

LJN: BZ3279, Rechtbank Haarlem, 12/1930, 12/1931

Datum uitspraak: 13-02-2013

Datum publicatie: 05-03-2013

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Eerste aanleg - meervoudig

Inhoudsindicatie: De in geding zijnde opleidingen vallen niet onder artikel 14, eerste lid, sub d, van de WAV zodat geen recht bestaat op afdrachtvermindering onderwijs.

Vindplaats(en): Rechtspraak.nl

---

Uitspraak

RECHTBANK NOORD-HOLLAND

Zittingsplaats Haarlem

Bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Zaaknummers: AWB 12/1930 en 12/1931

Uitspraakdatum: 13 februari 2013

Uitspraak in de gedingen tussen

[X] BV, gevestigd te [Z], eiseres,  
gemachtigde: mr. J. Busch en mr. L.M.A. Boon,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, verweerder.

#### 1. Ontstaan en loop van de gedingen

1.1.1. Verweerder heeft aan eiseres met dagtekening 30 november 2010 over het jaar 2005 een naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen (LB/PVV) opgelegd ten bedrage van € 49.883. Gelijktijdig is bij beschikking heffingsrente ten bedrage van € 9.891 in rekening gebracht. Tevens is een verzuimboete van € 4.537 opgelegd.

1.1.2. Verweerder heeft aan eiseres met dagtekening 13 december 2011 over het jaar 2006 een naheffingsaanslag LB/PVV opgelegd ten bedrage van € 6.372. Gelijktijdig is bij beschikking heffingsrente ten bedrage van € 1.192 in rekening gebracht.

1.2. Naar aanleiding van het ingediende bezwaarschrift heeft op 9 januari 2012 een hoorzitting plaatsgevonden. Hiervan is een verslag opgemaakt.

1.3. Verweerder heeft bij uitspraken op bezwaar van 6 maart 2012 de naheffingsaanslagen en de beschikkingen heffingsrente gehandhaafd en de boetebeschikking vernietigd. Het verzoek om een kostenvergoeding is afgewezen.

1.4. Eiseres heeft tegen deze uitspraken beroep ingesteld. Verweerder heeft op de zaken betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.5. De rechtbank heeft op 1 november 2012 een nader stuk van eiseres ontvangen. Deze is in kopie doorgezonden naar verweerder.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 13 november 2012.

Namens eiseres is verschenen [A], alsmede gemachtigden voornoemd. Namens verweerder zijn verschenen J.C. Hemminga, mr. B. van Buuren en C.P. Kos.

De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst teneinde eiseres in de gelegenheid te stellen tien overeenkomsten van aio's c.q. oio's vermeld op de lijst "Aio's en Oio's afdrachtvermindering 2009 versie 2" en die zijn voorzien van een accolade, over te leggen.

1.7. Op 10 december 2012 heeft de rechtbank een brief van eiseres met als bijlagen 11 overeenkomsten ontvangen. Op 13 december 2012 heeft de rechtbank de reactie van verweerder op deze stukken ontvangen. Nadat beide partijen toestemming hadden gegeven uitspraak te doen zonder nadere zitting, heeft de rechtbank het onderzoek gesloten.

## 2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Eiseres heeft op 17 februari 2010 een suppletie-aangifte loonheffingen 2002 ingediend voor een bedrag van € 83.041,35 in verband met het alsnog claimen van de afdrachtvermindering onderwijs. Verweerder heeft het bezwaar gedeeltelijk toegewezen en de teruggaaf vastgesteld op € 7.594.

2.2. Tijdens een gesprek op 1 april 2010 tussen eiseres en verweerder is afgesproken om voor de beoordeling van de juistheid van de hoogte van de afdrachtvermindering onderwijs over de jaren 2005 tot en met 2009 het jaar 2009 als basis te nemen. Hiertoe zijn zowel fysieke dossiers als digitale bestanden van de werknemers ten aanzien van wie een suppletie is ingediend, overhandigd.

