

LJN: BK5953, Rechtbank 's-Gravenhage , AWB 08/7023

Datum uitspraak: 08-12-2009
Datum publicatie: 06-01-2010
Rechtsgebied: Belasting
Soort procedure: Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie: Aan werknemers hypotheekbemiddelaar betaalde retourprovisies vormen loon. Onkostenvergoeding directeur geen vrije vergoeding. Geen opgewekt vertrouwen. Het beroep wat betreft de naheffingsaanslag ongegrond, wat betreft de boetebeschikking gegrond.

Uitspraak

RECHTBANK 'S-GRAVENHAGE

Sector bestuursrecht

Afdeling 4, meervoudige kamer

Procedurenummer: AWB 08/7023 LB/PVV

Uitspraakdatum: 8 december 2009

Uitspraak ingevolge artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)

In het geding tussen

Assurantiekantoor [X] B.V., gevestigd te [Z], eiseres,

en

de inspecteur van de Belastingdienst [te P], verweerder.

I PROCESVERLOOP

1.1 Verweerder heeft aan eiseres over het tijdvak 1 januari 2002 tot en met 31 december 2005 met dagtekening 14 september 2007 een naheffingsaanslag (aanslagnummer: [nummer]) loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd van €30.885, vermeerderd met €3.810 heffingsrente, alsmede bij beschikking een boete van €14.716.

1.2 Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 16 augustus 2008 de naheffingsaanslag verminderd tot €23.617 en de heffingsrente tot €3.233. De boete is bij uitspraak op bezwaar van dezelfde datum verminderd tot €7.894.

1.3 Eiseres heeft daartegen bij brief van 22 september 2008, ontvangen bij de rechtbank op 23 september 2008, beroep ingesteld.

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

1.5 Eiseres heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijk gerepliceerd.

1.6 Verweerder heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan eiseres.

1.7 Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 27 oktober 2009. Namens eiseres zijn daar verschenen [X], bestuurder van eiseres, [Y], voormalig bestuurder van eiseres, en de gemachtigden van eiseres, mr. [A] en drs. [B] FB. Namens verweerder is verschenen mr. [C].

1.8 Eiseres heeft ter zitting een tweetal pleitnota's voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan verweerder.

Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

1.9 Eiseres treedt op als tussenpersoon bij het sluiten van verzekeringen, hypotheeken en andere financiële producten.

1.10 Werknemers van eiseres kunnen via eiseres de onder 1.9 genoemde producten afnemen. Indien werknemers van eiseres op eigen naam of op naam van hun gezinsleden producten afsluiten, wordt de provisie die in de premie voor deze producten is begrepen door eiseres aan de betreffende werknemer uitbetaald. Op deze provisiebetalingen is in de periode waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft door eiseres geen loonbelasting/premie volksverzekeringen ingehouden.

1.11 De heer [Y] was gedurende het tijdvak waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft als algemeen directeur voor eiseres werkzaam. Eiseres betaalde aan de heer [Y] van 1 januari 2002 tot en met 31 juli 2003 een kostenvergoeding van €365 per maand. Daarnaast werd in de periode van 1 januari 2002 tot en met 31 december 2004 een vergoeding van €230 per maand betaald voor sponsoring/reclame, representatie en relaties, personeelskosten en kosten onderweg. In 2005 bedroeg deze vergoeding €600 per kwartaal. Op deze vergoedingen is door eiseres geen loonbelasting/premie volksverzekeringen ingehouden.

1.12 In mei 2007 heeft verweerder bij eiseres een boekenonderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de aangiften loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak van 1 januari 2002 tot en met 31 december 2005.

1.13 De bevindingen van genoemd onderzoek zijn vastgelegd in het controlerapport d.d. 9 augustus 2007. Een afschrift van dit rapport behoort tot de gedingstukken. Het rapport vermeldt onder meer de volgende bevindingen:

"5.3.2 Provisie/kortingen verzekeringspolissen eigen personeel

In de controlejaren is door de werkgever provisie ontvangen dan wel kortingen verkregen voor polissen die op naam van de werknemers en/of gezinsleden van de werknemers zijn afgesloten. De hiermee gemoeide bedragen komen ten goede aan het personeel. De aan de werknemers betaalde bedragen zijn, ten onrechte, niet tot het loon gerekend. De door de werknemers ontvangen bedragen zullen alsnog tot het nettoloon gerekend worden. (...) Voor de loonheffing zal de correctie plaatsvinden onder toepassing van het gebruteerd tabeltarief. (...) Dit leidt tot de volgende correcties:

