

ECLI:NL:GHSHE:2018:3530

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	23-08-2018
Datum publicatie	11-10-2018
Zaaknummer	17/00227
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Art. 28 Wfsv en art. 2.3 Besluit Wfsv. Toepassing hoge of lage percentage werkloosheidswet sector agrarisch bedrijf. Belanghebbende exploiteert een uitzendbureau en stelt (Poolse) arbeidskrachten beschikbaar op basis van uitzendovereenkomsten zonder uitzendbeding aan bedrijven in de agrarische sector, met name in de (glas)tuinbouw. De omvang van de te verrichten arbeid is niet eenduidig vastgelegd in de arbeidsovereenkomst, waardoor het lage premiepercentage niet mag worden toegepast. Bovendien is op gekunstelde wijze gepoogd om de arbeidsovereenkomst zo vorm te geven dat in aanmerking zou worden gekomen voor de lage premie. Feitelijk heeft de arbeidsovereenkomst het karakter van een oproepcontract. De boete wegens (voorwaardelijk) opzet is terecht opgelegd. Er is geen sprake van een pleitbaar standpunt. Bij de inspecties op basis van de NEN 4400-1 norm is door de betreffende instantie niet expliciet het standpunt ingenomen dat het lage premiepercentage van toepassing zou zijn.
Wetsverwijzingen	Wet financiering sociale verzekeringen 28 Besluit Wfsv 2.3
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2018/2196 V-N 2018/67.23.9 NLF 2018/2337 met annotatie van NTRF 2018/2663 met annotatie van mr. E. van Waaijen

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 17/00227

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] B.V.,

gevestigd te [vestigingsplaats] ,

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 23 februari 2017, nummer BRE 16/6491, in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

betreffende de hierna te vermelden naheffingsaanslag en beschikkingen.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is onder aanslagnummer [aanslagnummer] over de periode 1 januari 2014 tot en met 22 maart 2015 een naheffingsaanslag in de loonheffingen opgelegd ten bedrage van 217.158. Gelijktijdig met de naheffingsaanslag is bij beschikking een boete van 25.000 opgelegd en bij beschikking 10.620 belastingrente in rekening gebracht. De naheffingsaanslag, de boetebeschikking en de beschikking belastingrente zijn, na daartegen gemaakt bezwaar, bij in één geschrift vervatte uitspraken van de Inspecteur gehandhaafd.
- 1.2. Belanghebbende is van deze uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van 334. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.3. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende geen griffierecht geheven. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.4. Op grond van artikel 8:58 van de Algemene wet bestuursrecht heeft belanghebbende vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.
- 1.5. De zitting heeft plaatsgehad op 18 mei 2018 te s-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord [A] namens belanghebbende, bijgestaan door de gemachtigde [B] , alsmede, namens de Inspecteur, [C] , [D] en [E] . Te dezer zitting zijn gezamenlijk, doch niet gevoegd, behandeld de hoger beroepzaken van belanghebbende met de kenmerken 17/00226 en 17/00227 en de hoger beroepzaak van [F] B.V. met het kenmerk 17/00228.
- 1.6. De Inspecteur heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.
- 1.7. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.8. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2 Feiten

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

2.1. Belanghebbende exploiteert een uitzendbureau en is met ingang van 2 januari 2014 (Poolse) arbeidskrachten (de uitzendkrachten) beschikbaar gaan stellen op basis van uitzendovereenkomsten zonder uitzendbeding aan bedrijven in de agrarische sector, met name in de (glas)tuinbouw. Het aantal werknemers varieert van 50 tot 100 in het laagseizoen en ongeveer 300 in het hoogseizoen. Aandeelhouder en bestuurder van belanghebbende is [G] B.V.

2.2. Belanghebbende heeft met de uitzendkrachten schriftelijke overeenkomsten gesloten waarin, voor zover hier van belang, het volgende is opgenomen, waarbij belanghebbende als "werkgever" en betreffende uitzendkracht als "werknemer" is aangeduid:

"Uitzendovereenkomst Fase A zonder uitzendbeding

()

2.1 Functie, arbeidstijd, salariëring, opdrachtgever(s)

De arbeidsovereenkomst wordt in beginsel aangegaan voor nul uur per week.

