

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk P10/00361

28 juli 2011

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het incidenteel hoger beroep - na verwijzing door de Hoge Raad der Nederlanden
- van

de inspecteur van de Belastingdienst W kantoor V,

de inspecteur,
tegen de uitspraak in de zaak no. AWB 06/6842 van de rechtbank 's-Gravenhage
in het geding
tussen

X Uitzendbureau V.O.F., gevestigd te Z, belanghebbende,
gemachtigde mr. U,

en

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2002 een naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: loonheffing) ten bedrage van € 434.496 opgelegd. Gelijkzeitig met deze naheffingsaanslag is aan belanghebbende een vergrijpboete opgelegd van € 5.909. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij in één geschrift vervatte uitspraken de naheffingsaanslag verminderd tot € 420.859 en de boetebeschikking gehandhaafd.

1.2. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de inspecteur beroep ingesteld bij de rechtbank 's-Gravenhage (hierna: de rechtbank). Bij uitspraak van 22 november 2007 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de naheffingsaanslag gehandhaafd, de boetebeschikking vernietigd, de inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende voor een bedrag van € 966 en tevens de Staat gelast het door belanghebbende ter zake van het beroep betaalde griffierecht van € 218 aan haar te vergoeden.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend en heeft daarin tevens incidenteel hoger beroep ingesteld tegen de beslissing van de rechtbank inzake de boete.

1.4. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage heeft bij uitspraak van 20 februari 2009 de uitspraak van de rechtbank bevestigd.

1.5. Belanghebbende en de staatssecretaris van Financiën hebben tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. Bij arrest van 4 juni 2010, nr. 09/01362, BNB 2010/263, heeft de Hoge Raad het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond en het beroep in cassatie van de Staatssecretaris gegrond verklaard, de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage vernietigd, doch uitsluitend voor zover daarbij het incidentele hoger beroep van de inspecteur ongegrond is verklaard en het geding verwezen naar het Gerechtshof te Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest.

1.6. De inspecteur heeft bij brief van 24 juni 2010 op het arrest gereageerd, en belanghebbende bij brief van 15 augustus 2010. Aan partijen zijn afschriften van de reactie van de wederpartij gezonden.

1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 13 april 2011. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Geding na cassatie

2.1. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage heeft, voor zover voor het geding na verwijzing van belang, het volgende overwogen:

“5.6. Omtrent het incidentele hoger beroep van de Inspecteur overweegt het Hof als volgt. Afschriften van de uitspraak van de rechtbank zijn op 3 december 2007 aangetekend aan partijen verzonden. De termijn van zes weken voor het instellen van hoger beroep eindigde derhalve met 17 januari 2008. Het hoger beroepschrift van belanghebbende is per fax op 11 januari 2008 en als brief op 14 januari 2008 ter griffie van het Hof ingekomen. Dit betreft een pro forma beroepschrift. (...) Bij brief van 5 mei 2008 heeft belanghebbende het verzuim hersteld. Uit die brief blijkt dat het hoger beroep niet is gericht tegen de beslissing van de rechtbank waarbij de boetebeschikking is vernietigd.

Bij brief van 22 mei 2008 heeft de griffier de Inspecteur in de gelegenheid gesteld een verweerschrift in te dienen. Daarbij is gewezen op de mogelijkheid incidenteel hoger beroep in te stellen. Bij brief van 12 juni 2008 heeft de Inspecteur verweer gevoerd tegen het hoger beroep van belanghebbende en heeft hij incidenteel hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank. Het incidentele hoger beroep ziet uitsluitend op de beslissing van de rechtbank waarbij de boetebeschikking is vernietigd.

Het door de Inspecteur ingestelde incidentele hoger beroep moet naar 's Hofs oordeel hetzelfde lot treffen als het principale hoger beroep, reeds omdat dat hoger beroep betrekking heeft op een rechtens ander onderdeel van de beslissing van de rechtbank, te weten dat inzake de uitspraak op het bezwaar tegen de boetebeschikking, dan waartegen belanghebbende in hoger beroep is opgekomen, te weten dat inzake de uitspraak op het bezwaar tegen de naheffingsaanslag, overigens met uitzondering van de naheffing ter zake van het afdrachtverschil waarop de boete ziet. Daarvan uitgaande had de Inspecteur, evenals belanghebbende heeft gedaan, binnen de

wettelijke termijn van zes weken, althans tijdig, hoger beroep tegen die beslissing moeten instellen. Dat laatste is niet geschied. Bovendien heeft de Inspecteur, op wiens weg zulks - nu dit onderwerp ter zitting uitvoerig aan de orde is geweest - ligt, niet gesteld dat sprake is van een omstandigheid op grond waarvan redelijkerwijs niet is te oordelen dat de Inspecteur in verzuim is geweest.”