2002

Naam:	Nettoloon voordeel:	Correctie percentage Loonbelasting:	Correctiebedrag Loonbelasting:
[D]	673	69,70%	469
[E]	553	72,40%	400
[Y]	134	108,30%	145
[X]	272	72,40%	197
[F]	946	69,70%	659
[G]	627	72,40%	454
[H]	659	69,70%	459
[I]	571	72,40%	413
		Totale correctie:	3.198

2003

Naam:	Nettoloon voordeel:	Correctie percentage Loonbelasting:	Correctiebedrag Loonbelasting:
[D]	618	72,40%	447
[Y]	308	108,30%	334
[X]	207	108,30%	224
[G]	1.210	72,40%	876
[H]	235	72,10%	169
[I]	423	72,40%	306
		Totale correctie:	2.357

2004

Naam:	Nettoloon voordeel:	Correctie percentage Loonbelasting:	Correctiebedrag Loonbelasting:
[D]	688	72,40%	498
[J]	2.829	78,00%	2.207
[Y]	575	72,40%	416
[F]	3.094	78,00%	2.413
[G]	607	72,40%	439
[H]	230	78,00%	179
[I]	537	72,40%	389
[K]	184	78,00%	144
		Totale correctie:	6.686

2005

Naam:	Nettoloon voordeel:	Correctie percentage Loonbelasting:	Correctiebedrag Loonbelasting:
[D]	332	72,40%	240
[J]	2.076	84,00%	1.744
[Y]	559	72,40%	405
[X]	5.438	108,30%	5.889
[F]	176	84,00%	148
[G]	514	72,40%	372
[I]	640	72,40%	463
		Totale correctie:	9.262

(...)

7.1.2 Vergoeding voor (algemeen voorkomende) onkosten

Werknemer [Y], (...), heeft over de periode 1 januari 2002 tot en met juli 2003 bij het salaris een vaste kostenvergoeding van €365,= ontvangen (bestaande uit €295,= vaste kostenvergoeding en €70,= wegens gebruik van de garage als archief).

Daarnaast ontvangt betreffende werknemer maandelijks (€230,=), dan wel per kwartaal (€600,=), een bedrag welke door de werkgever wordt geboekt op de grootboekrekening algemene kosten. Van de betreffende kostenvergoedingen is geen enkele onderbouwd overlegd. Bij een vorige controle door de belastingdienst over de jaren 1994 tot en met 1998, waarvan het rapport is uitgebracht op 2 februari 2000, is tevens het eerder opgewekt vertrouwen inzake de toekenning van een vaste kostenvergoeding opgezegd.

Op basis hiervan wordt voor deze controle de kostenvergoeding tot €50,= geaccepteerd (...). Met de vergoeding voor het gebruik van de garage wordt voornamelijk accoord gegaan. Toetsing op de juistheid van deze vergoeding heeft overigens niet plaatsgevonden.

(...)

De bovenmatige vergoeding zal alsnog tot het loon worden gerekend, waarbij de correctie van de loonbelasting plaatsvindt in de vorm van eindheffing onder toepassing van het enkelvoudige tarief.

(...)"

1.14 Naar aanleiding van dit boekenonderzoek heeft verweerder de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

1.15 In oktober 1999 heeft bij eiseres eveneens een boekenonderzoek plaatsgevonden.

Tijdens dat onderzoek is de aanvaardbaarheid van de aangiften loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak van 1 januari 1994 tot en met 31 december 1998 onderzocht.

1.16 De bevindingen van het onder 1.15 genoemde onderzoek zijn vastgelegd in het controlerapport d.d. 2 februari 2000. Een afschrift van dit rapport behoort tot de gedingstukken. Het rapport vermeldt onder meer de volgende bevindingen:

"2.1.2 Vaste algemene kostenvergoeding

De directeur ontvangt een kostenvergoeding van f 650 per maand. Deze vergoeding betreft kosten onderweg, zoals kosten lunches, kleine consumpties en telefoon, parkeer- en pontgelden, kosten wassen auto van de zaak en representatiekosten. (...)

In het algemeen (los van de gebruikelijke voorwaarden) behoren vaste kosten niet tot het loon voor zover ze naar aard en omvang zijn gespecificeerd en daaraan een steekproef ten grondslag ligt. (...)

