

ECLI:NL:RBSGR:2006:AY5329

Instantie	Rechtbank 's-Gravenhage
Datum uitspraak	15-06-2006
Datum publicatie	02-08-2006
Zaaknummer	AWB 05/1783 OB
Formele relaties	Hoger beroep: ECLI:NL:GHSGR:2007:BA3605, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Tussengeschoven lichaam bij diensten ten behoeve van een ziekenhuis is in casu geen ondernemer voor de omzetbelasting.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2006/57.2.6

Uitspraak

RECHTBANK S-GRAVENHAGE

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 05/1783 OB

Uitspraakdatum: 15 juni 2006

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid [X] BV, gevestigd te [Z], eiseres,

en

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

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Verweerder heeft aan eiseres over het tijdvak 1 augustus 1999 tot en met 31 december 2002 een naheffingsaanslag (aanslagnummer.....) omzetbelasting opgelegd, alsmede bij beschikking een vergrijpboete van 213.064.

1.2. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 4 februari 2005 de naheffingsaanslag en de boetebeschikking gehandhaafd.

1.3. Eiseres heeft daartegen bij brief van 15 maart 2005, en op die datum ingekomen bij de rechtbank, beroep ingesteld.

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

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

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 23 maart 2006 te 's-Gravenhage.

Namens eiseres zijn daar verschenen [P 1], mr. M. Kouffeld en mr. J.L. Krousel.

Namens verweerder zijn verschenen J.F.B. Wolterink, M.J. van Toor en P.W. Boekesteijn.

1.7. Eiseres heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan verweerder.

2. Feiten

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

2.1. Eiseres is opgericht op 13 augustus 1999. Zij behoort tot een groep vennootschappen waartoe ook behoren de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Exploitatiemaatschappij [A] BV (hierna: [A] BV) en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Exploitatiemaatschappij [B] BV (hierna: [B] BV). De aandelen in eiseres worden gehouden door [B] BV. De aandelen in [B] BV worden gehouden door [A] BV. De heer [P 1] (hierna: [P 1]) is directeur van zowel [B] BV als van [A] BV. [B] BV voert de directie over eiseres.

2.2. In oktober 1999 is eiseres door [P 1] bij de belastingdienst aangemeld als ondernemer voor de omzetbelasting. Daarbij zijn de bedrijfsactiviteiten omschreven als "het verrichten van onderhouds-, schoonmaak-, wasserij-, computer- en andere technische diensten voor de gezondheidszorg en (semi)overheidsinstellingen".

2.3. De Stichting [C] te [Q] (hierna: [C]) exploiteert op verschillende locaties een ziekenhuis. Van 20 november 1997 tot en met 31 december 1999 werden de schoonmaakdiensten voor [C] verricht door [D] (hierna: [D]), op basis van een tussen die partijen gesloten overeenkomst. Vóór 1 januari 2000 huurde [C] linnengoederen en beroepskleding van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid [E] BV te [R] (hierna: [E]). Tevens verzorgde [E] de reparatie, bewassing, enzovoorts, een en ander op basis van een tussen [C] en [E] gesloten overeenkomst.

2.4.1. Op 3 januari 2000 is [D] telefonisch benaderd door het hoofd inkoop van [C], [P 2] (hierna: [P 2]), met het verzoek conform de bestaande overeenkomst van 20 november 1997 tussen [D] en [C] een nieuwe overeenkomst op te maken, nu echter niet met [C], maar met eiseres als opdrachtgever. Op 3 januari 2000 heeft [P 2] per fax - op papier met in het hoofd de gegevens van [C] - het telefoongesprek aan [D] bevestigd. De inhoud van het faxbericht luidt - voor zover hier van belang - als volgt:

"Naar aanleiding van ons telefoongesprek van hedenochtend verzoek ik u vriendelijk een nieuwe overeenkomst op te maken conform de overeenkomst van 20 november 1997. Hierbij wordt de opdrachtgever [X] BV te [Z], namens [X], waarvoor ik volledige volmacht heb, zal ik het contract ondertekenen. Met betrekking tot betalingen en het versturen van de facturen zal ik binnenkort contact opnemen voor verdere afspraken."