## 3. Geschil en standpunten van partijen

3.1. In geschil is of, en zo ja voor welk bedrag, eiseres recht heeft op afdrachtvermindering onderwijs. Daarbij gaat het in het bijzonder om de vraag of voor de volgende groepen werknemers wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de afdrachtvermindering onderwijs:

- werknemers die een hbo-vervolgopleiding volgen aan de [B];
- artsen in opleiding;
- aio's en oio's.

Daarnaast is de periode van de berekende heffingsrente in geschil alsmede de niet toegekende kostenvergoeding ten aanzien van de bezwaarfase.

3.2. Eiseres voert ten aanzien van de werknemers die een hbo-vervolgopleiding volgen aan de [B] primair aan dat niet de [B] maar de [C] het opleidingsinstituut is. Daarmee is volgens eiseres voldaan aan de eis dat de opleiding wordt gevolgd aan een hogeschool in de zin van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek. Voorts is eiseres van mening dat een vervolgopleiding als hier aan de orde ook valt onder het bereik van artikel 14, eerste lid, sub d, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen

(WVA).

Met betrekking tot de artsen in opleiding is eiseres van mening dat deze vallen onder het algemene begrip ‘assistent in opleiding’, zodat voor deze werknemers op grond van doel en strekking van de wetgeving artikel 14, eerste lid, sub b of c, van de WVA van toepassing is. Ten aanzien van de aio’s en oio’s (promovendi) voert eiseres aan dat zij voldoen aan het gestelde in artikel 14, eerste lid, sub c, van de WVA.

Tot slot betoogt eiseres dat nu de suppletie-aangiftes in overleg met de Belastingdienst pas op 17 februari 2010 zijn ingediend, de heffingsrente berekend moet worden over de periode van 17 februari 2010 tot de dagtekening van de naheffingsaanslagen.

3.3. Verweerder neemt primair het standpunt in dat de [B], zijnde het opleidingsinstituut, niet kwalificeert voor de WVA. Het feit dat de [B] onderdeel vormt van het [C] acht verweerder niet relevant. Voorts is verweerder van mening dat de opleidingen ten aanzien waarvan de afdrachtvermindering wordt gevraagd vervolgoopleidingen betreffen, zodat ook daarom niet is voldaan aan het bepaalde in artikel 14, eerste lid, sub d, van de WVA.

Ten aanzien van de artsen in opleiding stelt verweerder dat deze niet worden opgeleid tot wetenschappelijk onderzoeker in de zin van artikel 14, eerste lid, sub b of c, van de WVA en daarom niet vallen onder de reikwijdte van de WVA.

De aio’s en de oio’s voldoen niet aan de vereisten opgenomen in 14, eerste lid, sub c, van de WVA voor afdrachtvermindering, aldus verweerder.

Naar de mening van verweerder is de heffingsrente over de juiste periode berekend.

Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van de beroepen.

#### 4. Beoordeling van het geschil

4.1.1. Artikel 14, eerste lid, van de WVA (tekst 2006) luidt, voor zover van belang, als volgt: De afdrachtvermindering onderwijs is van toepassing met betrekking tot:

“a. de werknemer die de beroepspraktijkvorming volgt van de beroepsbegeleidende leerweg van een in artikel 7.2.2, eerste lid, onderdelen a tot en met e, van de Wet educatie en beroepsonderwijs bedoelde beroepsopleiding, op de grondslag van een in artikel 7.2.8 van die wet bedoelde overeenkomst, gesloten door de in artikel 7.2.9 van die wet genoemde partijen en mede ondertekend door het bestuur van het desbetreffende kenniscentrum beroepsonderwijs bedrijfsleven;