2.2. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 4 juni 2010, voor zover voor het geding na verwijzing van belang, het volgende overwogen:

“4.1. Op grond van artikel 27h, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de AWR) kunnen de daar bedoelde belanghebbende en de inspecteur hoger beroep instellen tegen een uitspraak van de rechtbank als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht. Indien de uitspraak van de rechtbank betrekking heeft op meer dan één besluit van de inspecteur, laat deze bepaling degene die hoger beroep instelt de vrijheid om dit rechtsmiddel te richten tegen de beslissing van de rechtbank als geheel of tegen haar beslissing met betrekking tot één of enkele van die besluiten.

4.2. Op grond van artikel 27m, lid 1, van de AWR kan de andere partij bij haar verweerschrift incidenteel hoger beroep instellen. De tekst van deze bepaling geeft geen aanleiding tot de veronderstelling dat degene die incidenteel hoger beroep instelt niet eenzelfde vrijheid zou hebben als hiervoor in 4.1 is beschreven met betrekking tot het principale hoger beroep. Bij zijn keuze welke beslissing(en) van de Rechtbank hij in het incidentele hoger beroep betreft, behoeft de indiener van dit beroep zich niet te beperken tot de beslissing(en) over het besluit of de besluiten waarop het principale hoger beroep betrekking heeft. Dat is ook in overeenstemming met de wetsgeschiedenis, zoals weergegeven in onderdeel 4.2 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, waaruit blijkt dat de wetgever bij het openstellen van de mogelijkheid van incidenteel hoger beroep situaties als de onderhavige op het oog heeft gehad.

4.3. ‘5 Hof’s (...) - andersluidende - oordeel getuigt derhalve van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt.”

3 Feiten

3.1. Gelet op de omstandigheid dat het geding na verwijzing is beperkt tot het incidenteel hoger beroep van de inspecteur, beperkt het Hof de weergave van de vaststaande feiten tot de voor de beoordeling van het incidenteel hoger beroep relevante feiten.

3.2. Belanghebbende exploiteerde in 2001 en 2002 een uitzendbureau in de agrarische sector. De vennoten zijn X en diens echtgenote Y. Binnen de onderneming van belanghebbende vervult X een leidinggevende functie.

3.3. Belanghebbende maakte in de jaren 2001 en 2002 gebruik van de diensten van Administratiekantoor T. Dit kantoor verzorgde de dagelijkse administratie en het opstellen en indienen van de belastingaangiften.

3.4. De gewerkte uren van de werknemers werden bijgehouden op weekurenbriefjes. Deze briefjes werden blanco verstrekt aan de opdrachtgevers en bestonden uit twee exemplaren. Het witte exemplaar was bestemd voor de opdrachtgever en het roze afschrift was bestemd voor de administratie van belanghebbende.

3.5. Naar aanleiding van een in oktober 2001 bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek is aan belanghebbende een schriftelijke waarschuwing uitgereikt vanwege het niet volledig voldoen aan de op haar rustende administratieve verplichtingen. In het 17 december 2001 gedagtekende rapport van dit onderzoek wordt hierover, voor zover thans relevant, het volgende opgemerkt:

“2.3 Administratie

De boekhouder verzorgt de financiële administratie en de loonadministratie.

(...) Er wordt door de belastingplichtige geen kasadministratie bijgehouden, deze wordt achteraf door de boekhouder opgesteld op basis van facturen, kostennota's en urenstaten van de werknemers.

2.3.1 Niet voldoen aan de administratieplicht

De administratie van de belastingplichtige voldoet niet aan de wettelijke eisen, omdat er door de belastingplichtige alleen een gedeeltelijke vastlegging (kostenfacturen en kassabonnetjes) wordt bijgehouden van de per kas gedane uitgaven. In de branche waarin de belastingplichtige werkzaam is, is het gangbaar dat het loon aan de werknemers wekelijks contant wordt uitbetaald. Deze loonuitbetalingen worden gedaan met bij de bank opgenomen gelden. Als gevolg hiervan gaan er in het kasverkeer binnen de ondernemingen grote geldbedragen om. Van deze loonbetalingen aan het personeel wordt niets bijgehouden. Een kasboek en een lijst waarop het personeel tekent voor ontvangst van [het] contant uitbetaalde loon dient in het vervolg dan ook worden bijgehouden. Tevens dient aantekening te worden gehouden van de privé-uitgaven, die aan de onderneming worden onttrokken.