()

2.2 Partijen zijn overeengekomen dat tijd voor tijd wordt toegepast voor de gewerkte uren die de 40 uur per week overstijgen.

()

5.1 Looptijd

De uitzendovereenkomst wordt aangegaan:

voor een bepaalde tijd, namelijk: 12 maanden met gemiddeld 10 uur / week;

()

()

7. Uitzendbeding

Op deze uitzendovereenkomst is geen uitzendbeding van toepassing.

8. Uitsluiting loondoorbetalingsplicht

In afwijking van het bepaalde in artikel 7:628 van het Burgerlijk Wetboek is gedurende de eerste 78 weken van het dienstverband de werkgever niet gehouden tot betaling van salaris gedurende de tijd dat geen geschikt werk voor de werknemer voor handen is.

Uitzondering hierop is dat de werknemer recht heeft op loon bij ziekte en loon op feestdagen die op een doordeweekse dag vallen.

()

11. Einde van de uitzendovereenkomst

Contract bepaalde tijd

De uitzendovereenkomst voor bepaalde tijd eindigt van rechtswege na het verstrijken van de bepaalde tijd. Partijen maken wel gebruik van mogelijkheid tot uitsluiting van (tussentijdse) opzegging bij uitzendovereenkomsten die zijn aangegaan voor de bepaalde tijd.

()."

2.3. De loonstaten over het jaar 2014, alsmede een overzicht van het totaalbedrag aan loon per werknemer in 2014, zijn door belanghebbende in hoger beroep overgelegd. De werknemers verrichten voor een bepaalde periode werkzaamheden en keren dan terug naar Polen. Een aantal werknemers komt vervolgens, soms eenmaal, soms meerdere keren, terug naar Nederland om weer een periode te werken. Andere werknemers verrichten nadien geen werkzaamheden meer via belanghebbende. De

gewerkte uren die de 40 uur per week overstijgen, worden gereserveerd. Deze uren worden uitbetaald, tot maximaal 40 uur per week, als een werknemer geen of minder dan 40 uur werkzaamheden in een week verricht, bijvoorbeeld omdat hij (tijdelijk) is teruggekeerd naar Polen.

2.4. De activiteiten van belanghebbende, bestaande uit het uitlenen van personeel, gaven de Inspecteur aanleiding een onderzoek bij belanghebbende in te stellen om de sectoraansluiting voor de werknemersverzekeringen te kunnen bepalen. Het onderzoek is gehouden op 3 februari 2014 en een rapport van het onderzoek behoort tot de gedingstukken. In het rapport wordt geadviseerd om de onderneming *"ingående 03 januari 2011 in [te] delen in sector 01 Agrarisch bedrijf onder toepassing van risicopremiegroep 01 Agrarisch Kort vanwege de administratieve voorwaarden om het lage premiepercentage te mogen toepassen aangezien uitsluitend nul-urencontracten worden gehanteerd door de onderneming."* Onder het kopje Advies is in plaats van belanghebbendes naam de naam van haar zusteronderneming [F] B.V. genoemd.

2.5. Naar aanleiding van het verzoek van belanghebbende om ingeschreven te worden bij Stichting Normering Arbeid (hierna: SNA), heeft [H] B.V. (hierna: [H]) in opdracht van SNA verschillende inspecties uitgevoerd bij belanghebbende op basis van de eisen, methoden en beoordelingscriteria volgens de NEN 4400-1 norm.

