

LJN: BD9992, Rechtbank Haarlem , 08/63

Print uitspraak

Datum uitspraak: 12-08-2008

Datum publicatie: 21-08-2008

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Eerste aanleg - meervoudig

Inhoudsindicatie: Loonbelasting. De betalingen aan de "vrijwilligers" kwalificeren niet als loon uit dienstbetrekking omdat een gezagsverhouding ontbreekt, er geen verplichting is gedurende zekere tijd persoonlijk arbeid te verrichten en de werkgever niet de verplichting heeft tot betaling van loon. Ten aanzien van de studenten is wel sprake van een dienstbetrekking.

Uitspraak

RECHTBANK HAARLEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 08/63

Uitspraakdatum: 12 augustus 2008

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

X h.o.d.n. Y te Z, eiser

en

de inspecteur van de Belastingdienst P, verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

Verweerder heeft met dagtekening 29 december 2006 aan eiser over het tijdvak 1 januari 2002 tot en met 31 december 2005 een naheffingsaanslag loonbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: LB/PVV) opgelegd van € 18.100 alsmede bij beschikking een boete van € 4.525.

Verweerder heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar van 9 november 2007 de naheffingsaanslag verminderd tot € 15.501 en de boete tot € 1.500.

Eiser heeft daartegen bij brief van 18 december 2007, ontvangen bij de rechtbank op 19 december 2007, beroep ingesteld.

Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 24 juni 2008.

Eiser is daar in persoon verschenen, bijgestaan door mr. A. Namens verweerder is verschenen B.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Eiser exploiteert onder de naam Y aan de a-sstraat 1 te Z een ecologische zoogkoeienboerderij. Tevens geeft eiser de gelegenheid om tegen vergoeding op Y personeels- en familiebijeenkomsten te houden. In dat kader verzorgt hij presentaties over natuur en milieu en workshops over onder meer boerenspellen, beeldhouwen en klederdracht. Daarbij werkt hij nauw samen met diverse onderwijsinstellingen. Y beschikt over vergaderruimten (voor 10-100 personen), een wandel-/kruiden-/groente- en bloementuin alsmede een boerderijwinkel van waaruit boerenproducten worden verkocht.

2.2. Op 23 augustus 2006 is door verweerder bij eiser een onderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de aangiften loonbelasting over het tijdvak 1 januari 2002 tot en met 31 december 2005. Naar aanleiding van dit onderzoek, waarvan een rapport is opgemaakt op 8 september 2006, is de in geding zijnde naheffingsaanslag opgelegd.

2.3. In dit rapport is, voor zover hier van belang, het volgende opgenomen:

“3.3 Loon buiten de loonadministratie

De inhoudingsplichtige heeft betalingen gedaan aan natuurlijke personen die ten onrechte niet zijn opgenomen in de loonadministratie. De betalingen voor de werkzaamheden zijn gedaan onder de noemer vrijwilliger. Voor de loonbelasting wordt iemand als vrijwilliger beschouwd indien niet bij wijze van beroep arbeid wordt verricht voor een privaat- of publiekrechtelijke organisatie die niet is onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Aangezien hier sprake is van een eenmansbedrijf met winstoogmerk, kan de vrijwilligersregeling niet worden toegepast. Bovendien wordt door middel van plaatsing van een advertentie getracht om “vrijwilligers” aan te trekken om zodoende arbeid te laten verrichten waarvoor betalingen worden gedaan welke niet in de loonadministratie worden opgenomen.

Gezien het vorenstaande beschouw ik deze betalingen daarom als loon uit dienstbetrekking. Het gevolg hiervan is dat de inhoudingsplichtige te weinig loonbelasting/premie volksverzekeringen heeft ingehouden en afgedragen. Dit tekort hef ik na via eindheffing volgens het tabeltarief, zie onderstaande berekening.

Naheffing:

Jaar: Uitbetaald loon: Tabeltarief: Naheffing:

2002	€ 1.000	54%	€ 540
2003	€ 5.727	56,65%	€ 3.244
2004	€ 3.320	57,3%	€ 1.902
2005	€ 6.088	59,8%	€ 3.640

Totaal € 16.135 € 9.326

Vanwege het ontbreken van het grootboek betreffende de jaren 2002 en 2003, zijn de bedragen welke geacht worden te zijn betaald aan “vrijwilligers” berekend op basis van de jaren 2004 en 2005. In de jaren 2004 en 2005 zijn volgens de jaarrekeningen aan overige personeelskosten betaald resp. € 8.430 en € 5.178 (is totaal € 13.608); volgens het grootboek is hiervan toe te rekenen aan “vrijwilligers” € 6.088 en € 3.320 (is totaal € 9.408).

