

ECLI:NL:CBB:2002:AF0395

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	09-10-2002
Datum publicatie	13-11-2002
Zaaknummer	AWB 99/674 en 01/113
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig Eerste en enige aanleg
Inhoudsindicatie	-
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

College van Beroep voor het bedrijfsleven

Nrs. AWB 99/674 en 01/113 9 oktober 2002
27000 Wet vermindering afdracht loonbelasting en
premie volksverzekeringen

Uitspraak in de zaken van:

1. A en
2. B,
beide te C, appellanten,
gemachtigde: mr J.J.M. Bleeker, belastingadviseur te Heerhugowaard,
tegen
de Minister van Economische Zaken, te 's-Gravenhage, verweerder,
gemachtigden: mr ing. R.J.J. Wijnands en mr R.E. Groenewold, werkzaam bij verweerders agentschap
Senter.

1. De procedure

Op 16 augustus 1999 heeft het College van appellante sub 1 een beroepschrift ontvangen, waarbij beroep wordt ingesteld tegen een besluit van verweerder van 7 juli 1999.

Bij dit besluit heeft verweerder beslist op het bezwaar van appellante sub 1 tegen de weigering een verklaring als bedoeld in de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen te wijzigen.

Op 14 oktober 1999 heeft verweerder een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting van 14 december 2000 door een enkelvoudige kamer is geschorst in afwachting van verweerders beslissing op het bezwaar van appellante sub 2 tegen bedoelde weigering.

Op dit bezwaar heeft verweerder beslist bij besluit van 22 december 2000, waartegen appellante sub 2 bij beroepschrift van 2 februari 2001 beroep heeft ingesteld.

Ter zake van dit beroep heeft verweerder op 21 februari 2001 een verweerschrift ingediend.

De zaken zijn verwezen naar een meervoudige kamer, die op 27 februari 2002 het onderzoek ter zitting heeft voortgezet, waar partijen hun standpunten nader hebben toegelicht.

2. De grondslag van het geschil

2.1 Bij de Wet van 15 december 1995 houdende vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Stb. 1995, 635; hierna: de WVA) zoals deze ten tijde van belang luidde, is onder meer het volgende bepaald:

" Artikel 1

1. In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

()

a. inhoudingsplichtige: hetgeen daaronder wordt verstaan voor de heffing van de loonbelasting;

(...)

j. S&O-inhoudingsplichtige:

1°. een inhoudingsplichtige die tevens een onderneming drijft;

2°. een inhoudingsplichtige die niet tevens een onderneming drijft, voor zover hij speur- en ontwikkelingswerk verricht krachtens een schriftelijk vastgelegde overeenkomst met en voor rekening van een onderneming, een samenwerkingsverband van degenen die een onderneming drijven of een lichaam als bedoeld in de Wet op de bedrijfsorganisatie;

()

l. speur- en ontwikkelingswerk: door een S&O-inhoudingsplichtige, dan wel een S&O-belastingplichtige, systematisch georganiseerde en in Nederland verrichte werkzaamheden, direct en uitsluitend gericht op technisch-wetenschappelijk onderzoek of de ontwikkeling van voor de S&O-inhoudingsplichtige onderscheidenlijk de S&O-belastingplichtige technisch nieuwe:

1°. fysieke producten;

2°. onderdelen van fysieke producten;

3°. fysieke productieprocessen;

4°. onderdelen van fysieke productieprocessen;

5°. programmatuur of

6°. onderdelen van programmatuur,

alsmede daaraan voorafgaand in Nederland verricht haalbaarheidsonderzoek;

()

o. S&O-verklaring: de door Onze Minister van Economische Zaken op de voet van artikel 24 aan een S&O-inhoudingsplichtige of een S&O-belastingplichtige afgegeven verklaring betreffende speur- en ontwikkelingswerk.

Artikel 24

1. Aan een S&O-inhoudingsplichtige die voornemens is in een kalenderjaar speur-en ontwikkelingswerk te verrichten geeft Onze Minister op aanvraag een S&O-verklaring af. ()

()

3. Een aanvraag voor een S&O-verklaring moet door een S&O-inhoudingsplichtige worden ingediend uiterlijk drie weken voor de aanvang van het kalenderhalfjaar waarin het betrokken loon zal worden genoten ()."