2.5.1. De opmerkingen en bevindingen van de inspectie van 28 maart 2014, neergelegd in een rapport van 2 april 2014, zijn, voor zover thans van belang, als volgt:

"5 Wij hebben geconstateerd dat de onderneming in sector 1 risicogroep 02 lang toepast. Volgens de uitzendovereenkomst werkt een uitzendkracht in beginsel 0 uur per week volgens artikel 2, daarna staat in artikel 4 dat de overeenkomst aangegaan is voor de duur van 12 maanden met een gemiddelde van 10 uur per week. Wij verlangen een eenduidige verklaring omtrent deze tegenstellingen in de uitzendovereenkomst. Bovendien hebben wij geconstateerd dat de uitzendkrachten binnen 1 jaar uit dienst gaan. Conform Handboek Loonheffingen 2014 artikel 5.3 dient u een correctie naar risicopremiegroep toe te passen bij werknemers die binnen 1 jaar recht op een WW-uitkering krijgen. Wij hebben de major afwijking afgeschaald naar een minor afwijking."

2.5.2. De opmerkingen en bevindingen van de inspectie van 17 juni 2014, neergelegd in een rapport van 1 juli 2014, zijn, voor zover thans van belang, als volgt:

"4 4.2.3.3.1. De aangifte loonheffingen plaatsvindt conform de juiste toepassing van de risicogroep. Wij hebben vastgesteld dat de onderneming de contracten laat voortduren wanneer bekend is dat de werknemer recht heeft op een werkloosheidsuitkering. Dit wordt beoordeeld aan de hand van de het aantal gewerkte weken bij de onderneming, echter er wordt geen onderzoek gedaan naar de periode waarbij de werknemer eventueel gewerkt heeft bij een andere werkgever. Er is geen curriculum vitae dan wel een arbeidshistorie aanwezig. De minor afwijking gehandhaafd."

2.5.3. De opmerkingen en bevindingen van de inspectie van 15 oktober 2014, neergelegd in een rapport van 3 november 2014, zijn, voor zover thans van belang, als volgt:

"2 4.2.3.3.1. Tijdens de vorige inspectie is vastgesteld dat de toetsing voor het recht op een WW-uitkering onvoldoende is waardoor niet vastgesteld kon worden of de juiste sectorpremie werd afgedragen. Opvolging deze inspectie: wij hebben geconstateerd dat de wekentelling bijgehouden wordt in haar softwarepakket. Hiermee is de afwijking voldoende hersteld."

2.6. Op 2 december 2014 is het Werkdocument Inspectie-instellingen van het Centraal College van Deskundigen vastgesteld met als titel "NEN 4400-1: 2010, Vaststellen risicopremiegroep sectorpremie". In het werkdocument is voor het vaststellen van de toepassing zijnde risicopremiegroep

een werkinstructie in de vorm van een beslisboom opgenomen. Op grond van de beslisboom dient het hoge premiepercentage te worden toegepast als één van de volgende vragen bevestigend dient te worden beantwoord:

- Was op het moment van sluiten van de arbeidsovereenkomst sprake van een werkelijke bedoeling om de dienstbetrekking aan te gaan voor ten minste een jaar of voor onbepaalde tijd?
- Is in de schriftelijke arbeidsovereenkomst het aantal arbeidsuren eenduidig vastgelegd?
- Komt de werkelijkheid overeen met wat in de schriftelijke arbeidsovereenkomsten is vastgesteld?

2.7. [H] heeft in opdracht van SNA op 26 maart 2015 nogmaals een inspectie uitgevoerd. De opmerkingen en bevindingen van deze inspectie, neergelegd in een rapport van 27 maart 2015, zijn, voor zover thans van belang, als volgt:

"1. 4.2.3.3.1. Wij hebben vastgesteld dat de onderneming uitsluitend risicopremiegroep lang toepast. Wij hebben echter geconstateerd dat er medewerkers (m/v) zijn die korter dan 1 jaar in dienst zijn en niet wekelijks arbeid verrichten en/of uitgekeerd krijgen. In de arbeidsovereenkomst is overeengekomen dat de medewerkers een contract hebben voor 12 maanden met een gemiddelde van 10 uur per week. In de praktijk komt het regelmatig voor dat voor een langere tijd minimaal 38 uur per week wordt gewerkt en tijden dat er niet gewerkt wordt. Dus komt de werkelijkheid niet overeen met de arbeidsovereenkomst. Hiertoe zou er met terugwerkende kracht (vanaf 2014) risicopremiegroep kort toegepast moeten worden. Hiervoor een major afwijking opgenomen."