2.4.2. Vervolgens hebben eiseres en [D] een 'Overeenkomst en voorwaarden schoonmaakonderhoud' gesloten. Deze overeenkomst draagt de dagtekening 4 januari 2000 en heeft als ingangsdatum 1 januari 2000. In deze overeenkomst is - voor zover hier van belang - bepaald dat:

- eiseres opdracht geeft aan [D] tot het schoonmaakonderhoud van de verschillende locaties van [C];
- de verplichting tot betaling van de jaarlijkse aanneemsom - die wijziging kan ondergaan door meer en minderwerk - bij eiseres ligt;
- maandelijks één twaalfde deel van de aanneemsom wordt gefactureerd;
- eiseres de facturen binnen 30 dagen na ontvangst zal voldoen;

- de overeenkomst is aangegaan voor onbepaalde tijd;
- opzegging voor beide partijen mogelijk is tegen het einde van de maand en met inachtneming van een opzegtermijn van drie maanden.

De overeenkomst is namens eiseres ondertekend door [P 2].

2.4.3. Op 7 januari 2000 stuurde [P 2] op papier van [C] een faxbericht aan [D] met de volgende inhoud:

"Naar aanleiding van onze contacten de afgelopen dagen verzoek ik u met ingang van 1 januari 2000 alle facturen te stellen op naam van:

[X] BV

[adres]

[Z]

De originele factuur dient te worden verstuurd aan bovenstaand adres zonder de eventuele bijbehorende opdrachtbonnen c.q. kopieën daarvan.

Een kopie van de originele factuur met de daarbij behorende opdrachtbonnen c.q. kopieën daarvan dient te worden gestuurd aan de afdeling crediteurenadministratie van [C]. Betaling vindt namens [X] plaats door het [C] op basis van deze kopie factuur.

[...]

Ik verwacht het contract van [X] op korte termijn te ontvangen."

2.5.1. Eiseres heeft naast de overeenkomst met [D] met betrekking tot het schoonmaakonderhoud twee overeenkomsten gesloten met [C], te weten een 'Overeenkomst inzake dienstverlening' en een 'Financieringsovereenkomst'. Beide overeenkomsten dragen de dagtekening 5 januari 2000.

2.5.2. In de 'Overeenkomst inzake dienstverlening' is - voor zover hier van belang - bepaald dat:

- eiseres op 4 januari 2000 een overeenkomst heeft gesloten met [D] betreffende de uitvoering van de op bijlage I behorende bij deze overeenkomst vermelde schoonmaakdiensten c.a., ten behoeve van alle locaties van [C];
- het daarbij overeengekomen recht op deze schoonmaakdiensten omvat hetgeen eveneens in de als bijlage I aan deze overeenkomst gehechte voorwaarden en bepalingen is beschreven en geschiedt op de aldaar aangegeven condities;
- de bedoelde overeenkomst ingaat op 1 januari 2000 en is aangegaan voor onbepaalde tijd, met een opzegtermijn van drie maanden, gerekend vanaf de maand van opzegging;
- de door eiseres aan [D] verschuldigde vergoeding respectievelijk vergoedingen op de overeengekomen vervaldagen door eiseres aan [D] zullen worden voldaan en door eiseres nimmer geheel of gedeeltelijk kunnen worden teruggevorderd anders dan in de overeenkomst voorzien;
- de overeenkomst tussen eiseres en [D] tussentijds niet opzegbaar is;
- eiseres haar rechten jegens [D] krachtens de hiervoor bedoelde, met [D] gesloten overeenkomst, bij deze onherroepelijk overdraagt aan [C];
- [C] zich jegens eiseres verplicht om aan eiseres te voldoen de bedragen die door eiseres aan [C] in rekening zullen worden gebracht op basis van de in de bij deze overeenkomst behorende bijlage II vermelde methode en op de momenten die in die bijlage zijn vermeld.
- eiseres daartoe op de in bijlage II vermelde datums een factuur aan [C] zal doen toekomen, welke laatstgenoemde binnen vijf werkdagen zal voldoen.

2.5.3. In de in 2.5.2. genoemde bijlage II is omtrent de methode van het in rekening brengen van de vergoedingen door eiseres aan [C] het volgende bepaald:

"De door [X] aan [C] in rekening gebrachte vergoedingen worden vastgesteld op basis van de volgende formule:

A. Voor de eerste periode van 12 kalendermaanden:

$2/100 \times$ brutobedrag maandfactu(u)ren [D],
nadat deze eerst met 8% over de excl. btw-de prijs zal zijn verminderd.