Er wordt derhalve gesteld dat belastingplichtige niet voldoet aan de administratieplicht. Een schriftelijke waarschuwing is als bijlage bij het rapport gevoegd.”

3.6. Door de Belastingdienst zijn bij een aantal opdrachtgevers van belanghebbende in 2001 en 2002 waarnemingen ter plaatse uitgevoerd. Naar aanleiding van de uitkomsten van die waarnemingen is bij belanghebbende in oktober 2002 een boekenonderzoek ingesteld. Dat onderzoek was gericht op - voor zover hier van belang - de naleving van de verplichtingen van de Wet op de identificatieplicht, de juistheid van de loonbelastingverklaringen en de juistheid van het toegepaste tarief met betrekking tot de loonheffing. De bevindingen van het onderzoek zijn neergelegd in een rapport van 17 maart 2005 (hierna: het controlerapport). Tevens hebben medewerkers van de Belastingdienst/FIOD/ECD een strafrechtelijk onderzoek ingesteld waarbij X een aantal keren als verdachte is gehoord. Tot de gedingstukken behoren kopieën van zes door medewerkers van de FIOD opgemaakt processen-verbaal van verhoren van X.

3.7. Tijdens het onderzoek zijn slechts van een aantal weken in 2001 en 2002 de roze afschriften van de weekurenbriefjes in de administratie van belanghebbende aangetroffen.

De loonadministratie wijkt af van de administratie van de opdrachtgevers. In 2001 komen 40.569 uren niet overeen. In 2002 zijn dat 20.587 uren. De identiteit van de personen die het werk feitelijk hebben verricht is niet meer met zekerheid vast te stellen nu daarvan in de administratie geen identiteitsbewijzen aanwezig waren. Van vier personen was de identiteit niet vastgesteld conform de daarvoor geldende voorschriften.

De lonen werden per kas uitbetaald. Tijdens het onderzoek is gebleken dat kwitanties in de kasadministratie ontbreken.

3.8. In een proces-verbaal (met codenummer V02-01) van een op 18 augustus 2004 afgenomen verhoor, waarin X als verdachte door de FIOD/ECD is gehoord, zijn onder meer de volgende verklaringen van X opgenomen:

“Mijn werkzaamheden voor [belanghebbende] bestonden in 2000 tot 2003 onder meer uit:

het aannemen van personeel, het opmaken van manurenstaten voor de facturering, het zoeken naar nieuwe opdrachtgevers, het onderhouden van de contacten met de opdrachtgevers en de boekhouder, het vervoer van personeel naar de opdrachtgevers en het geven van opdrachten aan de werknemers van [belanghebbende]. Ik verrichtte geen administratieve werkzaamheden met uitzondering van het opmaken van de manurenstaten. (...) De administratie en belastingaangelegenheden, zoals de belastingaangiften, voor [belanghebbende] werden in de jaren 2001 en 2002 verzorgd door (...) Administratiekantoor T. (...) Administratiekantoor T zou alle administratie voor mij verzorgen. Dat had ik met (...) Administratiekantoor T afgesproken. Ik heb altijd het volle vertrouwen gehad in de werkzaamheden die zij voor mij hebben verricht. (...) Ik had in het algemeen contact met S en R. Het was niet zo dat ik één van deze twee personen voor bepaalde onderwerpen moest aanspreken.”

(Nadat hem is gevraagd hoe hij op de hoogte was op welke wijze hij een uitzendbureau [moest] runnen en aan welke administratieve verplichtingen hij moest voldoen)

“Toen ik begon met [belanghebbende] wist ik niet welke (...) administratieve verplichtingen ik moest voldoen. Ik heb geen actie ondernomen om specifieke kennis te verkrijgen op dit gebied. Ik heb voor de verzorging van de administratieve verplichtingen opdracht gegeven aan (...) Administratiekantoor T.”

3.9. In het proces-verbaal met codenummer V02-03 van een verhoor van X als verdachte door de FIOD/ECD op 18 augustus 2004 is onder meer vermeld:

“(Nadat hem is voorgehouden dat R , vennoot van (...) Administratiekantoor T en degene die de loonadministratie verzorg[t] voor [belanghebbende] inzake de (valse) manurenstaten het volgende heeft verklaard:

“De basis van de loonadministratie bij [belanghebbende] zijn de ingevulde manurenstaten (...) die door X bij ons worden ingeleverd. Op basis van deze manurenstaten vindt de toerekening plaats hoeveel loon een werknemer in een bepaalde periode (week / maand) verdient heeft en wordt de afdracht berekend voor de maandelijkse aangifte loonbelasting en premie volksverzekeringen van de Belastingdienst.”