2.8. In haar aangiften loonheffingen over de tijdvakken gelegen in de periode van 1 januari 2014 tot en met 19 april 2015 heeft belanghebbende het lage percentage premie werkloosheidswet voor de premiegroep Lang behorende bij de sector agrarisch bedrijf toegepast, bedoeld in artikel 3.12 Regeling Wet financiering sociale verzekeringen in verbinding met Bijlage 2 van het Besluit vaststelling sectorpremie (hierna: het lage premiepercentage). Over de tijdvakken 3 en 4 van 2015 (23 februari 2015 tot en met 19 april 2015) heeft belanghebbende correctieberichten ingezonden bij de aangifte loonheffingen over het tijdvak 5 en heeft belanghebbende over deze tijdvakken alsnog het hoge percentage premie werkloosheidswet voor de premiegroep Kort behorende bij de sector agrarisch bedrijf (hierna: het hoge premiepercentage) afgedragen.

2.9. Op 4 mei 2015 heeft [GG] overleg gezocht met de Belastingdienst over de bij belanghebbende van toepassing zijnde sectorpremie. Naar aanleiding daarvan heeft de Belastingdienst op 13 mei 2015 een bedrijfsbezoek gebracht aan belanghebbende. In het verslag van dat bedrijfsbezoek is onder meer vermeld:

"De discussie die loopt bij [H] is nu dezelfde geworden dan bij de Belastingdienst. Heeft werkgever op basis van de arbeidsovereenkomst en de uitvoering van de arbeidsovereenkomst terecht de lage WW premie toegepast of dient een correctie te worden opgelegd voor 2014 naar de hoge WW premie binnen sector 001 Agrarisch bedrijf??"

2.10. In vervolg op de inspectie van [H] van 26 maart 2015 naar de naleving van de NEN 4400-1-normering, is door het College van Beroep Stichting Normering Arbeid (hierna: CvB) bij uitspraak van 13 januari 2016 geoordeeld dat belanghebbende niet gerechtigd was om het lage premiepercentage toe te passen. Daartoe heeft het CvB als volgt overwogen:

"Het College van Beroep is van oordeel dat de appellanten niet een arbeidsovereenkomst sluiten met haar werknemers, zoals bedoeld in artikel 2.3, tweede lid, van het Besluit Wfsv. In de tekst van de overeenkomsten van appellanten (in artikel 2) is immers niet eenduidig vastgelegd hoeveel uren per week gewerkt wordt. De daar gebruikte woorden "in beginsel 10 uur per week" houden mogelijk een werkweek van een paar uur of zelfs nul uur in, maar ook is een werkweek van een veelvoud van 10 uur niet uitgesloten. Appellanten hebben ook erkend dat soms in het geheel niet gewerkt wordt gedurende een week, dan weer belooft een volle werkweek 40 uur of meer, vooral afhankelijk van het oogstseizoen. De arbeidsovereenkomsten hebben daarom, naar het oordeel van het College van

Beroep, het karakter van een oproepcontract. De schriftelijke overeenkomsten zijn daarbij geen weergave, althans een niet volledige weergave, van hetgeen rechtens heeft gegolden tussen appellanten en haar werknemers. Appellanten waren dus niet gerechtigd om het lage premiepercentage van de Premiegroep Lang toe te passen. Verweerster heeft terecht een non-conformiteit vastgesteld bij haar inspecties in 2014 en 2015. Daarbij mocht verweerster eisen dat deze non-conformiteit ook voor wat betreft het verleden werd weggenomen. In zoverre is het beroep ongegrond.”

- 2.1.1. Bij het vaststellen van de naheffingsaanslag heeft de Inspecteur het hoge premiepercentage toegepast. De naheffing ziet derhalve op het verschil tussen het lage premiepercentage en het hoge premiepercentage.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

I. Heeft belanghebbende terecht loonheffing afgedragen onder toepassing van het lage premiepercentage?

II. Is de boete terecht en tot het juiste bedrag opgelegd?

Belanghebbende is van mening dat de eerste vraag bevestigend en de tweede vraag ontkennend moeten worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegegaan.