Voorbeeld: Factuur/facturen [D] januari 2000:

Stel totaal fl. 100.000,00 + 17.500 btw.

Formule $2/100 \times (117.500 -/- 8.000 = 2.190,00$

(inclusief btw).

B. Voor de daaropvolgende kalendermaanden:

Als ad A, met dien verstande dat i.p.v. $2/100$ wordt gelezen: $4/100$.

II. Vervaldagen:

Elke laatste werkdag van de kalendermaand, aanvangende op 31 januari 2000,
en zo vervolgens elke laatste werkdag van de daarop volgende kalendermaand totdat algehele betaling zal hebben plaatsgevonden."

2.5.4. In de Financieringsovereenkomst zijn eiseres en [C] - kort weergegeven - overeengekomen dat:

- [C] eiseres een bedrag leent van in totaal f 3.000.000,=;
- [C] dit bedrag desverlangd, in nader te bepalen gedeelten, zal (doen) overmaken;
- dit bedrag enkel zal dienen voor de financiering van bij [D] gekochte schoonmaakdiensten;
- de looptijd van de lening twee jaren bedraagt.

Blijkens bijlage A behorende bij de Financieringsovereenkomst zijn de aflossingen gelijk aan de bedragen die door eiseres aan [C] zullen worden gefactureerd uit hoofde van de door eiseres met [C] gesloten overeenkomst inzake schoonmaakdiensten.

2.6.1. Op basis van de van [D] ontvangen facturen verzocht eiseres om teruggaaf van de op die facturen vermelde voorbelasting. Nadat de teruggaaf door de belastingdienst aan eiseres had plaatsgevonden maakte eiseres de in de onder punt 2.5.3. weergegeven bijlage II genoemde vermindering van 8% van het netto-factuurbedrag over aan [C].

2.6.2. Nadat op 1 januari 2000 de overeenkomsten tussen eiseres en [D] enerzijds en eiseres en [C] anderzijds waren ingegaan, factureerde [D] nog enige tijd rechtstreeks aan [C]. Daarna verliep de facturering door [D] op de wijze zoals die is aangegeven in het onder 2.4.3. weergegeven faxbericht. De door [D] gefactureerde bedragen zijn niet door eiseres, maar, na ontvangst van de kopiefacturen, steeds door [C] aan [D] betaald. Eiseres heeft nooit betalingen aan [D] verricht. Eiseres heeft nimmer facturen aan [C] uitgereikt en [C] heeft geen betalingen verricht aan eiseres. Eiseres heeft ook geen betalingen

verricht aan [D].

2.6.3. [D] heeft de afgesproken werkzaamheden steeds op de locaties van [C] verricht. Eiseres beschikte zelf niet over personeel. Evenals vóór 1 januari 2000 verliepen de contacten over feitelijke aangelegenheden na de totstandkoming van vorengenoemde contracten rechtstreeks tussen medewerkers van [C] en [D]. Begrotingen werden opgesteld naar aanleiding van een draaiboek. Jaarlijks vond bijstelling van de begroting plaats voor het komende jaar. Meer- en minderwerk werd binnen de begroting opgevangen. Het draaiboek werd door [D] gemaakt in samenspraak met een door [P 2] gemachtigd personeelslid van [C].

2.6.4. Bij brief met daarop de dagtekening 5 december 2001 heeft [P 2] op briefpapier van [C] en in haar hoedanigheid van hoofd inkoop, [D] verzocht de facturen per 1 januari 2002 op naam te stellen van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid [F] BV. Bij brief met dagtekening 3 januari 2002 aan [D] bevestigde eiseres de overdracht van het lopende contract aan [C] per 1 januari 2002. Bij brief met daarop eveneens de dagtekening 3 januari 2002 aan [C] bevestigde eiseres haar "ondernemersactiviteiten", waaronder de contracten met [D] en [E], te hebben overgedragen aan [C] tegen de bij het [C] op eiseres bestaande vorderingen.

2.7. Overeenkomstig de hiervoor weergegeven handelwijze met betrekking tot het schoonmaakonderhoud zijn, eveneens met 1 januari 2000 als ingangsdatum, met betrekking tot de (ver)huur van linnengoed en bedrijfskleding en de reparatie, bewassing, enzovoorts, overeenkomsten gesloten tussen eiseres en [E] en tussen eiseres en [C]. De factureringen, betalingen en verzoeken om teruggaaf van voorbelasting verliepen op de hiervoor onder 2.6.1. en 2.6.2. omschreven wijze. De contacten tussen [C] en [E] werden rechtstreeks, zonder tussenkomst van eiseres, onderhouden. Ook de overeenkomsten inzake de verhuur van linnengoed en bedrijfskleding zijn, zonder dat een eindafrekening heeft plaatsgevonden, na twee jaren beëindigd.

