

ECLI:NL:GHAMS:2013:3384

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	26-09-2013
Datum publicatie	18-10-2013
Zaaknummer	12/00563
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Wet financiering sociale verzekeringen. Bevoegdheid inspecteur om nieuwe beschikkingen gedifferentieerde premie te nemen. Naar het oordeel van het Hof was de inspecteur hiertoe niet bevoegd.
Wetsverwijzingen	Wet financiering sociale verzekeringen 37, 38 en 59, geldigheid: 2007-01-01
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2014/3.4 met annotatie door Kluwer

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 12/00563

26 september 2013

uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[belanghebbende] , gevestigd te[vestigingsplaats], belanghebbende,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 11/6216 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst Holland-Midden/kantoor Hoofddorp,
de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 27 december 2008 aan belanghebbende voor het jaar 2007 een beschikking Loonheffingen Gedifferentieerde premie Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (WAO) afgegeven naar een gedifferentieerde premie van 0,70% met vermelding van het loonheffingnummer [nummer].
- 1.1.2. De inspecteur heeft met dagtekening 27 december 2008 aan belanghebbende voor het jaar 2007 een beschikking Loonheffingen Gedifferentieerde premie Werkhervatting Gedeeltelijk Arbeidsgeschikten (WGA) afgegeven naar een gedifferentieerde premie van 1,06% met vermelding van het loonheffingnummer [nummer].
- 1.1.3. De inspecteur heeft met dagtekening 27 december 2008 aan belanghebbende voor het jaar 2007 een beschikking Loonheffingen Gedifferentieerde premie WAO afgegeven naar een gedifferentieerde premie van 0,70% met vermelding van het loonheffingnummer [nummer].
- 1.1.4. De inspecteur heeft met dagtekening 27 december 2008 aan belanghebbende voor het jaar 2007 een beschikking Loonheffingen Gedifferentieerde premie WGA afgegeven naar een gedifferentieerde premie van 1,06% met vermelding van het loonheffingnummer [nummer].
- 1.1.5. De inspecteur heeft met dagtekening 27 december 2008 aan belanghebbende voor het jaar 2007 een beschikking Loonheffingen Gedifferentieerde premie WAO afgegeven naar een gedifferentieerde premie van 0,70% met vermelding van het loonheffingnummer [nummer].
- 1.1.6. De inspecteur heeft met dagtekening 27 december 2008 aan belanghebbende voor het jaar 2007 een beschikking Loonheffingen Gedifferentieerde premie WGA afgegeven naar een gedifferentieerde premie van 1,06% met vermelding van het loonheffingnummer [nummer].
- 1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar, gedagtekend 10 november 2011, de beschikkingen gehandhaafd.
- 1.3. Bij uitspraak van 29 juni 2012 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de gedifferentieerde premie WAO voor de loonheffingnummers [nummer], L02 en L03 vastgesteld op 0,63%, de gedifferentieerde premie WGA voor de loonheffingnummers [nummer], L02 en L03 vastgesteld op 0,97%, de inspecteur veroordeeld in de proceskosten ten bedrage van € 874, en gelast dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 302 vergoedt.
- 1.4. Het tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 6 augustus 2012 en aangevuld bij brief van 31 augustus 2012. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Op 26 augustus 2013 zijn nadere stukken ontvangen van belanghebbende. Deze zijn in afschrift aan de inspecteur gezonden.

- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 10 september 2013. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

- 2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als 'eiseres' en de inspecteur als 'verweerder'):

- 2.1. Eiseres is opgericht op 20 december 2001 en verricht activiteiten op het terrein van de preventieve gezondheidszorg en het uitlenen van personeel. Eiseres heeft met ingang van 2002 personeel in de loonadministratie opgenomen.

- 2.2. In de door de belastingdienst aan inhoudingsplichtigen verstrekte "Mededeling Loonheffingen" van september 2007 (hierna: de Mededeling) is met betrekking tot de gedifferentieerde premie WAO en WGA 2007 het volgende opgenomen:

"Onlangs hebt u een beschikking ontvangen met het definitief vastgestelde gedifferentieerde premiepercentage WAO of WGA 2007. Als dit definitieve percentage niet afwijkt van het premiepercentage dat u tot nu toe in 2007 hebt toegepast, hoeft u niets te doen.

Als het definitieve premiepercentage wel afwijkt van het premiepercentage dat u tot nu toe in 2007 hebt toegepast, hebt u twee mogelijkheden:

- U past het definitief vastgestelde premiepercentage vanaf de eerstvolgende aangifte toe.
- U blijft het premiepercentage dat u tot nu toe gebruikte, tot eind 2007 toepassen.