Niet in geschil is dat belanghebbende ressorteert onder de sector agrarisch bedrijf. De berekening van de afdracht onder toepassing van het hoge premiepercentage is als zodanig evenmin in geschil.

- 3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.
- 3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, tot vernietiging van de uitspraken op bezwaar en de naheffingsaanslag, de boetebeschikking en de beschikking belastingrente. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Ten aanzien van vraag I

- 4.1. Artikel 28, lid 1, van de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv) luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“1. Het deel van de premie dat ten gunste komt van een sectorfonds wordt door het UWV vastgesteld op een percentage van het loon dat voor categorieën van werkgevers en werknemers die behoren tot verschillende sectoren en sectoronderdelen () kan verschillen. Bij of krachtens algemene maatregel

van bestuur kunnen hieromtrent nadere regels worden gesteld.”

4.2. Artikel 2.3, lid 1 en 2, van het Besluit Wfsv, luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“1. In afwijking van () stelt het UWV op bij ministeriële regeling te bepalen wijze sectorpremiepercentages, die voor verschillende categorieën van werknemers kunnen verschillen, vast voor de sectorfondsen van:

a. het agrarisch bedrijf;

()

2. De verschillende sectorpremiepercentages gelden voor:

a. werknemers die blijkens een schriftelijke overeenkomst ten minste voor een jaar of voor onbepaalde tijd in dienstbetrekking zullen staan tot de werkgever, tenzij:

1° zij binnen een jaar na het aanvangen van de dienstbetrekking uit hoofde van die dienstbetrekking recht hebben gekregen op een uitkering op grond van de Werkloosheidswet; of

2° de omvang van de door de werknemer te verrichten arbeid in deze schriftelijke overeenkomst niet is vastgesteld; en

b. voor de overige werknemers.”

4.3. In de bij het Besluit Wfsv behorende nota van toelichting (Stb. 2005, 585; p. 17) is, voor zover hier van belang, het volgende opgenomen:

“De premies in de sectorfondsen worden gedifferentieerd naar de overeengekomen duur van het dienstverband. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen twee categorieën van werknemers. Tot de eerste categorie worden werknemers gerekend die blijkens een schriftelijke arbeidsovereenkomst ten minste voor een jaar of voor onbepaalde tijd in dienstbetrekking zullen staan tot de werkgever. Voor deze werknemers betaalt de werkgever een lage premie. Tot de tweede categorie, waarvoor de hoge premie van toepassing is, behoren alle overige werknemers.

Allereerst wordt dus gekeken naar de overeengekomen duur van het dienstverband. Indien dit een jaar of langer is, is de lage premie van toepassing. De lage premie is niet van toepassing indien deze werknemers binnen een jaar na het aanvangen van de dienstbetrekking uit hoofde van die dienstbetrekking recht hebben gekregen op een uitkering op grond van de WW. Als de betreffende werknemer binnen een jaar recht krijgt op een WW-uitkering, dan is alsnog de hoge premie (met terugwerkende kracht) van toepassing. (). De lage premie is ook niet van toepassing indien de omvang van de door de werknemer te verrichten arbeid in deze schriftelijke arbeidsovereenkomst niet of niet eenduidig is vastgelegd. Indien bijvoorbeeld sprake is van een nul-urencontract met een duur van langer dan een jaar zal de hoge premie van toepassing zijn. Ditzelfde geldt voor een oproepcontract waarbij de omvang niet is vastgesteld en de contractduur eveneens langer dan een jaar is.

