

ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ0443

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	31-01-2013
Datum publicatie	05-02-2013
Zaaknummer	11-00727 tot en met 11-00729
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBHAA:2011:BR6241 , Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Het in de onderneming van belanghebbende geëxploiteerde bedrijf bestaat uit het faciliteren van tandartsen bij hun beroepsuitoefening. Geen privaatrechtelijke of fictieve dienstbetrekking tussen belanghebbende en de tandartsen. Er zijn terecht geen premies werknemersverzekeringen ingehouden en afgedragen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2013, 1040 met annotatie door van deMerwe VN 2013/24.10 met annotatie door Kluwer

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerken 11/00727 tot en met 11/00729

31 januari 2013

uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op de hoger beroepen van

[X BV], gevestigd te [Z], belanghebbende,

tegen de uitspraak in de zaken met kenmerken AWB 10/4505, 11/3938 en 11/3939 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 3 juni 2010 aan belanghebbende over het tijdvak 1 december 2006 tot en met 31 december 2006 een naheffingsaanslag loonheffingen (hierna: LH) opgelegd naar een bedrag van € 12.820.

1.1.2. De inspecteur heeft met dagtekening 16 februari 2010 aan belanghebbende over het tijdvak 1 december 2007 tot en met 31 december 2007 een naheffingsaanslag LH opgelegd naar een bedrag van € 5.915. Tegelijk met het vaststellen van deze aanslag is bij beschikking een verzuimboete van € 59 opgelegd.

1.1.3. De inspecteur heeft met dagtekening 5 maart 2010 aan belanghebbende over het tijdvak 1 december 2008 tot en met 31 december 2008 een naheffingsaanslag LH opgelegd naar een bedrag van € 8.888. Tegelijk met het vaststellen van deze aanslag is bij beschikking een verzuimboete van € 88 opgelegd.

1.2. Na daartegen gemaakte bezwaren heeft de inspecteur bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar, gedagtekend 16 juli 2010, de naheffingsaanslagen en de verzuimboeten gehandhaafd.

1.3. Bij uitspraak van 5 augustus 2011, heeft de rechtbank de door belanghebbende ingestelde beroepen ongegrond verklaard.

1.4. De tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroepen zijn bij het Hof ingekomen op 15 september 2011, aangevuld bij brief van 17 oktober 2011. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Vervolgens zijn bij brieven van 29 november 2011 en 28 december 2011 conclusies van repliek en dupliek genomen.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 8 januari 2013. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Feiten

Het Hof vindt aanleiding de feiten zelfstandig vast te stellen.

2.1. [A] en [B] zijn gehuwd. Ieder houdt 50% van de aandelen in [C Beheer BV] in welke vennootschap beiden zelfstandig bevoegd directeur zijn. [C Beheer BV] bezit 100% van de aandelen in belanghebbende.

2.2. [A] en [B] zijn beiden als tandartsassistent werkzaam in de onderneming van belanghebbende. Zij dragen (naast het bijstaan van de tandartsen bij de verrichtingen) zorg voor het maken van de afspraken met patiënten, doen de patiëntenadministratie en de facturering. Het patiëntenbestand bestaat voor ongeveer 75% uit patiënten die voor een spoedbehandeling komen. Afspraken met hen komen, al dan niet na doorverwijzing, op de dag van behandeling tot stand. De overige patiënten komen uit het vaste klantenbestand. De patiënten dienen gelijk (contant of per pinbetaling) af te rekenen na de behandeling.

2.3. De onderneming van belanghebbende is feitelijk gevestigd aan de [D-straat 1] te [Z] alwaar zich twee praktijkruimten met tandartsstoelen en een wachtkamer bevinden. De ramen van de locatie zijn voorzien van de tekst: "[X]".

2.4. Er zijn vier tandartsen (hierna: de tandartsen) aldaar werkzaam: [E], [F], [G] en [H]. Zij werken aldaar gemiddeld respectievelijk 14 uur, 16 uur, 20 uur en 7 uur per week. Twee van de tandartsen ([G] en [H]) werken ook elders als tandarts. In samenspraak met de tandartsassistenten wordt het (werk)rooster opgesteld. De tandartsen maken gebruik van de op de locatie aanwezige voorzieningen zoals de wachtkamer, de behandelruimtes, de behandelstoelen en de medische apparatuur. Voorts maken zij gebruik van de ondersteuning door de tandartsassistenten bij hun verrichtingen.