Definitief vastgesteld premiepercentage vanaf de eerstvolgende aangifte toepassen

U kunt het definitief vastgestelde premiepercentage vanaf de eerstvolgende aangifte loonheffingen na ontvangst van het definitieve percentage toepassen. De aangiften over 2007 die u al hebt ingediend en waarbij u het voorlopige premiepercentage hebt toegepast, moet u dan corrigeren. U dient deze correcties in bij uw eerstvolgende of daaropvolgende aangifte loonheffingen. U corrigeert het werkgeversdeel en de werknemersdelen, waarbij u het definitief vastgestelde percentage verwerkt. Het bedrag dat u moet bijbetalen of dat u te veel hebt betaald, verrekent u met het te betalen bedrag van het aangiftetijdvak waarbij u de correctie indient.

Premiepercentage dat u tot nu toe gebruikte, tot eind 2007 toepassen

U kunt het premiepercentage dat u tot nu toe gebruikte, tot eind 2007 blijven toepassen. Kies hier bijvoorbeeld voor als uw software de eerste mogelijkheid niet toelaat. In februari 2008 krijgt u dan van ons een brief waarin staat hoe u ons kunt vragen u een naheffingsaanslag op te leggen of een teruggaaf te verlenen omdat u over 2007 het voorlopige premiepercentage hebt toegepast. U krijgt dan tot 31 maart 2008 de tijd om zo'n verzoek in te dienen."

- 2.3. Aan eiseres zijn met dagtekening 20 oktober 2007 beschikkingen Loonheffingen Gedifferentieerde premie WAO en Loonheffingen Gedifferentieerde premie WGA voor 2007 afgegeven voor de loonheffingenummers [nummer], [nummer] en [nummer]. De daarop vermelde gedifferentieerde premie WAO bedroeg 0,40%. De daarop vermelde gedifferentieerde premie WGA bedroeg 0,63%. In de beschikkingen is - voor zover van belang - het volgende opgenomen:

"Uw individueel werkgeversrisicopercentage

Uw individueel werkgeversrisicopercentage van 1,15% bestaat uit: het totaal aan betaalde WAO- en WGA-uitkeringen vermenigvuldigd met 100, gedeeld

door de gemiddelde premieoonsom.

Totaal betaalde WAO- en WGA-uitkeringen: € 71 262,10

Gemiddelde premieoonsom: € 7 667 423,63

Uw individueel werkgeversrisicopercentage:

$(€ 71 262,10 \times 100) : € 7 667 423,63 = 0,92\%$.

Wegens één ontbrekend refertejaar wordt uw individueel

werkgeversrisicopercentage vermenigvuldigd met correctiefactor 1,25. Uw

werkgeversrisicopercentage is dus: $0,92 \times 1,25 = 1,15\%$."

- 2.4. Met dagtekening 27 december 2008 zijn voor alle loonheffingennummers (de onderhavige) nieuwe beschikkingen (hierna ook: herziene beschikkingen) voor 2007 afgegeven. De daarop vermelde gedifferentieerde premie WAO bedroeg 0,70%. De daarop vermelde gedifferentieerde premie WGA bedroeg 1,06%. In de beschikkingen is - voor zover van belang - het volgende opgenomen:

"Uw individuele werkgeversrisicopercentage is 2,02

(...) Voor 2007 gaat het om:

- uw totaal betaalde WAO-uitkeringen in 2005: dit is € 78 494,51

- uw gemiddelde totale premieplichtig loon over 2001 t/m 2005: dit is

€ 4 840 039,25."

- 2.2. Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden zal ook het Hof daarvan uitgaan.

3 Geschil in hoger beroep

- 3.1. Tussen partijen is onder meer in geschil of de inspecteur bevoegd was de onderhavige op 27 december 2008 gedagtekende beschikkingen gedifferentieerde premie (hierna ook: de nieuwe beschikkingen) te nemen. Belanghebbende neemt primair het standpunt in – zakelijk weergegeven – dat de inspecteur hiertoe bij gebreke van enige wettelijke grondslag niet bevoegd was en subsidiair dat de inspecteur door die beschikkingen te nemen heeft gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Voor het geval de inspecteur nieuwe beschikkingen mocht nemen verzoekt belanghebbende – naar het Hof verstaat – een nieuwe berekening van de premiepercentages te laten maken uitgaande van een lager aan haar toegerekend bedrag aan uitkeringslasten. De inspecteur verdedigt dat hij bevoegd is nieuwe beschikkingen te nemen indien eerdere beschikkingen niet juist zijn geweest, dat niet is gehandeld in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur en dat – naar het Hof verstaat – geen termen aanwezig zijn de aan belanghebbende toegerekende uitkeringslasten te herzien.
- 3.2. Partijen doen hun standpunten 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 Beoordeling van het geschil

4.1. In artikel 37 van de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv) was in de voor het jaar 2007 geldende tekst – voor zover in dezen van belang – het volgende bepaald:

“1. Het UWV stelt, (...), vast:

- a. voor de berekening van de gedifferentieerde premie ten behoeve van de Arbeidsongeschiktheidskas een voor alle takken van bedrijf en beroep gelijk rekenpercentage;
- b. (...)