De onderbouwing van de kostenvergoeding via een steekproef van zes maanden, is ook noodzakelijk (voor zover deze nog niet heeft plaatsgevonden) voor de vergoeding aan de directeur. (...)"

1.17 Naar aanleiding van dit boekenonderzoek zijn door verweerder geen naheffingsaanslagen opgelegd.

Geschil

1.18 In geschil is of de betalingen die eiseres in verband met de door en ten behoeve van de eigen werknemers en hun gezinsleden afgesloten producten aan de betreffende werknemers heeft gedaan terecht tot het loon zijn gerekend. Voorts is in geschil of de aan de heer [Y] betaalde vaste kostenvergoedingen terecht tot het loon zijn gerekend. Ten slotte is in geschil of de boete over de correctie met betrekking tot de provisiebetalingen terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd.

1.19 Ten aanzien van de provisiebetalingen die eiseres aan werknemers heeft gedaan, stelt eiseres zich primair op het standpunt dat deze niet als loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet) zijn aan te merken. Subsidiair stelt eiseres dat de provisiebetalingen op grond van de regeling voor producten uit het eigen bedrijf van de inhoudingsplichtige als vrije vergoedingen moeten worden beschouwd. Meer subsidiair is eiseres van mening dat het als belast loon aanmerken van deze betalingen in strijd is met het vertrouwensbeginsel. Met betrekking tot de vaste kostenvergoedingen die aan de heer [Y] zijn betaald, stelt eiseres zich primair op het standpunt dat deze ten onrechte tot het loon zijn gerekend nu deze naar aard en omvang waren gespecificeerd. Subsidiair stelt eiseres dat tijdens het eerdere boekenonderzoek in oktober 1999 het vertrouwen is gewekt dat de kostenvergoeding onbelast kon worden uitbetaald. Ten aanzien van de boete stelt eiseres zich op het standpunt dat sprake is van een pleitbaar standpunt zodat opzet of grove schuld niet aan de orde kan zijn.

1.20 Verweerder stelt zich ten aanzien van de provisiebetalingen op het standpunt dat deze als loon in de zin van de Wet moeten worden aangemerkt. De regeling voor producten uit het eigen bedrijf van de inhoudingsplichtige is op dit loonbestanddeel niet van toepassing zodat de betalingen niet als vrije vergoedingen kwalificeren. Voorts stelt verweerder zich op het standpunt dat geen sprake is van schending van het vertrouwensbeginsel. Met betrekking tot de vaste kostenvergoedingen stelt verweerder dat deze terecht tot het loon zijn gerekend nu ten tijde van de uitbetaling daarvan geen specificatie naar aard en omvang voorhanden was. Ten aanzien van de boete heeft verweerder verklaard deze niet langer te handhaven.

1.21 Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraken op bezwaar, vernietiging van de naheffingsaanslag en de boetebeschikking.

1.22 Verweerder concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar met betrekking tot de boetebeschikking, handhaving van de naheffingsaanslag en vernietiging van de boetebeschikking.

II OVERWEGINGEN

Provisiebetalingen

2.1 Ingevolge artikel 10 van de Wet is loon al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten.

2.2 De rechtbank is van oordeel dat voor zover eiseres provisies aan haar werknemers heeft betaald in beginsel sprake is van loon in de zin van artikel 10 van de Wet nu tussen de betaling van de provisies en de dienstbetrekking een rechtstreeks verband bestaat. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat namens eiseres ter zitting is verklaard dat derden, behoudens een enkele uitzondering, niet in aanmerking komen voor terugbetaling van (een gedeelte van) de door hen betaalde provisie terwijl werknemers die voor zichzelf of voor hun gezinsleden een product afsluiten de provisie altijd terugontvangen. Voorts is namens eiseres verklaard dat ingeval van beëindiging van de dienstbetrekking met de werknemer, wederom behoudens een enkel uitzonderingsgeval, de provisiebetalingen worden beëindigd. Deze omstandigheden bevestigen dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen de provisiebetalingen en de dienstbetrekking.

2.3 De rechtbank ziet zich vervolgens gesteld voor de vraag of de provisiebetalingen, zoals eiseres stelt, als vrije vergoedingen kunnen worden aangemerkt.