UWV geeft in de uitvoeringstoets aan dat niet duidelijk is wat is beoogd met de bepaling dat de hoge premie ook van toepassing is als de omvang van het contract niet of niet eenduidig is vastgelegd. UWV merkt in dit verband op dat niet duidelijk is wanneer gesproken moet worden van een «niet eenduidige omvang» bij een oproepcontract. Beoogd is te voorkomen dat werkgevers nul-uren-contracten afsluiten met een duur van ten minste een jaar, met het oogmerk zo de lage premie van toepassing te laten zijn. De tekst van het besluit is nu zo aangepast dat de lage premie niet van toepassing is, indien de omvang van het dienstverband niet is vastgelegd, zoals bij een nul-uren-contract of een oproepcontract het geval is. Hiermee in verband staat de opmerking van UWV dat indien een werknemer binnen een jaar een WW-uitkering ontvangt terwijl een deel van het dienstverband in stand blijft, de werkgever alsnog de hoge premie verschuldigd is. Dit effect is beoogd. Indien een minimaal aantal uren is vastgelegd, maar een wisselend aantal uren wordt gewerkt en deze wisselende omvang van de dienstbetrekking binnen een jaar leidt tot instroom in de WW, is alsnog de hoge premie van toepassing.”

4.4. Het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (het UWV) heeft voor het jaar 2014 het hoge premiepercentage vastgesteld op 7,58% en het lage premiepercentage op 0,98%. Voor het jaar 2015 is het hoge premiepercentage 7,47% en het lage premiepercentage 0,98%.

4.5. De Rechtbank heeft ten aanzien van de vraag welk premiepercentage van toepassing is, als volgt overwogen:

"4.6 Naar het oordeel van de rechtbank voldoen de tussen belanghebbende en de uitzendkrachten gesloten arbeidsovereenkomsten niet aan de in artikel 2.3, tweede lid, van het Besluit Wfsv geformuleerde criteria. De rechtbank komt tot dit oordeel nu uit onderdeel 2.1 van de overeenkomst volgt dat in beginsel een nul-urencontract is afgesloten maar daarnaast in onderdeel 5.1 is opgenomen dat de overeenkomst voor een duur van 12 maanden is aangegaan voor gemiddeld 10 uur per week. In onderdeel 8 van de overeenkomst is dan nog bepaald dat belanghebbende gedurende de eerste 78 weken van het dienstverband van een uitzendkracht niet gehouden is tot betaling van salaris gedurende de tijd dat geen geschikt werk voor de werknemer voor handen is. Door opname van de hier genoemde bepalingen voldoen de overeenkomsten niet aan de voorwaarde dat de omvang van de te verrichten arbeid eenduidig dient te zijn vastgelegd. Immers uit deze bepalingen in samenhang gelezen, valt niet op te maken hoeveel uren er gewerkt zal gaan worden en voor hoe lang. De overeenkomsten bieden derhalve de mogelijkheid van perioden met en perioden zonder werk. Ook is niet uitgesloten dat in het geheel geen werk wordt aangeboden. Derhalve bestaat het risico op cyclische werkloosheid, waarvoor nu juist de hoge sectorpremie is bedoeld."

4.6. Met de Rechtbank is het Hof van oordeel dat de uitzondering van artikel 2.3, lid 2, onder a, ten tweede, van het Besluit Wfsv van toepassing is. Het Hof acht deze beslissing van de Rechtbank juist en op goede gronden genomen. In hoger beroep heeft belanghebbende aangevoerd dat de Rechtbank ten onrechte heeft beoordeeld of de omvang van de te verrichten arbeid eenduidig is vastgelegd, aangezien de tekst van het Besluit Wfsv duidelijk is en de uitzondering slechts van toepassing is als de door de werknemer te verrichten arbeid niet is vastgesteld. Belanghebbende stelt dat de omvang van de arbeid wel is vastgesteld, te weten op 10 uur per week. Dit standpunt van belanghebbende faalt. In de bij de bekendmaking van het Besluit Wfsv opgenomen nota van toelichting is ingegaan op doel en strekking van artikel 2.3, lid 2, van het Besluit Wfsv en is uitleg gegeven aan dat artikel. Hetgeen is neergelegd in de nota van toelichting is kenbaar en toegankelijk voor betrokkenen en past binnen de bewoordingen van het Besluit Wfsv. De tekst van artikel 2.3, lid 2, van het Besluit Wfsv staat er niet aan in de weg om het artikel met inachtneming van de nota van toelichting uit te leggen. De Rechtbank heeft de juiste maatstaf gehanteerd. Van fiscale herkwalficatie is, anders dan belanghebbende betoogt, geen sprake.