Dit geeft het volgende toedelingspercentage: $9.408:136,08=69\%$.

Uitbetaald loon in 2003 en 2002: overige personeelskosten 2003 ad. € 8.300 x 69%=€ 5.727 en overige personeelskosten 2002 ad. € 1.449 x 69%= € 1.000.

(...)

4.1. Vergrijpboete loonbelasting en premie volksverzekeringen

Over de correcties genoemd onder 3.3 (...) ben ik voornemens naast de naheffingsaanslag een vergrijpboete ingevolge artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen (...) op te leggen. De vergrijpboete bedraagt 25%.

De feiten en omstandigheden op grond waarvan ik voornemens ben deze vergrijpboete op te leggen betreffen:

- het is algemeen bekend dat de betalingen genoemd in punt 3.3 in de heffing moeten worden betrokken en niet als betalingen aan een “vrijwilliger” kunnen worden beschouwd. Van de inhoudingsplichtige mocht worden verwacht dat hij zich zou overtuigen van de fiscale aanvaardbaarheid om de vrijwilligersregeling toe te passen.
- (.....).”

2.4. In de uitspraak op bezwaar is de naheffingsaanslag voor zover deze betrekking heeft op loon “vrijwilligers” als volgt verminderd:

2002	2003	2004	2005	Totaal
€ 755	€ 1.727	€ 1.617	€ 3.094	€ 6.513

2.5. De onder 2.3. bedoelde bedragen hebben deels betrekking op betalingen aan personen die kampen met aanzienlijke lichamelijke, sociale, en/of psychische problemen, voor arbeid die zij verrichten op de boerderij of in de tuinen van Y. Het aantal uren dat deze personen arbeid verrichten varieert sterk, van 2 tot 30 uur per week. Dit aantal is mede afhankelijk van de gesteldheid van de desbetreffende persoon in die week. Het laat zich van te voren niet goed inschatten of en in hoeverre deze personen in staat zullen zijn om arbeid te verrichten. Het komt met enige regelmaat voor dat zij als gevolg van hun problemen niet op de afgesproken tijd verschijnen danwel voortijdig weer vertrekken.

2.6. De onder 2.3. bedoelde bedragen hebben voor een ander deel betrekking op betalingen die zijn gedaan aan studenten die in het kader van hun studie de begeleiding van de onder 2.5. bedoelde personen voor hun rekening hebben genomen (2002 en 2003) alsmede aan ene C, die tuinwerkzaamheden verrichtte (2005). Het onder 2.4. genoemde deel van de naheffingsaanslag heeft voor onderstaande bedragen betrekking op deze betalingen.

2002	2003	2005	Totaal
€ 775	€ 927	€ 376	€ 2.078

2.7. De Belastingdienst heeft een kopie van het onder 2.3. bedoelde rapport aan het

Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV) doen toekomen. Naar aanleiding van deze rapportage heeft het UWV met dagtekening 29 juni 2007 aan eiser vier correctienota's uitgereikt. Hiertegen heeft eiser bezwaar gemaakt. In de beslissing op het bezwaarschrift van eiser overweegt het UWV: "Wij concluderen uit het onderzoek van de Belastingdienst en de daarvan opgemaakte rapportage van 8 september 2006 dat niet is op te maken of aan deze vereisten (rb: voor het aannemen van een dienstbetrekking) wordt voldaan. Naar onze mening zijn de bestreden besluiten derhalve onvoldoende gemotiveerd, hetgeen strijd oplevert met artikel 3: 46 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). De besluiten van 29 juni 2007 worden derhalve niet gehandhaafd. Wij concluderen tevens dat de daarmee samenhangende boetenota's over de jaren 2003 en 2005 komen te vervallen".

3. Geschil

3.1 In geschil is het antwoord op de vraag of de naheffingsaanslag, voor zover deze betrekking heeft op de betalingen die zijn gedaan aan de onder 2.5. en 2.6. bedoelde personen, terecht is opgelegd en meer in het bijzonder of deze betalingen kwalificeren als loon uit dienstbetrekking, welke vraag eiser ontkennend en verweerder bevestigend beantwoordt.

