



Rapport

Rapport over een klacht over de Belastingdienst te Amsterdam

Datum: 13 maart 2013

Rapportnummer: 2013/021

Klacht

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst zijn bevoegdheden misbruikt om haar te brengen tot de door de Belastingdienst gewenste keuze van een wettelijk belastingregime ten aanzien van de bij haar werkzame sekswerkers en haar ten onrechte anders behandelt en meer lastigvalt dan exploitanten die het door de Belastingdienst gewenste belastingregime wel hebben gekozen.

Klachtprocedure bij de Belastingdienst

Op 15 januari 2009 diende de voormalig gemachtigde van verzoekster namens haar een klacht in bij de Belastingdienst. Deze klacht zag op de houding en het gedrag van de medewerkers van de Belastingdienst tijdens waarnemingen ter plaatse, alsmede het gebruik maken van de bevoegdheden tot het instellen van (boeken)onderzoeken, waaronder de waarnemingen ter plaatse. In de reactie van 29 april 2010 heeft de Belastingdienst de klacht op het punt van de houding en het gedrag van de medewerkers van de Belastingdienst tijdens de waarnemingen ter plaatse gegrond verklaard. Voor het overige werd de klacht ongegrond verklaard. Over de inzet van het middel waarnemingen ter plaatse schreef de Belastingdienst onder meer het volgende:

'Exploitanten zijn door de Belastingdienst geruime tijd in de gelegenheid gesteld te kiezen of ze wel of niet met deze oplossing akkoord wilden gaan. Bij het uitblijven van een keuze, zoals in het geval van (verzoekster; N.o.), heeft de Belastingdienst, conform de bij de betrokken exploitanten bekende gedragslijn, gekozen voor een handhavingstraject door het aankondigen van boekenonderzoeken ter zake van de loonheffingen en de omzetbelasting en het verrichten van waarnemingen ter plaatse.'

Bevindingen

1. De Belastingdienst en de exploitanten van prostitutiebedrijven verschillen regelmatig van mening over de kwalificatie van de arbeidsverhouding van de in laatstgenoemde bedrijven werkzame sekswerkers. Niet zelden merken de exploitanten de sekswerkers aan als zelfstandigen, terwijl zij in werkelijkheid in dienstbetrekking werkzaam zijn, zodat geen loonheffingen worden ingehouden en afgedragen.

Wettelijke regelingen

2. De arbeidsverhouding van een sekswerker wordt beschouwd als een fictieve dienstbetrekking, tenzij er sprake is van een *echte* dienstbetrekking, een bedrijf, of een zelfstandig beroep. Zie Achtergrond onder 1.

3. De Belastingdienst heeft de wettelijke bevoegdheid om bedrijven te bezoeken, teneinde inzicht te krijgen in de dagelijkse gang van zaken. De feiten die uit deze zogenoemde

waarnemingen ter plaatse naar voren komen worden gebruikt om de aard en omvang van de werkzaamheden vast te stellen ten behoeve van de belastingheffing. De waarnemingen ter plaatse vindt altijd plaats tijdens de werktijden van het bedrijf. Zie Achtergrond onder 3.

4. In de sector bestaan grote bezwaren tegen de kwalificatie van de arbeidsverhouding als (fictieve) dienstbetrekking. Om hieraan tegemoet te komen is in overleg met de branche een regeling gecreëerd. Deze regeling houdt in dat geen fictieve dienstbetrekking aanwezig wordt geacht als wordt voldaan aan bij ministeriële regeling te stellen regels (hierna te noemen: het voorwaardenpakket). Voor de heffing van loonbelasting heeft de regeling tot gevolg dat gedeeltelijk wordt gehandeld alsof er sprake is van een dienstbetrekking. Deze zogenoemde opting-in-regeling leidt tot een beperktere inhoudingsplicht dan bij een fictieve dienstbetrekking.

5. De exploitant komt met de Belastingdienst schriftelijk overeen dat hij zal voldoen aan de voorwaarden. Van de exploitanten die tot de doelgroep behoren gaat inmiddels ca. 95% uit van een echte dienstbetrekking, of heeft het voorwaardenpakket geaccepteerd.

6. Verzoekster exploiteert diverse seksinrichtingen. Zij heeft ervoor gekozen het voorwaardenpakket en daarmee de opting-in-regeling niet te accepteren. Verzoekster en de bij haar werkzame prostituees stellen zich op het standpunt dat laatstgenoemden als zelfstandigen werkzaam zijn. De Belastingdienst heeft daarop een boekenonderzoek ingesteld en heeft enkele waarnemingen ter plaatse gehouden. Tevens zijn nieuwe waarnemingen ter plaatse aangekondigd.