Nadat hem is gevraagd of hij begrijpt dat de gehele loonadministratie van [belanghebbende] over de jaren 2001 en 2002 onjuist en vals is.)

“Ik denk niet dat de loonadministratie over 2001 en 2002 onjuist en vals is. Kunt u misschien wat duidelijker zijn.”

(...)

(Nadat hem zijn getoond de aangiften loonbelasting ten name van [belanghebbende] betreffende (...) de maanden januari tot en met december 2002 en hem is gevraagd wie de aangiften heeft ingevuld, ondertekend en naar de belastingdienst heeft gezonden.)

“De aangiften loonbelasting ten name van [belanghebbende] betreffende (...) de maanden januari tot en met december 2002 zijn ingevuld door (...) Administratiekantoor T. De aangiften zijn ondertekend door mij. Ik tekende de aangiften altijd voordat zij waren ingevuld, daarna gaf ik het door mij ondertekende aangiftebiljet af bij (...) Administratiekantoor T. Zij konden het dan invullen en na invulling stuurden zij de aangiften naar de Belastingdienst.(...)”

(Nadat hem is gevraagd of de getoonde aangiften (...) juist en volledig zijn ingevuld) Ik ging er van uit dat de boekhouder ze juist en deugdelijk invulde.”

(...)

(Nadat hem is voorgehouden dat bij de doorzoeking op 28 april 2004 in zijn kantoor (...) een zwarte bureauagenda inbeslaggenomen is waarin namen en getallen en weeknummers staan. De betreffende agenda wordt getoond. Wat wordt met de namen, weeknummers en getallen bedoeld?)

‘Het zijn de voornamen van de werknemers van [belanghebbende] en de in de genoemde weken aan deze werknemers uitbetaalde netto lonen. Ik heb dit zelf in de agenda ingevuld.’”

3.10. In het proces-verbaal van de FIOD/ECD met codenummer V02-04 van een op 19 augustus afgenomen verhoor van X als verdachte staat, voor zover thans relevant:

“(Door R (..) is verklaard:

“Hoe vaak ik X niet gebeld heb om te vragen of de urenstaten juist zijn, want ik zag vaak dat er 70 uur per week gewerkt werd door verschillende vrouwen en dat is erg ongeloofwaardig. X zei mij dan dat het juist was. Ik stelde dan verder geen vragen want dan kreeg ik hetzelfde antwoord, vervolgens verwerkte ik de gegevens zoals opgegeven door X.”

Gevraagd wordt om een reactie.)

R heeft zoiets niet tegen mij gezegd.

Toen ik R leerde kennen en met haar sprak heb ik haar gevraagd hoeveel uur ik aan een werknemer kan toekennen. Zij zei tegen mij dat ik tot 60 à 70 uur aan een werknemer kon toekennen. Ik mocht niet hoger gaan.”

(Het is toch helemaal niet relevant om te vragen tot hoeveel uur u aan een werknemer kan toekennen. Het gaat er toch om hoeveel uur een werknemer heeft gewerkt.)

“Goed ik heb daar fouten gemaakt ik wil daar niet meer over praten. Ik beroep mij op mijn zwijgrecht.””

3.11. In het proces-verbaal met codenummer V02-05 van een verhoor van X als verdachte door de FIOD/ECD op 19 augustus 2004 is onder meer vermeld:

“(Heeft mevrouw R van (...) Administratiekantoor T aan u gevraagd of zij voor de werknemers van [belanghebbende] die door het Q-Team waren aangetroffen en waarvan was vastgesteld dat deze werknemers illegaal in Nederland waren en niet mochten werken aan u gevraagd of zij het anoniementarief moest toepassen.

Verdachte wordt voorgelezen de verklaring van R (...):

“Het is juist dat R aan mij heeft gevraagd of zij voor het personeel dat door het Q-Team was aangehouden en dat illegaal was het anoniementarief moest toepassen.”

(Heeft u toen geantwoord dat zij dat niet moest doen?)

“Ik heb gezegd dat ik van plan was om deze mensen niet langer voor mij te laten werken en te ontslaan. Ik heb haar advies om het anoniementarief toe te passen niet gevolgd omdat het werknemers waren die maar kort hadden gewerkt.”