4.7. Belanghebbende stelt voorts dat de Rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat reeds bij een risico op cyclische werkloosheid het hoge premiepercentage van toepassing is, nu de uitzondering in artikel 2.3, lid 2, onder a, ten eerste, van het Besluit Wfsv aansluit bij het daadwerkelijk ontstaan van een recht op WW. Het Hof overweegt dat met het differentiëren van de verschuldigde premies is beoogd om in sectoren waar veel werknemers en werkgevers jaarlijks in meer of mindere mate en volgens een vast patroon gebruik maakten van de Werkloosheidswet, werkgevers te stimuleren om kortdurende werkloosheid te beperken. Beoogd is dat de lage premie van toepassing is in situaties dat meer continuïteit wordt geboden en het risico op cyclische werkloosheid lager is, zoals dat het geval is bij een dienstverband van een jaar of langer met een vaste arbeidsomvang. Het Hof begrijpt de laatste volzin van overweging 4.6 van de Rechtbank aldus dat de door haar gegeven uitleg van artikel 2.3, lid 2, onder a, ten tweede, van het Besluit Wfsv in overeenstemming is met de hiervoor weergegeven bedoeling dat het lage premiepercentage alleen van toepassing is bij een laag risico op cyclische werkloosheid. De uitzondering opgenomen in artikel 2.3, lid 2, onder a, ten eerste, van het Besluit Wfsv speelde daarbij geen rol.

4.8. Nog daargelaten dat de overeenkomst niet voldoet aan de vereisten genoemd in artikel 2.3, lid 2, van het Besluit Wfsv, leidt de wijze waarop aan de overeenkomsten uitvoering is gegeven er eveneens toe

dat het lage premiepercentage niet van toepassing is. Er is op gekunstelde wijze gepoogd om de arbeidsovereenkomst zo vorm te geven dat in aanmerking zou worden gekomen voor de lage premie. In werkelijkheid worden de werkzaamheden echter op oproepbasis verricht. De Poolse werknemers verrichten voor een bepaalde periode werkzaamheden, waarbij veelal 40 uur per week of meer wordt gewerkt, gevolgd door een periode dat zij terugkeren naar Polen. Belanghebbende heeft ter zitting erkend dat in veel gevallen de Poolse werknemers niet terugkeren naar Nederland. De Poolse werknemers bepalen zelf of en wanneer zij weer werkzaamheden via belanghebbende gaan verrichten. De (omvang van de) werkzaamheden (is) zijn voorts afhankelijk van het aanbod van werk. Gelet op het voorgaande hebben de overeenkomsten het karakter van een oproepcontract. Hieraan doet niet af dat belanghebbende voor (een deel van) de werknemers het gehele jaar voldoende werk heeft, maar dat het de wens is van de werknemers om cyclisch te werken. Ook dan is sprake van beschikbaarheid op oproepbasis. De arbeidsovereenkomsten zijn derhalve geen weergave, althans niet een volledige weergave, van hetgeen rechtens heeft gegolden tussen belanghebbende en de werknemers. Anders dan belanghebbende meent, wordt daarmee geen zelfstandige fiscale kwalificatie van de overeenkomst gegeven, maar geeft het Hof uitleg van en invulling aan hetgeen partijen werkelijk hebben bedoeld overeen te komen.

- 4.9. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen heeft belanghebbende ten onrechte loonheffingen afgedragen onder toepassing van het lage premiepercentage behorende bij de sector agrarisch bedrijf en is het hoger beroep tegen de naheffingsaanslag ongegrond.

Ten aanzien van vraag II

- 4.10. Op grond van artikel 67f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in verbinding met artikel 59 van de Wfsv kan de Inspecteur een vergrijpboete opleggen als het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten is dat belastingen (inclusief premies werknemersverzekeringen) welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn zijn betaald.