3.2 Indien het gelijk met betrekking tot de eerste vraag aan verweerder is, is vervolgens in geschil of de onder 2.5. en 2.6. bedoelde personen kwalificeren als een vrijwilliger in de zin van artikel 2, lid 6, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB). Daarbij beroept eiser zich op het gelijkheidsbeginsel.

3.3. Ten slotte zijn partijen het niet eens over het antwoord op de vraag of verweerder ter zake terecht een boete heeft opgelegd ter grootte van 25% van de naheffingsaanslag welke boete door verweerder in de bezwaarfase is gematigd tot op 10%.

Eiser concludeert tot gegrondverklaring van het beroep. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

Dienstbetrekking

4.1. Verweerder stelt zich op het standpunt dat er sprake is van privaatrechtelijke dienstbetrekkingen tussen eiser (de werkgever) enerzijds en de onder 2.5. en 2.6. bedoelde personen (de werknemers) anderzijds.

4.2. Van een privaatrechtelijke dienstbetrekking is sprake indien een (schriftelijke of mondelinge) arbeidsovereenkomst is gesloten, waarbij de werknemer zich verbindt in dienst van de werkgever tegen betaling van loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten.

4.3. Voor de beantwoording van de vraag of de verhoudingen tussen eiser enerzijds en de onder 2.5. en 2.6. bedoelde personen anderzijds als privaatrechtelijke dienstbetrekkingen dienen te worden aangemerkt dienen deze verhoudingen te voldoen aan de volgende drie elementen:

- er moet sprake zijn van een gezagsverhouding;
- de werknemer is verplicht tot het persoonlijk verrichten van arbeid gedurende een zekere

tijd;

- de werkgever heeft de verplichting tot het betalen van loon.

4.4. Bij beantwoording van de vraag of sprake is van de door verweerder gestelde dienstbetrekking maakt de rechtbank een onderscheid tussen enerzijds de betalingen die eiser heeft gedaan aan de onder 2.5. bedoelde personen en anderzijds aan de onder 2.6. bedoelde personen.

4.5. Ten aanzien van de betalingen aan de onder 2.5. genoemde groep personen overweegt de rechtbank als volgt. Eiser heeft ter zitting verklaard, hetgeen door verweerder niet is weersproken, dat deze personen kampen met dermate ernstige psychische en/of sociale problemen dat zij niet in staat zijn om te functioneren in een sociale werkplaats, laat staan in een reguliere werkkring. Deze personen zijn als gevolg van de problemen waarmee zij kampen, niet in staat om afspraken over werktijden en te verrichten werkzaamheden te maken en structureel na te komen. Eiser is hiervan op de hoogte maar is niettemin bereid om deze personen op therapeutische basis tegen vergoeding arbeid te laten verrichten op Y. Ten aanzien van de wijze van belonen is door eiser onweersproken gesteld dat hij achteraf en per verrichte klus bepaalt of en zo ja tot welk bedrag een beloning door de desbetreffende persoon is verdiend.

Onder deze omstandigheden is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake van een gezagsverhouding tussen eiser en deze personen. De gesteldheid van de desbetreffende personen is dusdanig dat het uitoefenen van gezag, zoals dat gewoonlijk wordt uitgeoefend in het kader van een dienstbetrekking, niet goed denkbaar is. Evenmin kan onder deze omstandigheden worden aangenomen dat de desbetreffende personen verplicht zijn tot het persoonlijk verrichten van arbeid gedurende een zekere tijd. Eiser heeft immers onweersproken gesteld dat hij een dergelijke verplichting niet oplegt omdat dit te veel druk op deze personen legt met als mogelijk gevolg dat zij hun werkzaamheden op Y bij voorbaat zouden staken. Tot slot is evenmin sprake van een situatie waarin eiser de verplichting heeft tot het betalen van loon. De door eiser geschetste gang van zaken, die inhoudt dat eerst achteraf per verrichte klus door hem wordt bepaald of en zo ja tot welk bedrag een beloning is verdiend, laat geen andere conclusie toe.

4.6. Hetgeen hierboven is overwogen leidt tot de conclusie dat geen sprake is van een dienstbetrekking tussen de onder 2.5. genoemde groep personen en eiser. De naheffingsaanslag dient in zoverre, derhalve met € 5.115, verminderd te worden.