(Bij uw opdrachtgever P heeft onder de naam “O” een man gewerkt die volgens het Q-Team is genaamd N en illegaal was. Deze man heeft daar 1,5 jaar via [belanghebbende] gewerkt.

Waarom heeft u voor deze werknemer ondanks het advies van R het anoniementarief niet toegepast?)

“Onder de naam “O” heeft N bij opdrachtgever P gewerkt. Het Q-Team heeft vastgesteld dat hij illegaal was en ik heb hem toen ontslagen.

Het advies van R om het anoniementarief alsnog toe te passen voor deze werknemer heb ik niet opgevolgd. Ik heb daar spijt van.”

3.12. In het controlerapport (17 maart 2005) is onder andere het volgende vermeld:

“2.3.3 Contactpersoon

De belastingadviseur is:

Naam: V.o.f. Administratiekantoor T

Contactpersoon: de heer S

4.1 Aansluitingen loonadministratie - financiële administratie

4.1.1 Aangiften en afdrachten

In 2001 en 2002 stemmen de aangegeven loonbelasting/premie volksverzekeringen niet overeen met de bedragen die op het loon van de werknemers zijn ingehouden. Over het jaar 2001 is inmiddels een aanslag opgelegd. De verschuldigde loonbelasting/premie volksverzekeringen hef ik na volgens de onderstaande berekening.

Naheffing (...) 2002

Ingehouden loonheffing (...) € 88.476

Vermindering lage lonen (...) € 110

(...) € 88.366

Verantwoord op aangiften (...) € 64.730

€ 23.636

Aanslag (...) € 0

Naheffing (...) € 23.636

4.1.2 Loonverantwoording

De loon- en inhoudingsbedragen van de loonadministratie stemmen overeen met de financiële administratie van de inhoudingsplichtige. Hierbij dient de volgende kanttekening te worden gemaakt.

Per factuur is er een urenlijst aanwezig met daarop de door diverse werknemers gewerkte uren. Door het administratiekantoor worden deze urenlijsten per 4 weken getotaliseerd en dienen als basis voor het uit te betalen loon en de loonadministratie. Op de vraag aan X hoe hij aan de gewerkte uren per werknemer kwam antwoordde hij dat hij deze overnam van de werkbriefjes. Deze werkbriefjes heeft hij echter

niet allemaal bewaard.

(...)

6.1

Boete (...)

Over de correctie genoemd onder punt 4.1.1 leg ik naast de naheffingsaanslag een vergrijpboete ingevolge artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen en paragraaf 25 en 28 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 op. De vergrijpboete bedraagt 25%. De feiten en omstandigheden op grond waarvan ik deze vergrijpboete zal opleggen betreffen: vastgesteld is dat de afgedragen loonheffing afwijkt van de ingehouden loonheffing, zoals vermeld op de loonbelastingkaarten.

Het feit dat het verschil niet expliciet aan de Belastingdienst is gemeld, wordt aangemerkt als verwijtbaar onzorgvuldig handelen.

Ik ben van mening dat er sprake is van grove schuld.”

3.13. Op grond van de bevindingen uit het controlerapport is met dagtekening 26 april 2005 aan belanghebbende een naheffingsaanslag loonheffing opgelegd voor het tijdvak 1 januari 2001 tot en met 31 december 2002. De naheffing bedraagt over het jaar 2001 en 2002 € 278.508 respectievelijk € 155.988. Tevens heeft de inspecteur een vergrijpboete opgelegd van € 5.909, welke boete van 25% is opgelegd ter zake van het afdrachtverschil ten bedrage van € 23.636 dat betrekking heeft op het jaar 2002.

3.14. In een aan gemachtigde uitgebrachte rapportage van M (M BV.), met dagtekening 21 april 2008 en met als onderwerp “Procedure in hoger beroep van X tegen de Belastingdienst”, is onder meer het volgende vermeld:

“3. Salarisadministratie.

De kwaliteit van de salarisadministratie is op zijn minst gezegd van twijfelachtige kwaliteit. Zo zien we dat de salarisberekeningen altijd hebben plaatsgevonden aan de hand van het netto loon terwijl dat duidelijk het bruto loon moet zijn. Dat is waarschijnlijk gedaan uit gemakzucht. (...)

