastbare winst uit onderneming vormen indien – zoals in dit geval – een gezagsverhouding ontbreekt. Tijdens de kern van belanghebbendes werkzaamheden, het optreden, krijgt zij geen bindende aanwijzingen van iemand met werkgeversgezag. Dat volgt - haars inziens - onder andere uit de overgelegde verklaringen van [1] en [2]. Voor het maken van een voorstelling is er sprake van een gelijkwaardige positie tussen acteur, regisseur en directie; samen dragen zij de eindverantwoordelijkheid voor de voorstelling. In feite is sprake van overeenkomsten van opdracht. Belanghebbende loopt ondernemersrisico aangezien sprake is van tijdelijke contracten en ze voor de opbouw van haar inkomen afhankelijk is van het verwerven van opdrachten. Indien de inkomsten uit het toneelspelen niet zelfstandig kwalificeren als belastbare winst uit onderneming dan dienen zij op grond van de absorptietheorie als zodanig te worden aangemerkt; deze inkomsten, zo begrijpt het Hof belanghebbende, gaan namelijk op in de inkomsten uit de diverse werkzaamheden (zie 2.5).

5.6.1. Het Hof overweegt dienaangaande als volgt. De rechtsverhoudingen tussen belanghebbende en [1] en [2] zijn naar vorm en inhoud arbeidsovereenkomsten. In beide overeenkomsten is immers sprake van een ‘werknemer’ die ten behoeve van een ‘werkgever’ tegen een vast ‘maandsalaris’ en gedurende een vaste looptijd arbeid, te weten het spelen van een rol, verricht. In de overeenkomst met [1] is sprake van een “100% normale arbeidstijd” en in die met [2] van “een volledige werkweek”. Er was derhalve sprake van een beloning die ook diende te worden betaald indien de ‘werkgevers’ minder gebruik zouden maken van de diensten van belanghebbende als actrice dan voorzien was.

5.6.2. Voorts zijn op de rechtsverhouding tussen enerzijds belanghebbende en anderzijds [1] en [2] de bepalingen van de CAO Theater - welke uitsluitend voor werknemers gelden - van toepassing. Dit betekent onder meer dat belanghebbende vakantierechten opbouwt en dat ingeval van ziekte naast artikel 7:629 BW ook andere - voor de werknemer gunstige - voorwaarden gelden. Uit de CAO volgt ook dat belanghebbende persoonlijk de arbeid diende te vervullen.

In de CAO is verder - expliciet - bepaald (a) dat de regisseur verantwoordelijk is voor de realisatie van het op te voeren toneelstuk en voor de artistieke prestaties van de acteurs, alsmede (b) dat een acteur - als belanghebbende - de werkzaamheden onder de hiërarchische verantwoordelijkheid van de regisseur en/of de directie verricht, alsmede dat een acteur zijn rol(len) binnen de richtlijnen van de regisseur vertolkt.

In artikel 35, lid 7, van de CAO is voorts bepaald dat [1] en [2] van belanghebbende schadevergoeding konden eisen indien zij 'zonder geldige, vooraf meegedeelde reden een voorstelling' verzuimde.

- 5.6.3. Uit de feiten leidt het Hof af dat belanghebbende conform de overeenkomsten met [1] en [2] aan het repetitieproces heeft deelgenomen, alsmede dat zij de rollen op de afgesproken tijden en locaties heeft vertolkt.
- 5.6.4. Belanghebbende heeft niet gesteld, en in ieder geval niet aannemelijk gemaakt, dat de tussen haar en [1] en [2] gesloten overeenkomsten niet (volledig) zijn nagekomen. Noch dat een van de partijen zich niet aan de CAO heeft gehouden. Voorzover belanghebbende betoogt dat uit de onder 2.6 en 2.7 bedoelde verklaringen, alsmede uit het onder 5.5 gestelde, volgt dat partijen de CAO niet naleefden (omdat belanghebbende niet de plicht zou hebben de aanwijzingen van de regisseur op te volgen), verwerpt het Hof dat standpunt en verwijst het voor de motivering van dit oordeel korthedshalve naar het onder 5.6.6 en 5.6.7 overwogene.
- 5.6.5. Belanghebbende diende zich derhalve als actrice te voegen in het door de 'werkgevers' geschapen organisatorisch kader.
- 5.6.6. Belanghebbende heeft vanaf 30 januari 2012 tot en met 30 april 2012 (derhalve een periode die direct volgde op het toneelspelen voor [2]) een werkloosheidsuitkering genoten. Uitsluitend (voormalige) werknemers in dienstbetrekking hebben recht op een werkloosheidsuitkering. Kennelijk heeft belanghebbende omstreeks eind januari 2012 een werkloosheidsuitkering aangevraagd bij het UWV en zich daarin op het standpunt gesteld dat (in ieder geval) de werkzaamheden voor [2] in dienstbetrekking waren verricht.
- 5.6.7. De omstandigheid dat belanghebbende als actrice een zekere mate van vrijheid toekwam bij de vertolking van haar rol, brengt niet mee dat een gezagsverhouding ontbrak. Zoals hiervoor overwogen vertolkte belanghebbende haar rol 'onder hiërarchische verantwoordelijkheid van de regisseur en/of de directie', en diende belanghebbende zich te houden aan de richtlijnen van de regisseur die eindverantwoordelijke was.
- Daarbij betreft het Hof dat het voor wat betreft het toneelspelen voor [1], kennelijk (zo leidt het Hof af uit belanghebbende terzake gegeven toelichting ter zitting), om een vrije productie (maakproductie) ging waarvan het eindresultaat van te voren niet vastlag en waarin de spelers derhalve een aanzienlijke inbreng hadden.
- Naar het oordeel van het Hof betekent al hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd niet dat een gezagsverhouding ontbrak. Het door haar aangevoerde betekent veeleer een invulling van de CAO-bepaling dat de regisseur de productie *in samenwerking* met het artistiek-technisch team verzorgde (zie 2.5).
- Zelfs als zou belanghebbende een tamelijk grote mate van artistieke vrijheid hebben, dan nog brengt dat - gelet op 5.6.2 tot en met 5.6.5 - niet zonder meer mee dat belanghebbende niet ondergeschikt was.
- 5.6.8. In geval belanghebbende met het aangevoerde wil verdedigen dat zij en [1] en [2] afweken van de CAO, is het Hof van oordeel dat zulks niet aannemelijk is. Het is immers onwaarschijnlijk dat partijen expliciet in een akte betreffende een arbeidsovereenkomst vastleggen dat een CAO van toepassing is, terwijl zij in werkelijkheid tamelijk essentiële