4.7. Ten aanzien van de in 2002 en 2003 verrichte betalingen aan de onder 2.6. genoemde personen overweegt de rechtbank als volgt. In artikel 3, aanhef, lid 1, letter e, van de Wet LB is, voor zover hier van belang, het volgende bepaald:

“Als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van:

e. degene, die werkzaam is om vakbekwaamheid te verwerven, onder wie mede wordt begrepen degene, die als leerling van een instelling van onderwijs praktisch werkzaam is, (...) een en ander indien een beloning wordt genoten, die niet uitsluitend bestaat in het ontvangen van onderricht.” De onderhavige personen waren studenten die mede in het kader van hun studie tegen vergoeding begeleiding hebben gegeven aan de onder 2.5. genoemde personen.

Onder die omstandigheden moet, gelet op het bepaalde van artikel 3, aanhef, lid 1, letter e, Wet LB, een dienstbetrekking worden aangenomen. Over de ter zake door eiser gedane betalingen is hij LB/PVV verschuldigd. In zoverre is het gelijk aan verweerder. Ter zitting heeft eiser nog gesteld dat deze betalingen moet worden aangemerkt als een onbelaste onkostenvergoeding. Het is echter aan eiser om deze stelling aannemelijk te maken. Nu hij daartoe ter zitting geen enkel bewijs heeft overgelegd en daarvoor in het dossier evenmin steun kan worden gevonden, is hij daarin niet geslaagd. De stelling dat sprake is van een onbelaste kostenvergoeding wordt daarom verworpen.

Voorts is de rechtbank van oordeel dat tussen eiser en de C in 2005 een privaatrechtelijke dienstbetrekking heeft bestaan. Ten aanzien van de door de heer C verrichte werkzaamheden en de door eiser hiervoor gedane betalingen is voldaan aan alle drie in 4.3. vermelde vereisten voor het bestaan van een dienstbetrekking.

Het gelijk met betrekking tot de aan de studenten en de heer C gedane betalingen is derhalve aan verweerder.

Vertrouwensbeginsel

4.8. Eiser beroept zich erop dat het UWV de correcties op basis van het controlerapport van verweerder niet heeft gehandhaafd. Voor zover hij hiermee beoogt te stellen dat verweerder aan dit besluit van het UWV is gebonden, kan de rechtbank eiser hierin niet volgen. De belastingdienst en het UWV beschikken immers ieder over hun eigen competentie ten aanzien van de heffing loonbelasting respectievelijk de premieheffing werknemersverzekeringen. De besluitvorming van het UWV ten aanzien van de premieheffing werknemersverzekeringen is dan ook niet beslissend voor de heffing van de loonbelasting. Daaraan doet het gecoördineerde loonbegrip van artikel 4 CSV / artikel 10 Wet LB niet af.

Motiveringsgebrek

4.9. Eiser beroept zich erop dat de naheffingsaanslag niet in stand kan blijven omdat daaraan geen althans onvoldoende motivering ten grondslag ligt. Deze stelling wordt verworpen. De naheffingsaanslag is opgelegd naar aanleiding van het door verweerder op 23 augustus 2006 ingestelde boekenonderzoek waarvan op 8 september 2006 een rapport is opgesteld, dat verweerder heeft doen toekomen aan eiser. In het rapport wordt de naheffingsaanslag voldoende gemotiveerd. Het beroep op het motiveringsgebrek wordt daarom afgewezen.

Gelijkheidsbeginsel

4.10. Eiser stelt voorts dat verweerder door het opleggen van de onderhavige naheffingsaanslag heeft gehandeld in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Zou eiser zijn werkzaamheden in het onderhavige tijdvak hebben ondergebracht in een stichting, dan zou hij zich immers met vrucht hebben kunnen beroepen op de vrijwilligersregeling zoals bedoeld in artikel 2, lid 6, Wet LB. Het gaat volgens eiser niet aan om hem enkel op grond van zijn rechtsvorm uit te sluiten van deze regeling. Ook deze stelling van eiser wordt verworpen. Van schending van het gelijkheidsbeginsel kan alleen sprake zijn in het geval dat gelijke gevallen ongelijk behandeld worden. Anders dan eiser meent is een afwijkende rechtsvorm voldoende om te spreken van ongelijke gevallen. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt daarom afgewezen.