- 4.11. Belanghebbende stelt dat haar standpunt pleitbaar was. Het Hof overweegt dienaangaande als volgt.

- 4.12. Een boete dient achterwege te blijven indien aan de ontoereikende afdracht op aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belastingplichtige naar objectieve maatstaven gemeten redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de afdracht op aangifte juist was (vgl. Hoge Raad 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638). Belanghebbende stelt dat het door haar ingenomen standpunt pleitbaar is, omdat [H] aanvankelijk dit standpunt bij haar inspecties heeft goedgekeurd. Belanghebbende wijst in dat kader op de onder 2.5 en volgende opgenomen rapporten. [H] heeft pas in het rapport van 27 maart 2015 een tegenovergesteld standpunt ingenomen en op dat moment heeft belanghebbende ook contact opgenomen met de Belastingdienst.

- 4.13. Het Hof overweegt dat [H] in het rapport van 2 april 2014 heeft geconstateerd dat de arbeidsovereenkomst een aantal tegenstellingen bevat ten aanzien van de arbeidsomvang. Op dat moment was [H] derhalve niet akkoord met belanghebbendes standpunt. Naar aanleiding van de tweede en derde inspectie heeft [H] op dat punt weliswaar geen opmerkingen meer gemaakt, maar onduidelijk is gebleven wat de reden daarvan is geweest. Uit de rapporten van 1 juli 2014 en 3 november 2014 is niet af te leiden wat in de tussentijd is gebeurd en blijkt niet expliciet dat [H] van mening is dat toepassing van het lage premiepercentage juist is. De enkele omstandigheid dat in die rapporten bij paragraaf 4.2.3.1.2, bij de norm-eis alle van toepassing zijnde parameters en persoonsgebonden gegevens zijn juist ingevoerd in de loonadministratie. 1. De parameters zijn: premiepercentages, belastingtabellen en reserveringspercentages. 2. Onder persoonsgebonden gegevens wordt verstaan () is ingevuld dat sprake is van conformiteit, is daarvoor onvoldoende. Van een pleitbaar standpunt is derhalve geen sprake.

4.14. De Rechtbank heeft geoordeeld dat belanghebbende voorwaardelijk opzet had door het lage premiepercentage toe te passen, terwijl de omvang van de te verrichten arbeid niet eenduidig is vastgelegd in de arbeidsovereenkomst en van meet af aan duidelijk was dat de overeenkomsten feitelijk geen looptijd van 12 maanden hadden. Tegen dit oordeel heeft belanghebbende in hoger beroep geen gronden aangevoerd. Het Hof is evenals de Rechtbank van oordeel dat sprake is van (voorwaardelijk) opzet bij belanghebbende, mede gelet op het hiervóór gegeven oordeel dat belanghebbende geen pleitbaar standpunt heeft ingenomen. In aanvulling op hetgeen de Rechtbank heeft overwogen neemt het Hof in aanmerking dat sprake is van een gekunsteld contract, waarmee, in weerwil van de feitelijke omstandigheden, is gepoogd om in aanmerking te komen voor het lage premiepercentage. Daarbij komt dat de aandeelhouder en bestuurder van belanghebbende, [G] B.V., een advieskantoor is dat ook fiscale adviezen verstrekt en als zodanig kennis heeft van fiscale regelgeving. Er is terecht een boete opgelegd.

4.15. Het Hof acht, evenals de Rechtbank, alle omstandigheden meewegend de opgelegde boete van 25.000, ofwel 11,51% van de nageheven premies werknemersverzekeringen, passend en geboden. Het hoger beroep is in zoverre ongegrond.

Slotsom

4.16. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden bevestigd.

Ten aanzien van de proceskosten

4.17. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5 Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep ongegrond, en
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan op 23 augustus 2018 door T.A. Gladpootjes, voorzitter, P.C. van der Vegt en H.J. Cosijn, in tegenwoordigheid van S.J. Willems-Ruesink, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH s-Gravenhage. 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. e 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.