3. Geschil

3.1. Tussen partijen is in geschil of verweerder de naheffingsaanslag en de vergrijpboete terecht aan eiseres heeft opgelegd.

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

Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Standpunten van partijen

4.1. Verweerder stelt zich op het standpunt dat [D] en [E] hun diensten niet aan eiseres, maar rechtstreeks aan [C] hebben verricht, dat eiseres geen prestaties heeft verricht en derhalve geen ondernemer is in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet). Indien eiseres wel als ondernemer kwalificeert en [D] en [E] wel aan haar hebben gepresteerd, stelt verweerder zich op het standpunt dat eiseres de omzetbelasting ter zake van de door haar aan [C] verrichte prestaties uiterlijk verschuldigd is geworden op de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin de onderhavige prestaties zijn verricht. Voorts stelt verweerder zich op het standpunt dat eiseres geen recht heeft op aftrek van voorbelasting omdat sprake is van misbruik van recht.

Aangaande de boete stelt verweerder zich op het standpunt dat eiseres willens en wetens een centrale rol heeft gespeeld in een constructie waarbij zij ten onrechte heeft verzocht om teruggaaf van voorbelasting.

4.2. Eiseres heeft aangevoerd dat zij de afnemer is van de door [D] en [E] verrichte diensten en dat zij deze diensten vervolgens tegen vergoeding aan [C] heeft verleend. De stellingname van verweerder doet afbreuk aan de zogenoemde commissiainstructuur als bedoeld in artikel 4, derde lid, van de Wet. Eiseres loopt risico omdat zij de verplichtingen welke uit de overeenkomsten voortvloeien dient na te leven.

Indien eiseres als afnemer van de diensten van [D] en [E] moet worden aangemerkt, is het in het controlerapport genoemde bedrag aan verschuldigde omzetbelasting niet juist. De totale vergoeding die eiseres in de naheffingsperiode aan [C] in rekening brengt is niet gelijk aan de door [D] en [E] in rekening gebrachte bedragen minus 8%, maar de maandelijkse bedragen die eiseres aan [C] in rekening brengt zijn bepaald op 2/100 respectievelijk 4/100 van die bedragen. Er is geen sprake van misbruik van recht. Eiseres heeft als onafhankelijke derde een economisch belang bij de gesloten overeenkomsten en is de overeenkomsten niet slechts aangegaan om een fiscaal voordeel te behalen.

Aangaande de opgelegde boete heeft eiseres aangevoerd dat indien de naheffingsaanslag terecht is opgelegd, omdat eiseres niet kwalificeert als afnemer van de diensten van [D] en [E], geen sprake is van (voorwaardelijk) opzet noch van grove schuld. Op grond van de gesloten overeenkomsten is pleitbaar dat eiseres afnemer is van de diensten van [D] en [E] en dat eiseres deze diensten vervolgens heeft verleend aan [C].

Voorts voert zij aan dat de boete ten onrechte is opgelegd omdat zij geen belastingplichtige of inhoudingsplichtige is

5. Beoordeling van het geschil

5.1. In het onderhavige geschil is in wezen de vraag aan de orde of eiseres de voorbelasting die [D] en [E] aan haar in rekening hebben gebracht terecht in aftrek heeft gebracht. De rechtbank overweegt daaromtrent als volgt.

5.2.1. Vaststaat dat de diensten met betrekking tot het schoonmaakonderhoud en de verhuur van linnengoed en bedrijfskleding alsmede de reparatie, bewassing, enzovoorts feitelijk niet door eiseres maar door [D] respectievelijk door [E] jegens [C] zijn verricht. Gesteld noch gebleken is dat eiseres buiten de overeenkomsten met [C] prestaties heeft verricht. Alsdan dient voor de beantwoording van de vraag of eiseres prestaties in de zin van de omzetbelasting heeft verricht te worden vastgesteld of de commissiainstructie als bedoeld in artikel 4, derde lid, van de Wet, waar eiseres zich op beroept, hier toepassing vindt. In dat geval worden de door [E] en [D] verleende diensten geacht aan eiseres en vervolgens door eiseres aan [C] te zijn verleend.