2.4 Ingevolge artikel 41 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 behoren onder meer vergoedingen ter zake van de aanschaf bij de inhoudingsplichtige van branche-eigen producten van het bedrijf van de inhoudingsplichtige tot de vrije vergoedingen, voorzover de vergoedingen meer bedragen dan de integrale kostprijs van het product en voorzover de hoeveelheid ervan niet uitgaat boven hetgeen in een gezin als dat van de werknemer pleegt te worden gebruikt of verbruikt (tekst 2002 en 2003) dan wel tot een bedrag van ten hoogste (a) 20% van de waarde in het economische verkeer en (b) €450 respectievelijk €475 per kalenderjaar (tekst 2004 respectievelijk 2005).

2.5 Ten aanzien daarvan overweegt de rechtbank dat eiseres het bedrijf van een assurantiëtuussenpersoon uitoefent en tevens optreedt als bemiddelaar in financiële producten. Het branche-eigen product van eiseres is dan ook de bemiddeling zodat moet worden aangenomen dat het de bemiddeling is waarvoor de provisie wordt betaald. Dit product kan echter niet afzonderlijk, doch uitsluitend in combinatie met een verzekeringspolis of financieel product worden afgenomen. Nu de provisie onlosmakelijk is verbonden met het product wordt, door terugbetaling van de provisie aan de werknemer, feitelijk een korting verleend op het betreffende verzekerings- of financiële product. Nu dit, zoals hiervoor overwogen, geen branche-eigen product is, is de onder 2.4 regeling bedoelde daarop niet van toepassing.

2.6 Eiseres heeft voorts gesteld dat door het boekenonderzoek dat in oktober 1999 heeft plaatsgevonden bij haar het in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt dat de provisiebetalingen niet als loon hoefden te worden aangemerkt. Ten aanzien van deze stelling overweegt de rechtbank dat het controlerapport d.d. 2 februari 2000 dat naar aanleiding van dit boekenonderzoek is opgemaakt, geen enkele verwijzing naar de onderhavige regeling bevat. Voorts heeft dit boekenonderzoek zich blijkens het genoemde controlerapport beperkt tot de gegevens zoals die in de loonadministratie werden aangetroffen. Nu namens eiseres is gesteld dat de provisiebetalingen in de grootboekadministratie werden geboekt en (derhalve) niet tot de loonadministratie behoorden, kan de conclusie geen andere zijn dan dat de regeling destijds niet is onderzocht. Om dezelfde reden kon eiseres evenmin menen dat de regeling destijds op haar fiscale merites is beoordeeld (vgl. Hoge Raad 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182, LJN: ZC4832). Het beroep op het vertrouwensbeginsel faalt derhalve.

Vaste kostenvergoedingen [Y]

2.7 Ingevolge artikel 15d van de Wet zijn vaste vergoedingen geen vrije vergoedingen voorzover niet is voldaan aan bij ministeriële regeling te stellen regels. Aan deze bepaling is uitvoering gegeven in artikel 47, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 waarin is bepaald dat vaste vergoedingen niet tot het loon behoren, voorzover deze per kostencategorie naar aard en veronderstelde omvang van de kosten zijn gespecificeerd en daaraan voorts - op verzoek van de inspecteur - een steekproefsgewijs onderzoek van de werkelijk gemaakte kosten ten grondslag ligt. Specificatie van de kostenvergoeding moet plaatsvinden voorafgaand of uiterlijk bij de betaling daarvan (vgl. Hoge Raad 7 maart 2008, nr. 41 623, LJN: BB7763).

2.8 De rechtbank is van oordeel dat eiseres onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat ten tijde van de betaling van de vergoedingen aan de heer [Y] een dergelijke specificatie voorhanden was. Een (globale) specificatie van de vergoeding van €365 per maand is immers eerst tijdens het boekenonderzoek in mei 2007 gegeven terwijl van de vergoeding van €230 per maand (vanaf 2005: €600 per kwartaal) pas in de bezwaarfase een specificatie is overgelegd. In dit verband is voorts van belang dat het handgeschreven overzicht van de in het derde kwartaal van 2002 gemaakte kosten niet als specificatie in vorenbedoelde zin kan worden aangemerkt.