Ook is de rol van Administratiekantoor T bedenkelijk als het gaat over de anonieme medewerkers. In de verklaring van mevrouw R van administratiekantoor T (...) staan een aantal opmerkelijke zaken. Zo verklaart zij dat T de opdracht heeft om de volledige financiële administratie te verzorgen inclusief de aangiften loonheffing. Later verklaart zij op de vraag of zij bekend is met het zogenaamde “anoniementarief” voor de loonbelasting: “Ja als wij er achter komen dat er een werknemer illegaal is dan melden wij dit aan onze cliënt. Deze kan dan kiezen voor toepassing van het anoniemen-tarief of niet toepassen met het risico dat er bij controle een naheffing plus boete volgt Dit is vreemd en feitelijk niet in overeenstemming met de opdracht. (...) Ook valt het op dat de vragen met betrekking tot de juistheid en volledigheid van de afdrachten door mevrouw R worden doorverwezen naar haar kantoorgenoot de heer S. Vreemd genoeg heeft de FIOD nooit de moeite genomen om de heer S op te roepen om een verklaring af te leggen. Met andere woorden, we weten dus niet of de afdrachten naar het oordeel van de heer S juist en volledig zijn geweest. Wij hebben duidelijk de indruk dat daar sterk aan getwijfeld mag worden zeker in het licht van de toepassing van het anoniementarief.”

4 Geschil na verwijzing

Na verwijzing is uitsluitend nog in geschil of de inspecteur terecht een vergrijpboete heeft opgelegd van € 5.909, zijnde 25% van het nageheven afdrachtverschil over het jaar 2002.

5 Standpunten van partijen en het verhandelde ter zitting

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de gedingstukken. Voor het verhandelde ter zitting van 13 april 2011 wordt verwezen naar het proces-verbaal van deze zitting.

6 Beoordeling van het geschil

6.1. De rechtbank heeft over het geschilpunt als volgt geoordeeld:

“4.13. [Belanghebbende] maakte in de onderhavige jaren gebruik van Administratiekantoor T. Dit kantoor verzorgde de dagelijkse administratie en alle fiscale aangiften. In het proces verbaal van 18 augustus 2004, tijdstip van aanvang 14.30 uur, dat tot de gedingstukken behoort, is de verklaring van X opgenomen dat de aangiften loonbelasting door hem zijn ondertekend en zijn ingevuld door administratiekantoor T. Hij tekende de aangiften altijd voordat zij waren ingevuld en gaf de ondertekende aangiften vervolgens aan het administratiekantoor. Het administratiekantoor vulde de aangifte in en stuurde deze naar de Belastingdienst. [Belanghebbende] ging ervan uit dat de boekhouder ze juist en deugdelijk invulde.

4.14. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 1 december 2006, nr. 40.369, beslist dat de enkele omstandigheid dat de belastingplichtige een adviseur heeft ingeschakeld, wiens opzet of grove schuld wordt vastgesteld, niet zonder meer het vermoeden rechtvaardigt dat ook bij de belastingplichtige zelf opzet of grove schuld aanwezig is geweest. Van belang daarbij kan zijn of de belastingplichtige de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kan worden gevergd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Wat in dit opzicht redelijkerwijs van de belastingplichtige kan worden gevergd zal van geval tot geval sterk kunnen verschillen, bijvoorbeeld naar gelang zijn hoedanigheid en zijn kennis en ervaring omtrent de terzake relevante fiscale en andere aspecten.

4.15. Naar het oordeel van de rechtbank heeft [de inspecteur], op wie ter zake de bewijslast rust, niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van grove schuld aan de zijde van [belanghebbende]. De enkele, door [de inspecteur] ter zitting ingenomen, stelling dat de grove schuld bij [belanghebbende] ligt en niet bij het door haar ten tijde hier in geding ingeschakelde administratiekantoor T omdat [belanghebbende] in haar hoedanigheid van ondernemer alle informatie aan dat kantoor verstrekke en van haar in die hoedanigheid mocht worden verlangd dat zij een vinger aan de pols zou houden, is naar het oordeel van de rechtbank te algemeen en onvoldoende voor de conclusie dat [de inspecteur] in zijn bewijslast is geslaagd. Hierbij is mede in aanmerking genomen dat [de inspecteur] ter zitting heeft verklaard dat hij zich niet met de samenwerking tussen [belanghebbende] en genoemd administratiekantoor heeft beziggehouden en dat hij daarover ook niet meer kan zeggen dan hetgeen daarover in het controlerapport staat. Nu in dat rapport geen nadere concrete gegevens zijn

vermeld met betrekking tot de samenwerking tussen [belanghebbende] en het administratiekantoor, moet worden geoordeeld dat [de inspecteur] geen deugdelijk onderzoek heeft gedaan naar de ter zake van deze samenwerking relevante feiten. [De] stelling [van de inspecteur] dat de grove schuld bij [belanghebbende] ligt, is in het licht van het hiervoor onder 4.14 genoemde arrest van de Hoge Raad daarom niet op voldoende feiten gebaseerd.