2.5. Iedere tandarts heeft met belanghebbende een (mondelinge) afspraak gemaakt omtrent de verdeling van de door de tandarts gerealiseerde omzet. Deze afspraak is dat de tandarts 50% van de door hem persoonlijk gerealiseerde omzet ontvangt, de rest is voor belanghebbende.

De tandarts betaalt geen (aparte) vergoeding aan belanghebbende met betrekking tot de door belanghebbende ter beschikking gestelde faciliteiten (zie onder 2.3: de behandelruimtes, wachtkamer, behandelstoelen, medische apparatuur en ondersteuning van tandartsassistenten); de vergoeding hiervoor ligt besloten in de omzetafspraken (50% voor de tandarts, 50% voor belanghebbende).

2.6. Door de Belastingdienst is een, op 11 februari 2008 aangekondigd, boekenonderzoek ingesteld bij [C Beheer BV] naar onder meer de aanvaardbaarheid van de aangiften loonbelasting over het tijdvak van 1 januari 2005 tot en met 31 december 2005. In het daarvan opgemaakte rapport dat dateert van 26 januari 2009 wordt geconcludeerd dat de tandartsen in privaatrechtelijke dienstbetrekking zijn bij belanghebbende.

2.7. De inspecteur heeft mede naar aanleiding van de bevindingen in het controlerapport de hiervoor onder 1.1.1 tot en met 1.1.3 genoemde naheffingsaanslagen loonheffingen over de door de tandartsen ontvangen bedragen opgelegd. De naheffingsaanslagen bestaan (alleen) uit premies werknemersverzekeringen. De inspecteur schrijft hierover in een brief van 5 november 2009 aan de gemachtigde van belanghebbende onder meer:

"Wij hebben geconstateerd dat de betreffende tandartsen reeds in de inkomstenbelasting rekening hebben gehouden met de ontvangen bedragen, zodat bij het verwerken van de door de BV uitbetaalde bedragen in de loodadministratie geen loonbelasting hoeft te worden berekend en afgedragen".

2.8. Tot de gedingstukken behoren aanvragen in 2009 door de tandartsen [G], [H] en [F] voor een Verklaring arbeidsrelatie (VAR-verklaring). In november 2009 heeft de Belastingdienst VAR-verklaringen afgegeven. Voor [G] en [H] een VAR winst uit onderneming, voor [F] een VAR resultaat uit overige werkzaamheden.

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of terecht naheffingsaanslagen loonheffingen (in casu premies werknemersverzekeringen) aan belanghebbende zijn opgelegd. Het geschil spitst zich eerst toe op de vraag of de tandartsen in privaatrechtelijke dienstbetrekking staan tot belanghebbende, zodat belanghebbende op grond daarvan op de door de tandartsen ontvangen bedragen (bestaande uit 50% van hun omzet) werknemersverzekeringen had moeten inhouden en afdragen. Subsidiair is in geschil of er sprake is van een zogenaamde fictieve dienstbetrekking tussen belanghebbende en drie (van de vier) tandartsen.

Niet in geschil zijn de bedragen van de naheffingsaanslagen.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het proces-verbaal.

4. Beoordeling van het geschil

Privaatrechtelijke dienstbetrekkingen

4.1. De inspecteur - die ten deze de bewijslast draagt van de feiten en omstandigheden die zijn conclusie rechtvaardigen - stelt dat de door de tandartsen ontvangen bedragen zijn betaald ten titel van tussen belanghebbende en de tandartsen bestaande dienstbetrekkingen. Belanghebbende heeft dit gemotiveerd bestreden.

4.2. Relevante wettelijke bepalingen werknemersverzekeringen:
Ziektewet (hierna: ZW)

Artikel 3

1. Werknemer is de natuurlijke persoon, jonger dan 65 jaar, die in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat.

Werkloosheidswet (hierna: WW)

Artikel 3

1. Werknemer is de natuurlijke persoon, jonger dan 65 jaar, die in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat.

Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering (hierna: WAO)

Artikel 3

1. Werknemer is de natuurlijke persoon, jonger dan 65 jaar, die in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat.

Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (hierna: WIA)

Artikel 8. De werknemer

1. Werknemer is de werknemer in de zin van de Ziektewet (...).

Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv)

Artikel 59. Premieheffing werknemersverzekeringen

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

4.3. Met ingang van 1 januari 2006 is de premieheffing en -inning overgegaan van het UWV naar de Belastingdienst. In de parlementaire behandeling van de Wfsv is onder meer opgenomen:

"Dit wetsvoorstel brengt geen verandering in de inhoud en uitleg van de begrippen inhoudingsplichtige en werknemer voor de loonbelasting, werkgever en werknemer voor de werknemersverzekeringen en verzekerde voor volksverzekeringen. De keuze voor een rechtsgang voor premiezaken en belastingzaken zal leiden tot meer eenheid bij de uitleg van de hiervoor vermelde begrippen. Dit leidt tot vereenvoudiging en voorkomt bovendien de noodzaak tot een dubbele rechtsgang bij premie- en belastingzaken."

MvT, Kamerstukken II 2003-2004, nr. 29.529, nr.3, blz.29.

en:

"De uniformering van de rechtsgang zal ertoe leiden dat de rechtsontwikkeling ten aanzien van gemeenschappelijke elementen in begrippen als loon en dienstbetrekking meer eenheid zal gaan vertonen. Omdat in de sfeer van de premieheffing en -inning nog slechts de fiscale rechtsgang resteert, treden ook synergie-effecten op. Zo zal bij geschillen die nu zowel aan de bestuursrechter als aan de belastingrechter kunnen worden voorgelegd een besparing kunnen worden gerealiseerd, omdat nog slechts sprake is van een rechtsgang. Gedacht kan worden aan procedures inzake geschillen over aansprakelijkheid, het loonbegrip, het begrip dienstbetrekking en rente."

MvT, Kamerstukken II 2003-2004, nr. 29.529, nr.3, blz.37-38.

Het Hof ziet geen aanleiding om inzake kwesties aangaande werknemersverzekeringen ten aanzien van het bestaan van een privaatrechtelijke dienstbetrekking anders te oordelen dan inzake kwesties aangaande loonbelasting/premie volksverzekeringen.

Artikel 2, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964, bepaalt, voor zover hier van belang, dat een werknemer is, de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke dienstbetrekking staat.

4.4. Een privaatrechtelijke dienstbetrekking vloeit voort uit een arbeidsovereenkomst. In artikel 7:610, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) is bepaald dat de arbeidsovereenkomst

de overeenkomst is waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten. Essentieel voor een dienstbetrekking zijn de volgende drie elementen:

- een gezagsverhouding;
- de verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid; en
- de verplichting om loon te betalen.

Een gezagsverhouding is aanwezig wanneer de opdrachtgever het recht heeft aanwijzingen te geven met betrekking tot de inhoud van de werkzaamheden en de wijze van uitvoering daarvan, en degene die de arbeid verricht gehouden is die aanwijzingen op te volgen.

4.5. In zijn arrest van 17 februari 2012, nr. 11/00371, LJN: BU8926 heeft de Hoge Raad met betrekking tot het bestaan van een arbeidsovereenkomst als volgt geoordeeld:

“3.3.3. Bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval, in onderling verband gezien. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven (vgl. HR 25 maart 2011, nr. 10/02146, LJN BP3887, BNB 2011/205). Voorts is niet één enkel kenmerk beslissend, maar moeten de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden in hun onderling verband worden gezien (zie HR 14 november 1997, nr. 16453, NJ 1998/149, onderdeel 3.4, en HR 13 juli 2007, nr. C05/331HR, LJN BA6231, NJ 2007/449, onderdeel 3.5).

(...)

3.4.3. (...) Uit het hiervoor in 3.3.3 overwogene volgt dat geen doorslaggevende betekenis toekomt aan de wil van partijen ten aanzien van de juridische kwalificatie van hun overeenkomst, maar dat de werkelijk bestaande wederzijdse rechten en verplichtingen beslissend zijn, zo nodig ook die welke eerst blijken bij de uitvoering van de overeenkomst.”

4.6. Ter zitting van het Hof heeft de gemachtigde van belanghebbende verklaard:

“De wil van partijen was er niet op gericht om een dienstbetrekking aan te gaan.