2. Elk jaar wordt met ingang van 1 januari een opslag of korting vastgesteld waarmee het in het eerste lid, onder a, bedoelde percentage wordt verhoogd respectievelijk verlaagd. (...) Voor de werkgever die niet behoort tot een categorie als bedoeld in de tweede zin stelt de inspecteur de korting of opslag vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3. De inspecteur stelt in geval van overgang van een onderneming in de zin van artikel 662 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, alsmede in geval van een dergelijke overgang bij faillissement, de vastgestelde opslag of korting, bedoeld in het tweede lid, opnieuw bij voor bezwaar vatbare beschikking vast voor de werkgever die een onderneming of een deel daarvan verkrijgt en voor de werkgever die een deel van de onderneming overdraagt.

(...)

6. Beschikkingen van de inspecteur op grond van dit artikel worden genomen gehoord het UWV en in overeenstemming met het UWV.”

4.2. In artikel 38 van de Wfsv was in de voor het jaar 2007 geldende tekst – voor zover in dezen van belang – het volgende bepaald:

“1. Het UWV stelt vast:

- a. voor de berekening van de gedifferentieerde premie ten behoeve van de Werkhervattingskas een voor alle takken van bedrijf en beroep gelijk rekenpercentage;
- b. (...)

2. Elk jaar wordt met ingang van 1 januari een opslag of korting vastgesteld waarmee het in het eerste lid, onder a, bedoelde percentage wordt verhoogd respectievelijk verlaagd. (...) Voor de werkgever die niet behoort tot een categorie als bedoeld in de tweede zin stelt de inspecteur de korting of opslag vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3. De inspecteur stelt in geval van overgang van een onderneming in de zin van artikel 662 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, alsmede in geval van een dergelijke overgang bij faillissement, de vastgestelde opslag of korting, bedoeld in het tweede lid, opnieuw bij voor bezwaar vatbare beschikking vast voor de werkgever die een onderneming of een deel daarvan verkrijgt en voor de werkgever die een deel van de onderneming overdraagt.

(...)

5. Beschikkingen van de inspecteur op grond van dit artikel worden genomen gehoord het UWV en in overeenstemming met het UWV.”

4.3. In artikel 59, eerste lid van de Wfsv is bepaald:

“De premies voor de werknemersverzekeringen worden geheven met overeenkomstige toepassing van de voor de heffing van de loonbelasting geldende regels.”

4.4. De in de uitspraak van de rechtbank onder 2.3 gemelde beschikkingen met dagtekening 20 oktober 2007 zijn genomen op de voet van de laatste zin van het tweede lid van de artikelen 37 en 38 Wfsv (tekst voor het jaar 2007). Het kortingspercentage voor de gedifferentieerde premie WAO is daarbij voor het jaar 2007 vastgesteld op 0,08%, het kortingspercentage voor de gedifferentieerde premie WGA voor het jaar 2007 op 0,12%.

4.5. De omstreden beschikkingen gedagtekend 27 december 2008 zijn genomen omdat bij de

berekening van de voor belanghebbende geldende korting of opslag een of meer fouten zijn gemaakt. Gesteld noch gebleken is dat die fouten te wijten zijn aan belanghebbende. In de nieuwe beschikkingen is het opslagpercentage voor de gedifferentieerde premie WAO vastgesteld op 0,22%, het opslagpercentage voor de gedifferentieerde premie WGA op 0,31%.