bepalingen uit die CAO (te weten die betreffende de verhouding tussen een regisseur en een acteur) hebben willen uitsluiten. In ieder geval is voor het honoreren van belanghebbendes standpunt het circa 5 jaren na afloop van de arbeidsovereenkomsten inbrengen van verklaringen als bedoeld in 2.6 en 2.7 onvoldoende.

5.6.9. Het voorgaande leidt tot de conclusie (1) dat de directie en/of de regisseur het recht hadden belanghebbende aanwijzingen te geven met betrekking tot de inhoud van haar werkzaamheden en de wijze waarop zij die diende uit te voeren, en (2) dat belanghebbende gehouden was die aanwijzingen op te volgen.

5.6.10. Op basis van het onder 5.6.1 tot en met 5.6.9 overwogene concludeert het Hof, alles tezamen genomen en in hun onderlinge verband bezien, dat de overeenkomsten met [1] en [2] niet alleen naar vorm en inhoud een arbeidsovereenkomst vormden, maar dat ook naar de wijze waarop partijen daaraan uitvoering hebben gegeven inhoudt dat belanghebbende het toneelspelen in dienstbetrekking verrichtte en dat de inkomsten daaruit loon uit dienstbetrekking vormden. Gelet hierop kan met het behalen van deze inkomsten geen sprake zijn van winst uit onderneming, noch van resultaat uit overige werkzaamheden. Zowel belanghebbendes primaire als subsidiaire standpunt faalt derhalve.

5.7. Voor zover belanghebbende voorts nog heeft willen stellen dat in casu sprake is van een situatie van grootkoopmanschap, als bedoeld in bijvoorbeeld Hoge Raad 29 mei 2009, nr. 07/10538, ECLI:NL:HR:2009:BH0499, BNB 2009/219, overweegt het Hof als volgt. Reeds omdat belanghebbende niet tegen relatief aanzienlijke vergoedingen tegelijkertijd een (groot) aantal rollen speelde én niet gesteld of gebleken is dat zij in verband met het toneelspelen een aansprakelijkheidsrisico liep, kan niet geconcludeerd worden dat sprake is van grootkoopmanschap. Dat belanghebbende het risico liep dat zij na afloop van een arbeidsovereenkomst met een toneelgezelschap, geen nieuwe arbeidsovereenkomst(en) kon sluiten, maakt dat niet anders. Dat is immers een risico dat iedere werknemer loopt die op basis van een tijdelijk contract werkt.

5.8.1. Loon uit dienstbetrekking kan - gelijk belanghebbende betoogt - toch winst uit onderneming vormen, indien sprake is van een situatie waarin (1) een belastingplichtige een onderneming drijft en er een nauwe samenhang bestaat tussen de werkzaamheden die in dienstbetrekking zijn verricht en de werkzaamheden die als ondernemer zijn verricht, én (2) de werkzaamheden in dienstbetrekking in het geheel van de ondernemersactiviteiten een ondergeschikte plaats innemen.

5.8.2. Naar het oordeel van het Hof zijn beide voorwaarden niet vervuld. Belanghebbende heeft onvoldoende feiten en omstandigheden gesteld die de conclusie rechtvaardigen dat de inkomsten uit de diverse werkzaamheden als winst uit onderneming kunnen worden aangemerkt. De inspecteur heeft op goede gronden betoogd (1) dat de diverse werkzaamheden onvoldoende van omvang zijn om te kunnen spreken van ondernemingsactiviteiten, en (2) dat die werkzaamheden een ondergeschikte positie innemen in het geheel van belanghebbendes professionele activiteiten.

5.9.1. Nu de diverse werkzaamheden niet in het kader van de uitoefening van een onderneming werden verricht en niet in geschil is dat die activiteiten niet plaatsvonden in het kader van een dienstbetrekking, is het Hof van oordeel dat de inkomsten daaruit resultaat uit overige werkzaamheden vormden.

5.9.2. Voor zover belanghebbende heeft willen stellen dat aan dit resultaat uit overige werkzaamheden kosten dienen te worden toegerekend, heeft te gelden dat belanghebbende, nu zij deze gestelde kosten niet nader gespecificeerd of onderbouwd heeft en de inspecteur deze kosten betwist, ter zake niet heeft voldaan aan de op haar rustende bewijslast.

Slotsom

De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd.

6 Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een kostenveroordeling op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

7 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

De uitspraak is gedaan door mrs. M.J. Leijdekker, voorzitter, P.F. Goes en N. Djebali, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. C. Lambeck als griffier. De beslissing is op 30 januari 2018 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht 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 beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.