Dit blijkt onder meer uit de volgende omstandigheden:

- er heeft overleg plaatsgevonden met Cadans waarbij is aangegeven dat er geen dienstbetrekkingen met de tandartsen zijn (waarvan door Cadans een interne notitie is opgemaakt, welke is bijgevoegd als bijlage 17 bij het beroepschrift in eerste aanleg);
- er zijn door de tandartsen in latere jaren aanvragen bij de Belastingdienst ingediend voor het afgeven van een VAR en vervolgens heeft er afgifte plaatsgevonden van een tweetal VAR-wuo's en een VAR-row;
- de tandartsen hebben zelf een arbeidsongeschiktheidsverzekering afgesloten; en
- als laatste wil ik het Hof wijzen op de wijze waarop enkele praktische zaken zijn geregeld, zoals de omstandigheid dat de tandartsen geen recht hebben op vakantiegeld of doorbetaling bij ziekte.”

[A] heeft ter zitting van het Hof verklaard:

“Ik stel mij op het standpunt dat de wil van partijen er niet op was gericht een dienstbetrekking aan te gaan. De tandartsen wilden juist graag zelfstandig werken. Ik heb dan ook niets over de tandartsen te zeggen.”

Ook overigens ligt in het betoog van belanghebbende besloten dat zij het standpunt inneemt dat haar wil er niet op was gericht tussen haar enerzijds en de tandartsen anderzijds als dienstbetrekking kwalificerende arbeidsovereenkomsten aan te gaan. Het dossier bevat voorts geen enkele aanwijzing dat een daarop gerichte wil wel aanwezig was bij één of meer van de tandartsen. Het Hof volgt de inspecteur dan ook niet in zijn betoog dat de wil van één of meer van de bij de arbeidsrelaties betrokken partijen er wel op was gericht tussen belanghebbende enerzijds en de tandartsen anderzijds als dienstbetrekking kwalificerende arbeidsovereenkomsten aan te gaan.

Het Hof zal er dan ook voor dit geding van uitgaan dat de betrokkenen niet de bedoeling hadden arbeidsovereenkomsten in de zin van artikel 7:610 BW te sluiten.

4.7. Aan de omstandigheid dat de wil van belanghebbende en de tandartsen niet gericht was op het sluiten van arbeidsovereenkomsten komt weliswaar - naar volgt uit de onder 4.5 geciteerde overweging van de Hoge Raad (vgl. de aldaar geciteerde volzin van overweging 3.4.3) - geen doorslaggevende betekenis toe. Beslissend zijn de werkelijk tussen de betrokkenen bestaande wederzijdse rechten en verplichtingen, en het is aan de inspecteur om feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting door belanghebbende aannemelijk te maken die het oordeel rechtvaardigen dat de wederzijdse rechten en verplichtingen de rechtsverhoudingen - in weerwil van de bedoeling van de betrokkenen - kwalificeren als privaatrechtelijke dienstbetrekkingen.

4.8. In het licht van de onder 2.2 tot en met 2.6 geschetste feiten en omstandigheden komt het Hof tot de conclusie dat het in de onderneming van belanghebbende geëxploiteerde bedrijf slechts bestaat uit het faciliteren van tandartsen bij hun beroepsuitoefening. Belanghebbende scheidt in haar onderneming de randvoorwaarden waarbinnen de tandartsen naar eigen inzicht hun beroep kunnen uitoefenen. Deze randvoorwaarden bestaan uit het ondersteunen van de tandartsen bij de behandeling van patiënten, het maken van de afspraken met patiënten, het doen van de

patiëntadministratie en de facturering (innen van de contante- en pinbetalingen) en het ter beschikking stellen van de behandelruimtes, wachtkamer, behandelstoelen en medische apparatuur. Voorts wordt in samenspraak met de tandartsen een (werk)rooster opgesteld.

Deze feiten en omstandigheden zijn van onvoldoende gewicht om het oordeel te rechtvaardigen dat tussen belanghebbende en de tandartsen privaatrechtelijke arbeidsovereenkomsten tot stand zijn gekomen.