2.9 Eiseres beroept zich voorts op het vertrouwensbeginsel en voert daartoe aan dat de kostenvergoedingen tijdens het in oktober 1999 gehouden boekenonderzoek aan de orde zijn geweest en destijds akkoord zijn bevonden. Bij de beoordeling van deze stelling dient onderscheid te worden gemaakt tussen de vergoeding van €365 enerzijds en de vergoeding van €230 per maand respectievelijk €600 per kwartaal anderzijds (vgl. Hoge Raad 18 december 1991, nr. 27 127, BNB 1992/182, LJN: ZC4832).

2.10 Ten aanzien van de vergoeding van €365 per maand stelt de rechtbank vast dat deze, blijkens het controlerapport van het boekenonderzoek d.d. 2 februari 2000, tijdens dit onderzoek niet aan de orde is geweest. Nu eiseres voorts niets heeft aangevoerd waaruit blijkt dat zij kon menen dat deze vergoeding tijdens het eerdere onderzoek wel aan de orde is geweest, kan ten aanzien van deze vergoeding geen sprake zijn van opgewekt vertrouwen.

2.11 De vergoeding van €230 per maand (vanaf 2005: €600 per kwartaal) diende blijkens het beroepschrift ter dekking van de kosten van sponsoring/reclame, representatie en relaties, personeelskosten en kosten onderweg. Tijdens het eerdere onderzoek is een vergoeding van f 650 (circa €295) per maand aan de orde geweest. Blijkens het controlerapport d.d. 2 februari 2000 strekte deze vergoeding ter dekking van de kosten van lunches, kleine consumpties, telefoon, parkeer- en pontgelden, autowassen en representatie. De rechtbank begrijpt de stelling van eiseres aldus dat zij bedoelt te stellen dat de vergoeding van €230 en de tijdens het eerdere onderzoek beoordeelde vergoeding van f 650 dezelfde zijn. In dat verband stelt de rechtbank vast dat niet alleen de bedragen van de vergoedingen verschillen (€295 per maand in 1999 versus €230 per maand in de jaren 2002

tot en met 2005), maar dat ook de kosten waarvoor de vergoeding is verstrekt grotendeels andere zijn. Gezien het feit dat eiseres niet heeft geconcretiseerd voor welk gedeelte deze posten overlappend zijn, is dit blijkbaar slechts voor een (zeer) beperkt deel van de posten het geval. De rechtbank is van oordeel dat verweerder met deze eventuele overlap voldoende rekening heeft gehouden door, ondanks het ontbreken van een deugdelijke specificatie, €50 per maand als onbelaste vergoeding te accepteren. Voorts is opvallend dat de vergoeding in 1999 een hoger bedrag (€295) beliep dan in de jaren 2002 tot en met 2005 (€230) terwijl daaruit veel meer verschillende kosten moesten worden bestreden. De rechtbank is, gelet op deze feiten en omstandigheden, dan ook van oordeel dat geenszins is komen vast te staan dat de vergoeding van f 650 per maand die tijdens het onderzoek in 1999 is beoordeeld dezelfde vergoeding is als de vergoeding van €230 per maand die in de jaren 2002 tot en met 2005 aan de heer [Y] is betaald zodat het beroep op het vertrouwensbeginsel ook ten aanzien van deze vergoeding faalt.

Boete

2.12 Verweerder heeft bij nader stuk d.d. 16 oktober 2009 meegedeeld de boete niet langer te handhaven. De rechtbank volgt verweerder hierin en zal de boetebeschikking dan ook vernietigen. Gelet hierop dient het beroep, voorzover dit zich richt tegen de boetebeschikking, gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

2.13 De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op €805 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1/2 punt voor het indienen van de conclusie van repliek, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van €322 en een wegingsfactor 1).

III BESLISSING

De rechtbank:

- verklaart het beroep voor zover het de naheffingsaanslag betreft ongegrond;
- verklaart het beroep voor zover het de boetebeschikking betreft gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar met betrekking tot de boetebeschikking;
- vernietigt de boetebeschikking en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- stelt de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het bezwaar en het beroep in redelijkheid heeft moeten maken vast op €805 en veroordeelt verweerder ertoe deze aan eiseres te voldoen;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van €288 vergoedt.

Aldus vastgesteld door mr. E.E. Schotte, mr. G.J. Ebbeling en mr. S.K.A. Efstratiades, in tegenwoordigheid van de griffier W.M.M.A. van der Vegt.

Uitgesproken in het openbaar op 8 december 2009.

RECHTSMIDDEL

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Gravenhage (belastingkamer), Postbus 20021, 2500 EA Den Haag.

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.