b. de werknemer aangesteld als assistent in opleiding als bedoeld in artikel 9.60, vierde lid 9.60, vierde lid, van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, bij een universiteit, dan wel aangesteld als onderzoeker in opleiding als bedoeld in de artikelen 15.5 artikelen 15.5 en 16.17 16.17 van het Rechtspositiereglement Wetenschappelijk Onderwijs en Onderzoek, bij de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek onderscheidenlijk de Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen of als onderzoeker in opleiding in dienst van een onder deze organisaties ressorterende onderzoekinstelling, een en ander op de grondslag van een overeenkomst tussen de universiteit of een van de genoemde onderzoekorganisaties dan wel een onder deze organisaties ressorterende onderzoekinstelling enerzijds en een privaatrechtelijke rechtspersoon of de Nederlandse Organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek TNO anderzijds ter zake van de financiering van de loonkosten van de werknemer door de desbetreffende privaatrechtelijke rechtspersoon of de Nederlandse Organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek TNO;

c. de werknemer van een privaatrechtelijke rechtspersoon of de Nederlandse Organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek TNO met een loon overeenkomstig dat van een assistent in opleiding als bedoeld in artikel 9.60, vierde lid, van de Wet op het hoger

onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, die een promotie-onderzoek verricht op de grondslag van een overeenkomst tussen die privaatrechtelijke rechtspersoon of de Nederlandse Organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek TNO enerzijds en een universiteit anderzijds ter zake van de begeleiding van het promotie-onderzoek van de werknemer;

d. de werknemer die in het kader van zijn initiële opleiding aan een hogeschool in de zin van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek op de grondslag van een onderwijsarbeidsovereenkomst, gesloten tussen de hogeschool, de werkgever en hemzelf, op zijn opleiding aansluitende arbeid verricht in een bij ministeriële regeling aangewezen bedrijfssector en tevens niet is ingeschreven als student voor het volgen van in voltijdse vorm verzorgd onderwijs;

(...)"

4.1.2. Artikel 12 van de Uitvoeringsregeling afdrachtvermindering (URAV) (tekst 2006) luidt, voor zover van belang, als volgt:

"(...)

2. Een overeenkomst als bedoeld in artikel 14, eerste lid, onderdeel c, van de wet bevat ten minste:

a. dat de privaatrechtelijke rechtspersoon of de Nederlandse Organisatie voor toegepast-natuurwetenschappelijk onderzoek TNO, bedoeld in die bepaling, de loonkosten van de desbetreffende werknemer financiert;

b. een bepaling met betrekking tot de openbaarheid van onderzoeksgegevens zoals die door de desbetreffende universiteit bij contractonderzoek wordt toegepast;

c. een bepaling met betrekking tot de doorberekening van eventueel bijkomende kosten zoals die door de desbetreffende universiteit bij contractonderzoek wordt toegepast;

d. dat op de desbetreffende werknemer met betrekking tot de begeleiding van het promotieonderzoek artikel 13.14 van het Rechtspositiereglement wetenschappelijk onderwijs en onderzoek van overeenkomstige toepassing is.

(...)"

Opleidingen aan de [B]

4.2.1. Partijen houdt verdeeld of de in geding zijnde opleidingen kunnen worden geschaard onder artikel 14, eerste lid, sub d, van de WVA. Daarvoor dient in de eerste plaats te worden beoordeeld of de opleidingen worden gevolgd aan een hogeschool in de zin van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (WHO). Niet in geschil is dat de [B] deel uitmaakt van het [C]. Aangezien het [C] een hogeschool is genoemd in de WHO, is naar het oordeel van de rechtbank aan deze voorwaarde voldaan.

De opleidingen waar voormeld artikel op ziet zijn echter omschreven als initiële opleidingen. Eiseres heeft niet betwist dat het in casu gaat om vervolgoopleidingen, die slechts kunnen worden gevolgd na het afronden van een zogeheten opleiding HBO-V. De rechtbank komt daarom tot het oordeel dat de in geding zijnde opleidingen niet vallen onder artikel 14, eerste lid, sub d, van de WVA zodat voor deze opleidingen geen recht bestaat op de afdrachtvermindering onderwijs.