Boete

4.11. Verweerder heeft op grond van artikel 67f, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) jo paragraaf 25, lid 2 en paragraaf 28 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 een boete opgelegd van uiteindelijk circa 10% van de nageheven belasting. Artikel 67f van de AWR luidt, voor zover van belang:

“1. Indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige is te wijten dat belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn is betaald, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.

2. De grondslag voor de boete wordt gevormd door het bedrag van de belasting dat niet of niet tijdig is betaald, voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige niet of niet tijdig is betaald.”

Eiser stelt zich op het standpunt dat het feit dat er betalingen zijn gedaan aan de onder 2.7. bedoelde personen zonder inhouding en afdracht van LB/PVV, niet aan zijn grove schuld te wijten is. De rechtbank kan eiser daarin niet volgen. Eiser heeft betalingen gedaan aan personen waarover hij het gezag had en waarmee hij afspraken had gemaakt omtrent de duur en de aard van de werkzaamheden. Alsdan ligt het inhouden en afdragen van LB/PVV in de rede, althans had van eiser mogen worden verwacht dat hij zich vergewiste van de eventuele inhoudingsplicht. Door deze betalingen niettemin zonder meer als “vrijwilligersvergoedingen” buiten de loonadministratie te houden, moet worden geconcludeerd dat het aan eisers grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is betaald. Uit het verhandelde ter zitting blijkt bovendien dat eiser reeds bij het indienen van de aangifte op de hoogte was van het feit dat bedoelde betalingen buiten de heffing van LB/PVV werden gehouden. Onder die omstandigheden kan niet met vrucht een beroep worden gedaan op het arrest van de Hoge Raad van 1 januari 2006, nr. 40.369.

De door verweerder uiteindelijk opgelegde boete van € 1.500, die voor € 164 (€ 1.702: € 15.501 x € 1.500) kan worden toegerekend aan de onder 2.7. genoemde correctie, is in zoverre dan ook passend en geboden.

Voor zover de klacht ziet op het deel van de boete dat kan worden toegerekend aan de correctie ter zake van de kostenvergoeding die is toegekend aan D, welke correctie door eiser overigens niet is betreden, wordt deze eveneens afgewezen. Daarbij heeft de rechtbank in overweging genomen dat het van algemene bekendheid is dat kostenvergoedingen die worden verstrekt aan werknemers slechts onder strikte voorwaarden buiten de heffing van LB/PVV kunnen blijven. Het had op de weg van eiser gelegen om na te gaan welke voorwaarden dit betreft. Door dit na te laten heeft eiser dermate lichtvaardig gehandeld dat het aan zijn grove schuld is te wijten dat over het bovenmatige deel van deze vergoedingen te weinig belasting is betaald.

Gelet op de vermindering waartoe is overwogen in 2.4., dient de boete met een bedrag van € 495 (€ 5.115: € 15.501 x € 1.500) verminderd te worden.

Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard.

5. Proceskosten

De rechtbank ziet in de gegrondverklaring van het beroep aanleiding voor een proceskostenveroordeling en stelt deze op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 644. Genoemde proceskosten bestaan uit de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand en zijn als volgt berekend:

2 punten (beroepschrift en het verschijnen ter zitting) met een wegingsfactor van 1 (gemiddeld) maal € 322.

6. Beslissing

De rechtbank

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de naheffingsaanslag tot een bedrag van € 10.386;
- vermindert het bedrag van de boetebeschikking tot € 1.005;
- bepaalt dat de uitspraak in zoverre in de plaats treedt van de vernietigde besluiten;
- veroordeelt verweerder in de door eiser gemaakte proceskosten ten bedrage van € 644, en wijst de Staat der Nederlanden aan dit bedrag aan eiser te betalen;
- bepaalt dat de Staat der Nederlanden het door eiser betaalde griffierecht ten bedrage van € 39 aan hem terugbetaalt.

Deze uitspraak is gedaan op 12 augustus 2008 en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken door mr. C.J. Hummel, voorzitter, mr. G.W.J. Harten en mr. R.G. Kemmers, rechters, in tegenwoordigheid van mr. M.C. Anema, griffier.

Afschrift verzonden aan partijen op:

De rechtbank heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312, 1000 BH Amsterdam.

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

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