Landelijke actie Belastingdienst

7. Na een voorbereidingsperiode waarin ook al overleg is gevoerd met de branche, is de Belastingdienst in 2008 gestart met gecoördineerde aandacht voor arbeidsverhoudingen binnen de prostitutiebranche. De bedoeling is om via repressief toezicht de niet-compliance bedrijven richting de groep van compliant ondernemingen te krijgen. De Belastingdienst beschouwt een exploitant in dit verband als compliant als hij sekswerkers in loondienst aanneemt, of als hij een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst voor de naleving van het voorwaardenpakket ondertekent en zich houdt aan de overige fiscale verplichtingen.

De gecoördineerde aandacht bestond hieruit dat de Belastingdienst een informatiemap voor exploitanten heeft samengesteld en een informatiebrochure voor sekswerkers. Tevens zijn er informatiebijeenkomsten geweest voor exploitanten en hun adviseurs. Voor exploitanten die niet hebben gekozen voor het accepteren van het voorwaardenpakket wordt de arbeidsverhouding vastgesteld met de reguliere middelen die de Belastingdienst ter beschikking staan, waaronder de waarnemingen ter plaatse en het instellen van boekenonderzoeken. Zie Achtergrond onder 8.

De Belastingdienst heeft in de prioritering van ter beschikking te stellen capaciteit de keuze gemaakt om de controlecapaciteit in te zetten op de bedrijven die niet hebben gekozen voor acceptatie van het voorwaardenpakket, of toepassing van (fictieve) dienstbetrekking (5% van het totaal) doordat de arbeidsverhouding door deze kleine groep anders werd gezien dan uit de bevindingen en de jurisprudentie naar voren kwam.

Beleid Belastingdienst

8. In een andere belastingregio heeft de inspecteur in een procedure voor de rechtbank verklaard dat eerder opgelegde naheffingsaanslagen zouden worden vernietigd, indien de exploitant akkoord ging met toepassing van de opting-in-regeling in latere jaren. De vernietiging van reeds opgelegde aanslagen, of het niet opleggen van aanslagen over verstreken tijdvakken (hierna: naheffingsbeleid) werd gebruikt als middel om de toepassing van de opting-in te faciliteren. Verder heeft de inspecteur ter zitting verklaard dat als een exploitant akkoord gaat met de opting-in-regeling, de Belastingdienst dan het verleden laat rusten. De desbetreffende inspecteur benadrukte dat er geen sprake was van landelijk beleid. De rechtbank was van oordeel dat er weliswaar geen sprake was van landelijk beleid, maar wel van regionaal beleid.

De rechtbank was van oordeel dat de inspecteur zich ervan bewust was dat hij ten aanzien van de groep die wél had gekozen voor toepassing van de opting-in-regeling een begunstigend beleid voerde. Het naheffingsbeleid werd immers bewust gebruikt als middel om de opting-in regeling aantrekkelijk te maken. Naar het oordeel van de rechtbank leidde deze handelwijze van de inspecteur dan ook tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Zie Achtergrond onder 4.

9. Verzoekster stelde zich op het standpunt dat er sprake is van landelijk naheffingsbeleid en heeft met beroep op de Wet openbaarheid van bestuur de minister van Financiën verzocht om alle op dat beleid betrekking hebbende stukken ter beschikking te stellen. De minister heeft hieraan, volgens verzoekster slechts deels gevolg gegeven. Aangezien verzoekster van oordeel is dat er ter zake meer (passages van) stukken openbaar gemaakt moeten worden, heeft zij beroep ingesteld bij de rechter.

De rechter heeft geoordeeld dat eiseres (N.o: verzoekster) onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat er documenten zouden bestaan waaruit zou kunnen blijken dat er naheffingsbeleid is vastgesteld. De rechtbank merkt volledigheidshalve op dat, voor zover er mondelinge afspraken bestaan, deze niet vallen onder het bereik van de Wob, omdat de Wob een documentenwet is. Zie Achtergrond onder 9. Tegen dit oordeel heeft verzoekster hoger beroep ingesteld.