5.2.2. Bij de Wet van 28 juni 1968, Stb. 329, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, is artikel 3, vijfde lid, van de Wet ingevoerd. Deze bepaling luidde:

"Goederen welke worden geleverd en diensten welke worden verleend door tussenkomst van een commissiainstructeur of dergelijke ondernemer die overeenkomsten sluit op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander, worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn geleverd onderscheidenlijk verleend."

In de memorie van toelichting is hieromtrent opgemerkt:

"Lid 4. Deze bepaling beoogt een regelmatige heffing van belasting en aftrek van de voorbelasting te bewerkstelligen bij verhandeling van goederen over een veiling. De goederen worden geacht aan en vervolgens door de veiling te zijn geleverd. Voor ondernemers die hun goederen aldus verkopen, leidt dit niet tot een hogere belastingheffing. Ingeval een particulier goederen over een veiling verkoopt, heeft de bepaling tot gevolg dat, in tegenstelling tot de bestaande toestand, de veiling belasting zal zijn

verschuldigd wegens levering van goederen. (...).

Lid 5. Aan deze bepaling ligt een soortgelijke gedachte ten grondslag als hiervoor bij de toelichting op het vierde lid is weergegeven." (TK 1967/1968, 9324, nr. 3, blz. 31)."

In de memorie van antwoord valt te lezen:

"Omtrent de positie van de commissionair enerzijds en die van de makelaar anderzijds, wijzen de ondergetekenden erop, dat het voorgestelde artikel 3, lid 5, medebrengt, dat de commissionair, die anders dan de makelaar op eigen naam handelt, de naam van zijn opdrachtgever niet pleegt mede te delen aan zijn afnemer. Ook is de maatschappelijke functie van de commissionair verschillend van die van een makelaar. Deze bepaling sluit zich bij dit verschil in positie aan." (TK 1967/1968, 9324, nr. 6, blz. 61)."

Bij de Wet van 28 december 1978, Stb. 677, tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 is artikel 4, derde lid, van de Wet ingevoerd. In de memorie van toelichting is opgemerkt:

"Het thans geldende artikel 3, vijfde lid, van de Wet heeft zowel betrekking op leveringen als op diensten. Om redenen van wetssystematiek wordt voorgesteld dit vijfde lid te beperken tot leveringen en voor wat betreft de diensten een overeenkomstige bepaling op te nemen in een (nieuw) derde lid van artikel 4 van de Wet." (TK 1977/78, 14887, nrs. 1-3, blz. 17)."

5.2.3. Uit de in 5.2.2. aangehaalde wetsgeschiedenis volgt dat artikel 4, derde lid, van de Wet is ingevoerd om een regelmatige heffing van belasting en aftrek van de voorbelasting te bewerkstelligen in gevallen dat een partij diensten verricht aan een andere partij door tussenkomst van een commissionair. De maatschappelijke functie van de commissionair is het - tegen genot van loon of provisie - bij elkaar brengen van partijen waarbij (een) partij(en) zich niet bekend wil(len) maken aan de ander.

5.2.4. Tussen [C] en [D] respectievelijk [E] bestonden reeds voor de tussenkomst van eiseres overeenkomsten tot het verrichten van diensten. Deze overeenkomsten zijn derhalve niet door toedoen van eiseres tot stand gekomen. Niet gebleken is dat de overeenkomsten door toedoen van eiseres inhoudelijk gewijzigd zijn. Voorts kan niet worden gezegd dat eiseres voor haar optreden vergoedingen heeft ontvangen. Hetgeen eiseres heeft ontvangen vloeit niet voort uit een rechtsverhouding tussen eiseres en [C], waarbij eiseres vergoedingen heeft ontvangen voor door haar verrichte prestaties, maar uit gehonoreerde verzoeken om teruggaaf van de voorbelasting op facturen die uiteindelijk door [C] aan [D] en [E] werden betaald.