2.2 Op grond van de stukken en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het College komen vast te staan.

- Bij besluit van 23 maart 1998 heeft verweerder aan appellante sub 1 op haar aanvraag een S&O-verklaring als bedoeld in artikel 24 van de WVA met betrekking tot een ontwikkelingsproject afgegeven.

- Bij brief van 22 december 1998 hebben appellanten verweerder verzocht deze verklaring te wijzigen en daartoe het volgende aangevoerd:

" Bij akten de dato 30 juni 1998 zijn alle activiteiten en is het personeel dat betrokken is bij de S & O-regeling, overgedragen aan D, een nieuw opgerichte B.V. en net als A een 100%- dochtervennootschap van E, en vervolgens ingebracht in B, een vennootschap onder firma tussen D en F met loonbelastingnummer X. Net als A is B gevestigd aan het adres Y te C.

Administratieve verwerking van de overgang van het personeel van A naar B heeft plaatsgevonden per 1 augustus 1998.

()

Daar er bij A vanaf 1 augustus 1998 geen personeel in dienst is, geen onderzoek gedaan wordt er derhalve geen S & O vermindering toegepast kan worden, terwijl ditzelfde personeel, onderzoek en toepassing S & O vermindering met ingang van genoemde datum kan worden teruggevonden bij B, verzoeken wij u een beschikking af te geven voor B met loonbelastingnummer X, ingaande 1 augustus 1998."

- Bij besluit van 16 februari 1999 heeft verweerder de gevraagde omzetting geweigerd.

- Bij brief van 22 maart 1999, aangevuld bij schrijven van 3 mei 1999, hebben appellanten alsmede D tegen dit besluit bezwaar gemaakt.

- Bij besluiten van respectievelijk 7 juli 1999 en 22 december 2000 heeft verweerder op deze bezwaren beslist en zijn eerdere weigering gehandhaafd.

3. De bestreden besluiten en het standpunt van verweerder

Bij het bestreden besluit van 7 juli 1999 heeft verweerder onder meer het volgende overwogen:

" () Tegemoet komen aan uw verzoek zou in feite betekenen dat een nieuwe inhoudingsplichtige wordt geregistreerd, na het sluiten van de wettelijke indieningstermijn.

De Wet schrijft voor dat activiteiten enkel kunnen worden aangemerkt als S&O indien er sprake is van voorgenomen S&O-werkzaamheden. Als gevolg van organisatorische veranderingen is er vanaf 1 augustus 1998 sprake van een nieuwe inhoudingsplichtige, namelijk B. Hoewel deze inhoudingsplichtige wel de activiteiten die bij de oorspronkelijke aanvrager als S&O zijn aangemerkt overneemt, kunnen deze werkzaamheden voor B niet worden beschouwd als voorgenomen werkzaamheden.

()

Voor zover mijn veronderstelling juist is dat u in de eerste helft van 1998 wist van de aankomende organisatorische veranderingen, had u uiterlijk op 9 juni 1998 gebruik kunnen maken van de tweede indieningsmogelijkheid. U had zodoende een (tijdige) aanvraag voor het tweede halfjaar van 1998 in kunnen dienen op naam van B. Van deze mogelijkheid is door u geen gebruik gemaakt."

Het verweerschrift van 13 oktober 1999 luidt onder meer als volgt:

" Niettegenstaande het voorgaande is in bepaalde gevallen een wijziging van een reeds afgegeven S&O-verklaring mogelijk. Bij voorbeeld bij statutaire wijziging van de naam van de inhoudingsplichtige. Ook in het geval van een juridische fusie als bedoeld in Boek 2, titel 7, van het Burgerlijk Wetboek, wordt door mij aan het verzoek om de naam en/of het loonbelastingnummer op de S&O-verklaring van de verdwijnende fusiepartner te wijzigen in die van de verkrijgende fusiepartner, voldaan.

() Een redelijke uitleg van het begrip "S&O-inhoudingsplichtige" als genoemde in artikel 24 van de Wet brengt met zich mee dat onder de omstandigheden van de gegeven voorbeeld geen wisseling heeft plaatsgevonden in de persoon van de S&O-inhoudingsplichtige.