4.16. Gelet op het vorenstaande is de rechtbank derhalve van oordeel dat de boete dient te worden vernietigd.”

6.2.1. De inspecteur heeft in de procedure na verwijzing zijn in het incidenteel hoger beroep ingenomen standpunt herhaald dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat belanghebbende ter zake van het geconstateerde afdrachtverschil geen grove schuld kan worden verweten. De inspecteur heeft er daarbij op gewezen dat belanghebbende, vertegenwoordigd door haar beleidsbepalende vennoot X, de in te dienen aangiften loonheffing vooraf “blind” tekende, voordat administratiekantoor T (hierna: het administratiekantoor) deze aangiften invulde. In de door belanghebbende overgelegde, onder 3.14 weergegeven rapportage van L wordt volgens de inspecteur de wijze van samenwerken tussen belanghebbende en het administratiekantoor verwoord. Weliswaar handelt deze rapportage over de wijze waarop tussen het administratiekantoor en belanghebbende (in de persoon van X) is gecommuniceerd over het al dan niet toepassen van het anoniementarief en niet over een mogelijk afdrachtverschil; uit de wijze waarop dit overleg werd gevoerd leidt de inspecteur echter in meer algemene zin af dat de wijze waarop de adviezen van het administratiekantoor werden uitgevoerd, de keuze en de verantwoordelijkheid van belanghebbende bleven. Deze verantwoordelijkheid heeft dan tevens te gelden voor het geconstateerde afdrachtverschil. Zeker gelet op de hoogte van het bedrag (ruim 27% van de in totaal ingehouden loonheffing) had belanghebbende volgens de inspecteur op eenvoudige wijze kunnen constateren dat niet alle ingehouden loonbelasting daadwerkelijk op aangifte was afgedragen. Bij een dergelijke omvang van het afdrachtverschil wordt grove schuld vermoed, zo stelt de inspecteur, onder verwijzing naar het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 18 december 2001, nr. DGB 2001/1694M.

6.2.2. Belanghebbende heeft deze standpunten van de inspecteur betwist; zij is van opvatting dat de rechtbank een juiste beslissing heeft genomen. Voor het geval het Hof van oordeel mocht zijn dat de uitspraak van de rechtbank op dit punt niet in stand kan blijven en de boete naar enig bedrag in stand blijft, stelt belanghebbende dat in elk geval aanleiding bestaat voor boetevermindering vanwege overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

6.3. Het Hof stelt voorop dat de rechtbank in onderdeel 4.14 van haar uitspraak is uitgegaan van het juiste toetsingskader, onder verwijzing naar het arrest HR 1 december 2006, nr. 40.369, BNB 2007/151. Het Hof voegt daar nog aan toe dat, indien een belastingplichtige zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twifelen (hierna: de deskundige adviseur) er geen aanleiding is tot het stellen van de algemene eis dat de belastingplichtige zich ter voorkoming van fouten ook zelf in de inhoudelijke aspecten van op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept. Reeds

hierom kan een belastingplichtige in zo'n geval geen grove schuld ter zake van het niet-betalen van belasting (of het doen van een onjuiste aangifte) worden verweten op de enkele grond dat hij aan hem toegezonden stukken, die op de desbetreffende belasting betrekking hebben, doorzendt naar zijn deskundige adviseur zonder daarvan zelf kennis te nemen. Ook indien de belastingplichtige zich wél zelf heeft verdiept in de op hem toepasselijke belastingregelingen, brengt dat enkele feit overigens nog niet mee dat hij gehouden is om te controleren of zijn deskundige adviseur in de door deze opgemaakte aangiften die regelingen juist heeft toegepast casu quo de juiste bedragen op aangifte heeft doen afdragen (vgl. HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, BNB 2009/114).

6.4.1. In casu staat vast dat belanghebbende (via haar beleidsbepalende vennoot X aan haar werknemers nettolonen uitbetaalde en dat deze betalingen per kas werden verricht. Verder staat vast dat belanghebbende (X) geen administratieve werkzaamheden verrichtte, met uitzondering van het opmaken van de manurenstaten. Deze ingevulde manurenstaten werden vervolgens opgestuurd aan het administratiekantoor, welk kantoor de opdracht had de daarover verschuldigde loonheffing te berekenen en op aangifte af te dragen. Hieruit leidt het Hof af dat het verschil tussen het (door het administratiekantoor berekende) bedrag van (over het herrekende brutoloon) de ingehouden loonheffing en het feitelijk op aangifte afgedragen bedrag aan loonheffing is veroorzaakt door een foutieve administratieve afhandeling door medewerkers van het administratiekantoor. De inspecteur betwist deze constatering ook niet, maar stelt dat belanghebbende hierbij een eigen verantwoordelijkheid had, niet kon volstaan met het vooraf "blind" ondertekenen van de desbetreffende aangiften en het aanzienlijke afdrachtverschil op eenvoudige wijze had kunnen vaststellen.