Naheffingsaanslagen loonheffingen

10. De Belastingdienst heeft ten aanzien van de bij verzoekster in dienstbetrekking werkzame medewerkers naheffingsaanslagen loonheffingen opgelegd. Het betreft hier geen sekswerkers, maar bedrijfsleid(st)ers, of vergelijkbare functionarissen. Namens verzoekster is bezwaar gemaakt en uitstel van betaling gevraagd. Voor een van de opgelegde naheffingsaanslagen heeft de Belastingdienst ongeclausuleerd uitstel verleend. Voor de overige was de Belastingdienst bereid om uitstel te verlenen, als verzoekster zekerheid zou stellen. Toen verzoekster hier niet mee instemde heeft de Belastingdienst geen uitstel van betaling verleend. Tegen die beslissing heeft de gemachtigde van verzoekster administratief beroep ingesteld bij de directeur van de Belastingdienst. Die heeft op 28 maart 2011 het beroep afgewezen.

Visie verzoekster

11. Verzoekster beklagde zich over de inzet van waarnemingen ter plaatse en het instellen van boekenonderzoeken, teneinde verzoekster te bewegen om het voorwaardenpakket te accepteren. Deze bevoegdheden zijn verleend ten behoeve van de belastingheffing. Door deze te gebruiken om een - door de Belastingdienst gewenste - keuze af te dwingen, worden de bevoegdheden niet gebruikt ten behoeve van de belastingheffing en is er sprake van misbruik van bevoegdheden.

Ter onderbouwing van haar standpunt verwijst verzoekster naar de werkinstructie, waaruit volgens haar blijkt dat de waarnemingen ter plaatse en de boekonderzoeken worden gebruikt met als doel om haar alsnog te bewegen het voorwaardenpakket te accepteren. Ook merkt de gemachtigde van verzoekster op dat door de Belastingdienst wordt onderkend dat de waarnemingen ter plaatse zeer belastend zijn voor de bedrijfsvoering. Keer op keer is belanghebbende erop gewezen dat niet langer gebruik zal worden gemaakt van dit controlemiddel, zodra belanghebbende alsnog het voorwaardenpakket accepteert. Aldus wordt het controlemiddel gebruikt als een oneigenlijk drukmiddel.

12. Dit beeld wordt versterkt door het eisen van zekerheid ter verkrijging van uitstel van betaling voor de aan verzoekster opgelegde naheffingsaanslagen loonheffingen, terwijl de rechtmatigheid van die aanslagen wordt betwist. Het stellen van zekerheid betekent volgens verzoekster een ongelijke behandeling ten opzichte van degenen die wél het voorwaardenpakket hebben geaccepteerd.

Volgens verzoekster hanteert de Belastingdienst een naheffingsbeleid, waarbij bij acceptatie van het voorwaarden niet wordt teruggekomen op het verleden, en bestaande naheffingsaanslagen niet worden ingevorderd. Verzoekster wijst in dat verband op jurisprudentie van de Rechtbank Breda en het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Zie Achtergrond 4, 5 en 6. Verzoekster ziet in deze handelwijze een ongeoorloofd faciliteren van de keuze voor de opting-in-regeling.

Visie Ministerie van Financiën

13. De staatssecretaris van Financiën is van mening dat er geen landelijk naheffingsbeleid is. De staatssecretaris kan zich niet vinden in de door verzoekster aangehaalde uitspraken van de Rechtbank Breda. Hij wijst erop dat tegen een van de uitspraken hoger beroep is ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Dit Hof kwam echter om technische redenen niet toe aan de vraag of er sprake was van beleid. Daarmee staat het volgens de staatssecretaris van Financiën niet vast dat er sprake is van beleid. Ook is de jurisprudentie van de fiscale rechter op dit punt zeker niet eenduidig. De staatssecretaris wijst in dit verband ook op de uitspraak van de Rechtbank te Haarlem van 19 september 2011, gepubliceerd onder LJN:BT6452. Zie Achtergrond onder 7).

De staatssecretaris geeft aan dat los van de keuze van wel/niet accepteren van het voorwaardenpakket er in vrijwel elke regio een aantal ondernemers was met een lopend fiscaal geschil en een aantal bij wie dit niet speelde. Door de bevoegde inspecteur is op basis van de specifieke omstandigheden van de ondernemer een afweging gemaakt hoe hiermee omgegaan diende te worden. De staatssecretaris verwijst naar de beantwoording van vragen van de Tweede Kamer waarin staat dat met de branche is besproken dat de afwikkeling van het verleden een zaak is die de competente inspecteur in de regio aangaat.

14. Met betrekking tot de uitspraak van de directeur van 28 maart 2011, hiervoor genoemd onder 10, merkt het ministerie op dat deze uitspraak te maken heeft met naheffingsaanslagen van loonheffingen van bij verzoekster in dienst zijnde bedrijfsleiders. Volgens de staatssecretaris legt verzoekster in haar klacht over deze uitspraak ten onrechte een relatie met de klacht over het tot stand komen van het voorwaardenpakket.