4.9. Niet valt in te zien en zulks acht het Hof ook niet aannemelijk dat door belanghebbende (in de persoon van [A] en [B]) op inhoudelijk gebied toezicht werd uitgeoefend en aanwijzingen werden gegeven aan de tandartsen bij de uitoefening van hun verrichtingen. De tussen partijen (belanghebbende en de tandartsen) gemaakte werkafspraken omtrent de organisatie, zoals de vaststelling van het (werk)rooster en de openingstijden etc., hielden in wezen niet meer in - meer is althans in dit geding niet aannemelijk geworden - dat de tandartsen op een bepaalde tijd voor een bepaalde duur aanwezig moesten zijn. Deze werkafspraken beperken op geen enkele wijze de vrijheid van de tandartsen bij de behandeling van patiënten en laten de grote mate van vrijheid van de tandartsen in hun relatie tot belanghebbende waarin zij een onafhankelijke en zelfstandige positie bekleedden, in stand. Dergelijke zeer beperkte werkafspraken zijn onvoldoende om tot het oordeel te komen dat sprake is van een voor de privaatrechtelijke dienstbetrekking kenmerkende gezagsverhouding.

4.10. Op grond van het voorgaande komt het Hof tot het oordeel dat de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat sprake was van een voor een privaatrechtelijke dienstbetrekking kenmerkende gezagsverhouding tussen belanghebbende en de tandartsen. Ook is het Hof van oordeel dat de inspecteur met hetgeen hij heeft aangevoerd niet aannemelijk heeft gemaakt dat er - behoudens de verplichtingen die voortvloeien uit de werkafspraken - sprake is van een omstandigheid waarbij de tandartsen zich jegens belanghebbende verplicht hadden arbeid te verrichten. De verplichting van belanghebbende om 50% van de door een tandarts behaalde omzet aan hem uit te betalen kan niet gezien worden als een verplichting voor belanghebbende om de tandarts voor zijn arbeid te belonen. Veeleer is sprake van een verplichting van belanghebbende om de door de tandarts gegenereerde omzet aan hem uit te betalen na aftrek van een vergoeding voor de diensten die zij aan de tandarts geleverd heeft.

Van belang acht het Hof ook dat de tandartsen de vrijheid hadden om al dan niet over te gaan tot bepaalde behandelingen bij patiënten en daarmee hun eigen honorering konden beïnvloeden, en de omstandigheid dat wanneer bijvoorbeeld een patiënt niet betaalde of (alsnog) afzag van de voorgestelde behandeling door de tandarts, die tandarts geen vergoeding ontving van belanghebbende.

4.11. Uit het vorenoverwogene concludeert het Hof dat de inspecteur niet aan de op hem rustende bewijslast heeft voldaan en er voor dit geding van moet worden uitgegaan dat niet alleen de wil van belanghebbende en de tandartsen er niet op was gericht arbeidsovereenkomsten te sluiten, maar dat ook de werkelijk tussen hen bestaande wederzijdse rechten en verplichtingen in onderling verband bezien de rechtsverhoudingen niet kwalificeren als privaatrechtelijke dienstbetrekkingen.

Fictieve dienstbetrekkingen

4.12. De inspecteur stelt subsidiair dat de door de tandartsen ontvangen bedragen zijn betaald ten titel van tussen belanghebbende en de tandartsen bestaande zogenaamde fictieve dienstbetrekkingen op grond van het bepaalde in artikel 5, aanhef en onderdeel d, van de ZW (en vergelijkbare bepalingen in de WAO en de WW) in samenhang met artikel 5 van het Besluit van 24 december 1986, Stb. 655 (Besluit aanwijzing gevallen waarin arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt beschouwd; "Rariteitenbesluit"). In zijn conclusie van dupliek heeft de inspecteur zich nader op het standpunt gesteld dat hij deze stelling niet inneemt voor tandarts [H]. Belanghebbende heeft de stelling van de inspecteur gemotiveerd bestreden.

4.13. Relevante wettelijke bepalingen werknemersverzekeringen:

In artikel 5, aanhef en onderdeel d, van de ZW (in de WAO en de WW zijn vergelijkbare bepalingen opgenomen) is bepaald:

Artikel 5.

Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regelen worden gesteld, ingevolge welke eveneens als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van:

(...)

d. degene, die tegen beloning persoonlijk arbeid verricht en wiens arbeidsverhouding niet reeds ingevolge de voorgaande bepalingen als dienstbetrekking wordt beschouwd, doch hiermede maatschappelijk gelijk kan worden gesteld.