In het onderhavige geval is er geen sprake van een juridische fusie, maar van een overgang van een gedeelte van het vermogen van A aan D, die vervolgens samen met F de V.O.F. B opricht. Anders dan bij een juridische fusie dient laatstgenoemde wel te worden aangemerkt als een nieuwe inhoudingsplichtige. Het verschil komt -onder meer- tot uitdrukking in het gegeven dat A, de oorspronkelijke inhoudingsplichtige, in stand blijft en dat van een overgang onder algemene titel geen sprake is."

Bij het bestreden besluit van 22 december 2000 heeft verweerder uiteengezet naar aanleiding van de uitspraak van het College van 18 april 2000 in zaak AWB 98/783, zijn beleid inzake omzettingen van S&O-verklaringen enigszins te hebben veranderd, en voorts onder meer het volgende overwogen:

" U heeft aangegeven dat de overgang van het personeel per 1 augustus 1998 heeft plaatsgevonden. Dit staat eraan in de weg om aan uw omzettingsverzoek te voldoen. ()

Volgens de wet beslaat een S&O-verklaring het eerste halfjaar, het tweede halfjaar of het gehele kalenderjaar. Aldus is het alleen mogelijk de S&O-verklaring op een andere naam te stellen voor de gehele aanvraagperiode. ()

In uw geval wordt echter in de VOF ook een (het enige) personeelslid van F ingebracht. Het kennis- en ervaringsniveau van die B.V. en haar personeel was onbekend zodat opnieuw een S&O-toets zou moeten plaatsvinden bij het verzoek tot omzetting van de S&O-verklaring op naam van de VOF, immers de kennis van die partner kan zodanig zijn dat voor de gehele inhoudingsplichtige geen sprake meer zou kunnen zijn van S&O."

Het verweerschrift van 20 februari 2001 vermeldt onder meer het volgende:

" () Dat appellante stelt dat zonder noemenswaardig onderzoek vastgesteld kan worden dat er ook inzake B sprake is van S&O-activiteiten, impliceert reeds dat op zijn minst enig onderzoek noodzakelijk is. Dat voor de eerstvolgende aanvraagperiode een S&O-verklaring aan B is afgegeven, doet evenmin ter zake. Dat een nieuwe S&O-toets in het kader van een andere procedure heeft plaatsgevonden, houdt immers ook in dat nader onderzoek is gedaan. Dit nog daargelaten of de projecten in de eerstvolgende aanvraagperiode waarvoor een S&O-verklaring is afgegeven gelijk zijn aan de projecten uit de periode waarop het omzettingsverzoek betrekking heeft."

Ter zitting heeft verweerder zijn standpunt onder meer als volgt gepreciseerd:

" De Wet schrijft voor dat activiteiten enkel worden aangemerkt als zijnde S&O indien er sprake is van voorgenomen S&O-werkzaamheden. Bij verzoeken tot wijziging van de tenaamstelling van de S&O-verklaring is veelal als gevolg van organisatorische veranderingen sprake van een nieuwe inhoudingsplichtige. Hoewel deze inhoudingsplichtige wel de activiteiten die bij de oorspronkelijke aanvrager als S&O zijn aangemerkt overneemt, kunnen deze werkzaamheden voor deze inhoudingsplichtige niet worden beschouwd als voorgenomen werkzaamheden en wellicht ook sowieso niet als S&O omdat zij niet technisch nieuw zijn voor de nieuwe inhoudingsplichtige (de nieuwe inhoudingsplichtige bezat dat kennisniveau al).

Bij de totstandkoming van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen en diens voorganger, de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk is geen voorziening opgenomen om een wijziging van de tenaamstelling van S&O-verklaringen te regelen. Door twee indieningstijdstippen per jaar vast te stellen, is wel rekening gehouden met situaties dat wijzigingen optreden. Toch zijn vele verzoeken gedaan om de tenaamstelling van de ontvangen S&O-verklaring te wijzigen. Deze wijziging van de tenaamstelling van S&O-verklaringen duid ik aan met 'omzetting'. Het nooit tegemoet komen aan dergelijk verzoeken zou in de praktijk leiden tot onredelijke situaties. Mede daarom zijn omzettingsverzoeken vanuit een zorgvuldige belangenafweging in een aantal concrete gevallen wel toegestaan.

Wat betreft het toestaan van omzetting bij overdracht onder algemene titel ben ik van de - achteraf verkeerde - veronderstelling uitgegaan dat een S&O-verklaring een recht is dat in beginsel overdraagbaar is, quod non. Daarmee kan het zijn dat in een aantal gevallen van juridische fusie geen rekening is gehouden met de mogelijkheid dat een S&O-toets moest worden uitgevoerd en daarmee mogelijk ten onrechte een aantal S&O-verklaringen zijn omgezet.