- 4.6. Behoudens voor de – in dezen niet aan de orde zijnde – gevallen bedoeld in het derde lid van de artikelen 37 en 38 Wfsv (tekst voor het jaar 2007), ontbreekt het in die artikelen aan een bepaling die de inspecteur de bevoegdheid geeft een eerder bij beschikking vastgestelde opslag of korting op de gedifferentieerde premie WAO of WGA te herzien of die beschikking te vernietigen en door een nieuwe te vervangen.
- 4.7. Uit de bewoordingen van de artikelen 37, tweede lid, en 38, tweede lid, Wfsv (tekst voor het jaar 2007) volgt naar het oordeel van het Hof dat de (definitieve) vaststelling van de gedifferentieerde premie – waaronder in voorkomend geval begrepen de individuele korting of opslag – voor elk jaar slechts éénmaal plaatsvindt. Deze uitleg vindt steun in de onder 2.2 van de uitspraak van de rechtbank aangehaalde ‘Mededeling’ waarin het woord ‘definitief’ herhaaldelijk voorkomt en op geen enkele wijze op de mogelijkheid van wijziging of vervanging van een eenmaal vastgesteld (doch onjuist) kortings- of opslagpercentage wordt gewezen. Ook in de toelichting op de op 20 oktober 2007 gedagtekende beschikkingen wordt met geen woord gerept over een mogelijkheid tot herziening.
- 4.8. Een bevoegdheid als bedoeld in 4.5 is evenmin opgenomen of af te leiden uit enige andere wettelijke bepaling. In het bijzonder volgt zulks niet uit het bepaalde in artikel 59 van de Wfsv. Op grond van die bepaling zijn op de heffing van de premies de voor de heffing van de loonheffing geldende regels van overeenkomstige toepassing. Die regels – in het bijzonder artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen – bieden de mogelijkheid tot naheffing indien minder premies zijn afgedragen dan op grond van de vastgestelde premiepercentages zou hebben moeten plaatsvinden, maar voorzien niet in de mogelijkheid tot wijziging of vervanging van eerder bij beschikking vastgestelde premiepercentages. Artikel 59 van de Wfsv verklaart de regels voor de heffing van de loonbelasting uitsluitend van overeenkomstige toepassing op het heffen van de premies, niet (ook) op het vaststellen van de beschikkingen waarmee de kortings- of opslagpercentages worden vastgesteld.
- 4.9. Het Hof verwerpt – althans voor beschikkingen in het nadeel van de betrokkene – het standpunt van de inspecteur inhoudende dat hij in beginsel bevoegd is nieuwe beschikkingen te nemen nu er geen wettelijke bepaling is waarin is opgenomen dat hij daartoe niet bevoegd is. Het Hof volgt de inspecteur niet in zijn – klaarblijkelijk door de rechtbank gedeelde – visie dat ook in dezen heeft te gelden dat een bestuursorgaan dat bevoegd is een beschikking te nemen ook zonder uitdrukkelijke wettelijke bepaling bevoegd is die beschikking in te trekken en door een nieuwe beschikking te doen volgen. Een dergelijke impliciete herzieningsbevoegdheid ook ten nadele van de betrokkene kent het belastingrecht niet en kan derhalve – nu de regels van het fiscale procesrecht door toedoen van artikel 59 van de Wfsv van toepassing zijn – evenmin worden aanvaard in gevallen als de onderhavige.
- 4.10. De rechtszekerheid is met een andersluidend oordeel niet gediend. Dit geldt te meer in een situatie als de onderhavige waarin de nieuwe beschikkingen pas zijn genomen bijna één jaar na afloop van het kalenderjaar waarop ze betrekking hebben en het voor de betrokken werkgever (in casu belanghebbende) – naar redelijkerwijs kan worden aangenomen – niet mogelijk dan wel zeer bezwaarlijk is, gebruik te maken van de verhaalsmogelijkheid van artikel 34 tweede lid, van de Wfsv, en het voorts niet meer mogelijk is de hogere premielasten in aanmerking te nemen bij de bepaling van de prijzen van de in het desbetreffende kalenderjaar door die werkgever in zijn hoedanigheid van ondernemer aangeboden goederen en of diensten.
- 4.11. Uit het vorenoverwogene volgt dat de inspecteur niet bevoegd was de omstreden beschikkingen

te nemen zodat deze dienen te worden vernietigd. Hetgeen belanghebbende overigens heeft aangevoerd behoeft geen bespreking.

Slotsom

De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd behoudens voor zover het de proceskosten en het griffierecht betreft.

5 Kosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een veroordeling op de voet van artikel 8:108 in verbinding met artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in de kosten in verband met de behandeling van het hoger beroep. Het Hof stelt het bedrag van deze kosten overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 472 x 2 x 1,5 (wegingsfactor) = € 1.416.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank behoudens voor zover het de proceskosten en het griffierecht betreft;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de beschikkingen van 27 december 2008;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende in hoger beroep tot een bedrag van € 1.416;
- gelast de inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht ad € 466 in verband met het hoger beroep bij het Hof te vergoeden.

De uitspraak is gedaan door mrs. F.J.P.M. Haas, voorzitter, M.J. Leijdekker en M. Greebe, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. S.K. Grando als griffier. De beslissing is op 26 september 2013 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.