4.2.2. Voor zover eiseres betoogt dat deze wettelijke bepaling in haar geval onredelijk en onbillijk uitwerkt, geldt dat de rechtbank zich over die grief niet kan uitlaten, omdat eiseres zich daarmee richt tegen de (regeling van artikel 14 van de) WVA als zodanig. Artikel 11 van de Wet van 15 mei 1829, houdende algemeene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk, bepaalt immers dat de rechter volgens de wet moet rechtspreken en dat hij in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid van de wet mag beoordelen. De bezwaren van eiseres tegen

de hiervoor bedoelde wettelijke regeling behoren dan ook gericht te worden aan het adres van de wetgever.

#### Artsen in opleiding

4.3. Eiseres betoogt dat de arts in opleiding gelet op de doelstelling van de WVA, namelijk het bevorderen van de werkgelegenheid voor jonge academici, onder artikel 14, eerste lid, sub b of c, van de WVA valt. De rechtbank volgt eiseres niet in dit standpunt. Artikel 14, eerste lid, sub b en c, van de WVA ziet op werknemers die zijn aangesteld in verband met het verrichten van (promotie)onderzoek. Zoals overigens door eiseres wordt erkend, valt de arts in opleiding noch onder het sub b noch onder het sub c gestelde. De arts in opleiding wordt immers primair opgeleid tot arts en de omstandigheid dat sommigen tevens zullen promoveren is geen grond voor toepassing van artikel 14, eerste lid, sub b of c. In voornoemd artikel wordt de groep werknemers voor wie recht bestaat op de afdrachtvermindering onderwijs nauwgezet omschreven en de tekst van de wet biedt verweerder noch de rechtbank de mogelijkheid tot een uitbreiding van deze in de wet aangeduide groep van werknemers.

#### Aio's en oio's

4.4. Eiseres meent dat voor de groep werknemers vermeld op bijlage 3 bij de brief van eiseres van 1 november 2012 (Aio's en Oio's afdrachtvermindering 2009 versie 2, hierna: de lijst) aanspraak kan worden gemaakt op afdrachtvermindering onderwijs ingevolge artikel 14, eerste lid, sub c, van de WVA. Verweerder stelt zich op het standpunt dat de in voornoemd artikel genoemde overeenkomsten niet zijn overgelegd zodat niet kan worden beoordeeld of deze zijn opgemaakt en zo ja, of zij voldoen aan de daarvoor in artikel 12, tweede lid, van de URAV gestelde eisen. Ter zitting heeft eiseres gesteld dat thans alleen nog aanspraak wordt gemaakt op de afdrachtvermindering onderwijs voor aio's en oio's ten aanzien van de werknemers op de lijst die zijn voorzien van een accolade, aangezien deze werknemers, zo is tussen partijen niet in geschil, een loon genieten overeenkomstig het loon van een aio. Eiseres is in de gelegenheid gesteld om van deze groep van twintig werknemers tien overeenkomsten over te leggen.

Eiseres heeft, na schorsing van het onderzoek, elf overeenkomsten overgelegd.

Dienaangaande overweegt de rechtbank als volgt. In de eerste plaats hebben, in afwijking van de afspraak ter zitting van de rechtbank van 13 november 2012, slechts drie overeenkomsten betrekking op de werknemers die op de lijst zijn aangeduid met een accolade, te w[D], [E] en [F]. Daarbij valt op dat de overeenkomsten van [D] en van [F] zijn gedagtekend op 3 december 2012 en dat op de overeenkomst van [E] een dagtekening ontbreekt. De overige acht overgelegde overeenkomsten zijn, nu deze geen betrekking hebben op werknemers die voldoen aan de loongrens en bovendien in zeven gevallen betrekking hebben op personen die in het geheel niet op de lijst voorkomen, in het kader van het onderhavige geschilpunt niet relevant.