()

Met de overgang van het personeel van F naar B is er een noodzakelijkheid van een nieuwe toetsing van de werkzaamheden op het ervarings- en kennisniveau van de nieuwe inhoudingsplichtige. Immers er wordt ook personeel ingebracht dat niet werkzaam was bij A van welke laatste het kennis- en ervaringsniveau is getoetst ten behoeve van afgegeven S&O-verklaring. Het kennis- en ervaringsniveau van B en haar personeel is onbekend zodat opnieuw een S&O toets zal moeten plaatsvinden bij het verzoek tot omzetting van de S&O-verklaring op naam van B, immers de kennis van het nieuwe personeel kan zodanig zijn dat voor de gehele inhoudingsplichtige geen sprake meer zou kunnen zijn van S&O.

()

Conclusie

In soortgelijke situaties als die van appellante is nog nooit een omzettingsverzoek gehonoreerd. Omdat in het geval van appellante een nieuwe S&O-toets moet plaatsvinden en omdat het voor mij niet mogelijk is een S&O-verklaring te splitsen, verzoek ik u het beroep ongegrond te verklaren."

4. Het standpunt van appellanten

Bij het beroepschrift van 13 augustus 1999 is onder meer het volgende aangevoerd:

" Het beroep is dan ook met name gericht op de weigering gemeld beleid tot wijziging van de afgeven S&O-verklaring als in vergelijkbare gevallen pleegt te gebeuren, ook toe te passen op het omzettingsverzoek van A, die ook uiteindelijk de algemeenheid van haar vermogen zag overgaan naar B, de inhoudingsplichtige ten gunste van wie het omzettingsverzoek strekte.

Dit temeer omdat met deze overgang de voorgenomen S&O-werkzaamheden alsmede het daarbij betrokken personeel is overgegaan van A naar B. Ten opzichte van de situatie waarop de S&O-verklaring is afgegeven, heeft zich als gevolg van de plaatsgevonden herstructurering geen enkele wijziging voorgedaan behalve die in de persoon van de inhoudingsplichtige.

Ik ben van oordeel dat de bestreden beslissing in verband met het vorenstaande in strijd met het gelijkheidsbeginsel is genomen, althans is geen danwel onvoldoende onderbouwing gegeven aan de beslissing het omzettingsverzoek van A niet op gelijke wijze te behandelen als de genoemde gevallen waarvoor het beleid geldt de afgegeven S&O-verklaring desgewenst wel te wijzigen ten gunste van een in de plaats getreden inhoudingsplichtige."

Bij dat beroep heeft appellante sub 2 zich aangesloten en voorts bij haar beroepschrift van 2 februari 2001 onder meer het volgende aangevoerd:

" () B heeft namelijk één medewerker meer dan A had. Dit betreft een verkoopmedewerker. Ik ben van van oordeel dat de wetenschap dat het verschil in personeelsbestand tussen de huidige en beoogde ontvanger S&O verklaring aldus kan worden toegelicht, meebrengt dat zonder noemenswaardig onderzoek kan worden geconcludeerd dat bij B, gelijk beoordeeld bij A, sprake blijft van S&O.

Daarbij komt dat thans bekend is, maar ook reeds op 16 februari 1999 ten tijde van het beslissen op het primaire omzettingsverzoek door verweerder bekend was, dat B over de eerstvolgende aanvraagperiode, namelijk die betreffende het kalenderjaar 1999, zelf de S&O-verklaring heeft verkregen; derhalve op dat moment is geslaagd voor de S&O-toets.

()

Door een dergelijke eis te stellen aan omzettingsverzoeken, worden op dit punt alleen S&O-activiteiten gefaciliteerd die per 1 januari van enig jaar overgaan, hetgeen een beperking inhoudt die op geen enkele rechtsregel is gebaseerd. Daarbij kan in onderhavige casus zeker niet als argument worden ingebracht het risico dat door het opeenvolgend gebruik van de S&O-verklaring deze ten onrechte in een grotere uitnutting door de successievelijke inhoudingsplichtigen zou kunnen resulteren, want, zoals hiervoor aangegeven, dat risico is er niet."