5.2.5. Het in 5.2.4. overwogene leidt de rechtbank tot het oordeel dat eiseres niet de rol van commissionair heeft vervuld, zodat de fictie van artikel 4, derde lid, van de Wet geen toepassing kan vinden. De verklaring van eiseres ter zitting, dat zij de facturen controleerde en daar met partijen contact over had, doet - wat daar overigens van zij - aan dat oordeel niet af. Op grond van de gesloten overeenkomsten diende facturering door [D] en [E] aan eiseres en vervolgens door eiseres aan [C] plaats te vinden. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiseres bij de controle van de facturen uitsluitend voor zichzelf opgetreden. Indien eiseres heeft bedoeld dat zij met betrekking tot de facturen heeft bemiddeld tussen [D] respectievelijk [E] enerzijds en [C] anderzijds, heeft te gelden dat eiseres juist niet als commissionair is opgetreden. De door [D] en [E] verrichtte diensten kunnen derhalve niet worden geacht aan eiseres en vervolgens door haar aan [C] te zijn verricht. Niet gezegd kan worden dat eiseres prestaties heeft verricht, zodat zij niet kwalificeert als ondernemer in de zin van de omzetbelasting. Derhalve heeft zij ten onrechte verzocht om teruggaaf van omzetbelasting.

5.3. Aangaande het standpunt van eiseres dat zij ondernemer in de zin van de omzetbelasting is omdat zij debiteurenrisico heeft gelopen, oordeelt de rechtbank dat het lopen van debiteurenrisico - wat daar overigens van zij - onvoldoende is om tot ondernemerschap voor de omzetbelasting te concluderen.

5.4.1. Ten aanzien van de aan eiseres opgelegde boete overweegt de rechtbank dat ingevolge artikel 67f, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) aan een belastingplichtige een vergrijpboete kan worden opgelegd indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn is betaald.

5.4.2. Uit de feiten en uit hetgeen eiseres heeft aangevoerd is op geen enkele wijze gebleken dat de handelwijze van eiseres en [C] met betrekking tot de overeenkomsten van eiseres met [D] en [E] enerzijds en van eiseres met [C] anderzijds heeft plaatsgevonden met een ander oogmerk dan het realiseren van teruggaaf van voorbelasting, op welke teruggaaf [C] zonder de tussenkomst van eiseres geen recht had. Gelet op het oordeel van de rechtbank dat eiseres daarbij niet is opgetreden als ondernemer in de zin van de omzetbelasting, is de rechtbank van oordeel dat eiseres willens en wetens heeft verzocht om teruggaaf van voorbelasting, terwijl zij wist dat zij daar geen recht op had. Van een pleitbaar standpunt is, anders dan eiseres heeft betoogd, is geen sprake. Gelet op de ernst van het vergrijp acht de rechtbank een vergrijpboete van 50% passend en geboden.

5.4.3. Eiseres heeft nog het standpunt ingenomen dat de boete ten onrechte is opgelegd, omdat een boete als bedoeld in artikel 67f van de Awr slechts kan worden opgelegd aan een belastingplichtige of een inhoudingsplichtige en de Wet deze begrippen niet hanteert. De rechtbank overweegt dat artikel 4, eerste lid, van de Zesde richtlijn, de term belastingplichtige bevat en dat dit artikel in de Nederlandse wetgeving zijn neerslag heeft gekregen in artikel 7, eerste lid, van de Wet. Naar het oordeel van de rechtbank is de daar genoemde ondernemer belastingplichtige voor de omzetbelasting en valt hij derhalve onder de reikwijdte van artikel 67f van de Awr.

Voorts is de rechtbank van oordeel dat de omstandigheid dat zij heeft geoordeeld dat eiseres niet als ondernemer in de zin van artikel 7, eerste lid, van de Wet is aan te merken evenmin tot gevolg heeft dat de boete ten onrechte is opgelegd. Naar volgt uit het zesde lid van artikel 67f, van de Awr is het bepaalde in artikel 20, eerste lid, tweede volzin en tweede lid, tweede volzin, van de Awr met betrekking tot de boeteoplegging van overeenkomstige toepassing. Derhalve kan de boete, in gevallen als het onderhavige, waarin ten gevolge van het niet naleven van de bepalingen van de belastingwet door een niet-belastingplichtige te weinig belasting is geheven, en zulks aan opzet of grove schuld van die niet-belastingplichtige te wijten is, de boete aan de niet-belastingplichtige worden opgelegd.

5.5. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

6 Proceskosten

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

7 Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan op 15 juni 2006 en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken door mr. K.M. Braun, mr. G.J. van Leijenhorst en mr. J.P.F. Slijpen in tegenwoordigheid van mr. I. Lampe-Selanno, griffier.