6.4.2. Naar het oordeel van het Hof dient de inspecteur de feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken die tot de gevolgtrekking leiden dat het (mede) aan de grove schuld (hetgeen wil zeggen: aan een grote, in laakbaarheid aan opzet grenzende mate van nalatigheid) van belanghebbende is te wijten dat het geconstateerde afdrachtverschil zich heeft voorgedaan. Dit bewijs kan niet, althans niet alleen worden gebaseerd op de omvang van het afdrachtverschil (onder verwijzing naar het Besluit nr. DGB 2001/1694M). Voorts voldoet ook niet de enkele omstandigheid dat belanghebbende de desbetreffende aangiften loonheffing vooraf reeds ondertekende en achteraf niet controleerde of zich een verschil voordeed tussen het berekende bedrag aan ingehouden loonheffing en het feitelijk afgedragen bedrag, ervan uitgaande dat - met inachtneming van de onder 6.3 vermelde jurisprudentie - belanghebbende het administratiekantoor redelijkerwijs voor voldoende deskundig heeft mogen houden en niet behoefde te twijfelen aan een zorgvuldige taakuitoefening door dit kantoor.

6.4.3. De inspecteur heeft voorts gewezen op het overleg tussen belanghebbende en het administratiekantoor over het al dan niet toepassen van het anoniementarief, en daaruit de conclusie getrokken dat belanghebbende verantwoordelijk bleef voor de uiteindelijk te nemen beslissingen. Met deze stelling maakt de inspecteur niet aannemelijk dat belanghebbende in redelijkheid behoorde te twijfelen aan de deskundigheid dan wel de zorgvuldige taakuitoefening van het administratiekantoor op het punt waarop het onderhavige geschil betrekking heeft: de vraag of het administratiekantoor de aan hem verstrekte nettoloongegevens op de juiste wijze zou

herleiden tot de ter zake te berekenen en af te dragen loonheffing. Hierbij dient in het oog te worden gehouden dat de onderhavige vergrijpboete geen betrekking heeft op de door belanghebbende niet-verantwoorde uren en loonbetalingen casu quo het daarover verschuldigde belastingtarief, maar op de onjuiste afdracht van loonheffing van de wél aan het administratiekantoor ingezonden manurenstaten. De inspecteur heeft ter zake geen feiten of omstandigheden gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt, die kunnen leiden tot het oordeel dat belanghebbende op dit punt behoorde te twijfelen aan de deskundigheid en de behoorlijke taakvervulling van het administratiekantoor.

Slotsom

6.5. Het Hof is, gelet op het onder 6.4.1 tot en met 6.4.3 overwogene, van oordeel dat de rechtbank tot een juiste beslissing is gekomen. Het incidentele beroep van de inspecteur dient ongegrond te worden verklaard en de uitspraak van de rechtbank dient op dit punt te worden bevestigd.

7 Proceskosten

Nu het incidenteel hoger beroep uiteindelijk ongegrond dient te worden verklaard en belanghebbende zich in de verwijzingsprocedure heeft moeten verweren tegen de ongegrond bevonden stellingen van de inspecteur, acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling van de inspecteur in de door belanghebbende na verwijzing gemaakte proceskosten.

Het Hof stelt deze proceskosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het besluit proceskosten bestuursrecht en de daartoe behorende bijlage vast op 2 (proceshandelingen: schriftelijke reactie op arrest en verschijnen ter zitting) x € 322 x 1,5 (gewicht van de zaak) = € 966.

8 De beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank; en
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 966.

Aldus gedaan door mrs. H.E. Kostense, voorzitter, E.A.G. van der Ouderaa en J. den Boer, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van R. Marchal als griffier.

De beslissing is op 28 juli 2011 in het openbaar uitgesproken.

De uitspraak is ondertekend (vanwege verhindering van de voorzitter) door de raadsheer mr. E.A.G. van der Ouderaa en door de griffier.

w.g. Marchal

w.g. van der Ouderaa

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.