5. De beoordeling van het geschil

5.1 Aan het bestreden besluit ligt verweerders beleid ten grondslag om een verzoek tot wijziging van (de tenaamstelling van) een S&O-verklaring, dat is ingediend na de in artikel 24, derde lid, WVA bedoelde indieningstermijn, af te wijzen behoudens bepaalde gevallen, zoals het geval dat de naam van de inhoudingsplichtige aan wie de S&O-verklaring is afgegeven, statutair wordt gewijzigd, of het geval dat in de oorspronkelijke aanvraag concrete indicaties van op handen zijnde wijzigingen lagen besloten, waardoor sprake zou kunnen zijn van een tweeledige aanvraag.

Appellanten hebben dienaangaande ten eerste betoogd dat de verweerders beoordeling van verzoeken tot wijziging van een S&O-verklaring een beperking inhoudt die op geen enkele rechtsregel is gebaseerd.

In dit betoog kan het College appellanten niet volgen, waartoe het als volgt overweegt.

Ingevolge artikel 24, gelezen in samenhang met artikel 1, eerste lid, onder I., van de WVA wordt een S&O-verklaring onder meer afgegeven aan een S&O-inhoudingsplichtige die hiertoe voorafgaand een aanvraag heeft ingediend en voornemens is in een kalender(half)jaar een voor hem technisch nieuw fysiek product of productieproces te ontwikkelen. Voor beantwoording van de materiële vraag of sprake is van technische nieuwigheid en daarmee van ontwikkelingswerk in de zin van de WVA, is derhalve niet alleen de aard van het beoogde product(ieproces), maar ook het kennis- en ervaringsniveau van de inhoudingsplichtige bepalend (uitspraak van het College van 18 april 2000, AWB 98/783).

Het is in overeenstemming met deze uitleg, dat verweerder is teruggekomen van zijn aanvankelijke opvatting dat een S&O-verklaring in beginsel overdraagbaar zou zijn en als zodanig in het geval van een overgang onder algemene titel ook op een verzoek na bedoelde indieningstermijn door hem zou kunnen

worden gewijzigd.

5.2 Appellanten hebben voorts betoogd dat verweerder ten onrechte, in strijd met het gelijkheidsbeginsel, heeft geweigerd zijn beleid toe te passen op hun verzoek tot wijziging van de S&O-verklaring, hoewel de enige wijziging in de situatie nadien de persoon van de inhoudingsplichtige betreft.

Verweerders standpunt is dat de redelijkheid en een zorgvuldige belangenafweging weliswaar nopen tegemoet te komen aan bepaalde verzoeken om wijziging van de tenaamstelling van S&O-verklaringen, maar niet in situaties als die van appellante sub 2, waar een nieuwe S&O-toets noodzakelijk is.

Het College overweegt dienaangaande dat verweerders standpunt niet in overeenstemming is met het wettelijk stelsel van S&O-verklaringen op basis van vóór het kalenderhalfjaar ingediende aanvragen, waarbij niet alleen de aard van de werkzaamheden, maar ook het kennis- en ervaringsniveau van de inhoudingsplichtige bepalend is, zoals hiervoor overwogen. In dit stelsel is geen plaats voor wijziging van de inhoudingsplichtige na de wettelijke indieningstermijn op grond van een belangenafweging als door verweerder voorgestaan.

Reeds daarom faalt het beroep van appellanten op verweerders beleid in deze.

5.3 Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen dienen de beroepen ongegrond te worden verklaard.

Het College acht geen termen aanwezig voor een proceskostenveroordeling met toepassing van artikel 8:75 van de Awb.

6. De beslissing

Het College verklaart het beroepen ongegrond.

Aldus gewezen door mr M.J. Kuiper, mr C.J. Borman en mr H.A.A.G. Vermeulen, in tegenwoordigheid mr R.P.H. Rozenbrand, als griffier, en uitgesproken in het openbaar op 9 oktober 2002.

w.g. M.J. Kuiper w.g. R.P.H. Rozenbrand

Tegen een uitspraak waarin de begrippen "inhoudingsplichtige", "loontijdvak", "loon", "onderneming", "fiscale eenheid" of "werknemer" worden toegepast kan beroep in cassatie worden ingesteld. Verwezen wordt naar de aanbiedingsbrief bij deze uitspraak.