Op grond van het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat ten aanzien van de werknemers voor wie thans de afdrachtvermindering wordt geclaimd in het verleden de in artikel 14, eerste lid, sub c, van de WVA bedoelde overeenkomsten zijn opgemaakt. De door de Universiteit [PLAATSNAAM] opgestelde verklaring is daartoe onvoldoende nu die verklaring op dat punt ook geen nader inzicht verschaft. Dit betekent dat noch verweerder noch de rechtbank kan beoordelen of is voldaan aan de in artikel 12, tweede lid, van de URAV gestelde eisen met betrekking tot de inhoud van de overeenkomsten. De rechtbank concludeert daarom dat eiseres met betrekking tot deze werknemers geen recht kan doen gelden op afdrachtvermindering onderwijs.

#### Heffingsrente

4.5. De rechtbank verwerpt het betoog van eiseres dat de heffingsrente, gezien het feit dat de suppletie-aangiftes in overleg met verweerder op 17 februari 2010 zijn ingediend, voor beide naheffingsaanslagen moet worden berekend over de periode van 17 februari 2010 tot dagtekening van de naheffingsaanslagen. Het oordeel van de rechtbank dat de naheffingsaanslagen terecht zijn opgelegd, brengt immers mee dat eiseres ten onrechte over de op de aanslagen te betalen bedragen heeft beschikt gedurende het tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het kalenderjaar waarop de nageheven LB/PVV betrekking heeft en eindigt op de dag van dagtekening van het aanslagbiljet, en niet pas vanaf 17 februari 2010. Dat de heffingsrente is opgelopen als gevolg van onzorgvuldig handelen van de zijde van verweerder, is gesteld noch gebleken. De rechtbank ziet in het door eiseres gestelde dan ook geen enkele aanleiding de heffingsrente te beperken.

#### Kostenvergoeding bezwaarfase

4.6. Eiseres heeft in bezwaar om een kostenvergoeding gevraagd, welk verzoek is afgewezen omdat naar de mening van verweerder het bezwaar alleen was gericht tegen de naheffingsaanslagen en de beschikkingen heffingsrente en deze alle zijn gehandhaafd. Ook kan het opleggen van de boete niet als onrechtmatig handelen worden gezien, aldus verweerder. De rechtbank overweegt dat, gelet op de motivering van de uitspraken op bezwaar, de boete is vernietigd op grond van omstandigheden die reeds aanwezig waren vóór het opleggen van de naheffingsaanslag. Hieruit leidt de rechtbank af dat de boete ten onrechte is opgelegd. De rechtbank is daarom van oordeel dat eiseres recht heeft op kostenvergoeding in verband met de behandeling van het bezwaar. De rechtbank stelt deze kosten op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht (Stb. 2012, 683. Inwerkingtreding met ingang van 1 januari 2013 op grond van Stb. 2012, 684) voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand op € 470 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen ter hoorzitting met een waarde per punt van € 235).

4.7. Op grond van het onder 4.6 overwogene dient het beroep tegen de naheffingsaanslag LB/PVV 2005 gegrond te worden verklaard en dient het beroep tegen de naheffingsaanslag LB/PVV 2006 ongegrond te worden verklaard.

## 5. Proceskosten

De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het beroep met betrekking tot de naheffingsaanslag LB/PVV 2005 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 € 944 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 472 en een wegingsfactor 1). Voor de overige door eiseres genoemde proceskosten, te weten reiskosten van [A], wordt verweerder, eveneens met toepassing van het besluit, veroordeeld deze te vergoeden tot een bedrag van € 10.

## 6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep tegen de naheffingsaanslag LB/PVV 2006 ongegrond;
- verklaart het beroep tegen de naheffingsaanslag LB/PVV 2005 gegrond, vernietigt de uitspraak op bezwaar betreffende de naheffingsaanslag LB/PVV 2005 voor zover deze

betrekking heeft op de afwijzing van het verzoek om kostenvergoeding van het bezwaar;

- veroordeelt verweerder in de kosten van eiseres ten aanzien van de bezwaarfase ten bedrage van € 470 en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres ten bedrage van € 944;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 310 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. T.A. de Hek, voorzitter, mr. A.A. Fase en mr. S.K.A. Efstratiades, rechters, in tegenwoordigheid van mr. M.C. Anema, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 13 februari 2013.

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.