4.14. De vereisten die gesteld zijn aan een zodanige arbeidsverhouding zijn (onder meer) te vinden in het artikel 5, eerste lid, van het Besluit van 24 december 1986, Stb. 655 (Besluit aanwijzing gevallen waarin arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt beschouwd; "Rariteitenbesluit").

Artikel 5.

1. Als dienst etrekking ordt eschou d de ar eids erhouding an de persoon die anders dan edoeld in de artikelen 1 3 4 en 4a persoonlijk ar eid erricht op doorgaans ten minste t ee dagen per eek.

In artikel an het rariteiten esluit is opgenomen:

Artikel .

Als erkge er ordt eschou d in de ge allen edoeld in de artikelen 3 en a de natuurlijke persoon op ie of het lichaam aarop de erplichting rust het loon te etalen

4.1 . it jurisprudentie gl. Hoge aad no em er 1 7 nr. 1 04 BNB 1 7 /324 leidt het Hof af dat slechts dan sprake kan zin an een op oormelde epalingen ge aseerde fictie e dienst etrekking indien op degene tot ie de ar eids erhouding estaat in feite een erplichting rust degene die persoonlijk ar eid erricht een ergoeding te etalen. ot eerstgenoemde diegene op ie de erplichting de ergoeding te etalen rust staat hi diegene die de ar eid erricht in een rechts erhouding elke het feitelijk errichten an die ar eid mee rengt gl. Hoge aad no em er 1 0 nr. 1 34 BNB 1 1/127 .

4.1 . Gelet op hetgeen het Hof heeft o er ogen onder 4.10 heeft de inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat een erplichting estond dat de tandartsen egens elanghe ende ar eid errichtten en dat oorts geen sprake as an een op elanghe ende rustende erplichting om de tandartsen oor hun ar eid een ergoeding te etalen. Aldus slaagt ook dit etoog an de inspecteur niet.

Slotsom

De slotsom is dat de hoger eroepen gegrond zin en de uitspraak an de recht ank ernietigd moet orden. Doende at de recht ank had ehoren te doen zal het Hof de naheffingsaanslagen en de erzuim oeten ernietigen.

. osten

Het Hof acht termen aan ezig oor een eroordeling in de kosten op de oet an artikel :7 an de Algemene et estuursrecht. Het Hof stelt het edrag an deze kosten o ereenkomstig het Besluit proceskosten estuursrecht ast op 472 2 hoger eroepschrift conclusie an repliek en erschienen zitting 1 egingsfactor = 1.770 oor de hoger eroepsfase en 437 2 eroepschrift en erschienen zitting 1 egingsfactor = 1.311 oor de eroepsfase. In totaal een edrag an 3.0 1.

. Beslissing

Het Hof:

- ernietigt de uitspraak an de recht ank
- erklaart de eroepen gegrond
- ernietigt de uitspraken op ez aar
- ernietigt de naheffingsaanslagen
- ernietigt de erzuim oeten
- eroordeelt de inspecteur in de kosten an elanghe ende tot een edrag an 3.0 1 en
- gelast de inspecteur aan elanghe ende het etaalde griffierecht ad 2 in er and met het eroep i de recht ank en ad 4 4 in er and met het hoger eroep i het Hof in totaal 7 2 te ergoeden.

De uitspraak is gedaan door mrs. M. . Leidekker oorzitter . .P.M. Haas en P. . Goes leden an de elastingkamer in tegen oordigheid an mr. M.H. Hogendoorn als griffier. De eslissing is op 31 anuari 2013 in het open aar uitgesproken.

egen deze uitspraak kan innen zes eken na de erzenddatum eroep in cassatie orden ingesteld i de Hoge aad der Nederlanden elastingkamer Post us 20303 2 00 EH Den Haag. Daar i moet het olgende in acht orden genomen:

1. i het eroepschrift ordt een afschrift an deze uitspraak o ergelegd.
2. het eroepschrift moet ondertekend zin en ten minste het olgende ermelden:
 - a. de naam en het adres an de indiener
 - . een dagtekening
 - c. een omschri ing an de uitspraak aartegen het eroep in cassatie is gericht
 - d. de gronden an het eroep 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 cassatie beroepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.