15. De indruk zou kunnen ontstaan dat waarnemingen ter plaatse bij exploitanten die het voorwaardenpakket niet accepteren op een afwijkende en zelfs klachtwaardige wijze plaatsvinden als pressiemiddel om alsnog in te stemmen met het voorwaardenpakket. Als een exploitant echter instemt met het voorwaardenpakket en zich aan de voorwaarden houdt, dan hoeven geen waarnemingen ter plaatse te worden ingesteld met als doel de arbeidsverhouding van de alsdan bekende sekswerkers vast te stellen. Boekenonderzoeken en waarnemingen ter plaatse (voor andere doelen) blijven echter mogelijk. De bedrijven die ingestemd hebben met het voorwaardenpakket hebben een begeleidingstraject ondergaan. Bedrijven die niet hebben ingestemd met het voorwaardenpakket waren dan kennelijk van mening dat hun medewerkers fiscaal gezien zelfstandig hun werkzaamheden verrichtten. Dat diende vastgesteld te worden. Er was dus wel degelijk een rechtvaardiging voor het inzetten van deze controlemiddelen. Verzoekster citeert daarnaast maar een klein gedeelte uit de werkinstructie. De werkinstructie ziet niet alleen op de controlemiddelen maar omvat een geheel pakket voor de handhavingfase.

Beoordeling

16. Behoorlijk overheidsoptreden kenmerkt zich door eerlijk en betrouwbaar handelen. Het is een vereiste van behoorlijk overheidsoptreden dat de overheid integer handelt en een bevoegdheid alleen gebruikt voor het doel waarvoor deze is gegeven. Bij de beoordeling wordt hieraan getoetst. Burgers mogen verwachten dat de overheid haar taken op een gewetensvolle manier uitvoert. Van de overheid en haar medewerkers mag verwacht worden dat zij hun positie, hun bevoegdheden, hun tijd en middelen niet misbruiken.

17. De Belastingdienst mag een afweging maken met betrekking tot de inzet van de capaciteit en controlemiddelen. Het is namelijk voorstelbaar dat een belastingplichtige zijn of haar juridische status op een manier presenteert die leidt tot een fiscaal risico en op die manier extra inzet rechtvaardigt. De keuze om de meeste capaciteit te gebruiken bij bedrijven waar het risico het grootst is, is dan ook verantwoord.

Het is niet toegestaan om capaciteit in te zetten uitsluitend om ondernemers tot keuze voor een bepaalde regeling te bewegen of sterker nog, te dwingen. Doet dat zich voor dan kan sprake zijn van misbruik van bevoegdheid. Daarnaast is het niet toegestaan om bevoegdheden op het terrein van heffing en invordering (het al dan niet naheffen en invorderen van belasting) specifiek in te zetten ten behoeve van het afdwingen van een dergelijke keuze.

18. In de onderhavige zaak gaat het om de vraag of sprake is geweest van misbruik van bevoegdheid als hier bedoeld. Bij de beantwoording van die vraag is het volgende van belang.

In termen van horizontaal toezicht kan de opting-in-regeling, waarvan hier sprake is, worden beschouwd als een convenant met de branche. Voor partijen betekent een convenant duidelijkheid en zekerheid. En zekerheid betekent voor de ondernemer minder risico. Het bijzondere van het 'convenant' waar het hier om gaat, is dat het uiteindelijk is vastgelegd in een wettelijke regeling. En, anders dan bij convenanten met individuele ondernemers, of met fiscale intermediairs, is bij een brancheconvenant de individuele ondernemer hieraan niet gebonden. Hij heeft nog steeds een keuze om wel of niet mee te doen. Dat neemt niet weg dat voor de uitvoering van de belastingheffing er zoveel als mogelijk wordt vastgehouden aan het convenant. Vanuit dat gezichtspunt is het initiatief van de Belastingdienst te billijken om de branche actief te benaderen om akkoord te gaan met de opting-in-regeling. Er bestaat daarbij echter het risico dat de Belastingdienst in zijn benadering te veel aandringt om akkoord te gaan met de regeling en zijn bevoegdheden, die zijn gegeven ten dienste van de belastingheffing, hiervoor inzet. De vraag is, of daar hiervan sprake is.

19. Verzoekster klaagt erover dat waarnemingen ter plaatse primair worden gebruikt als een ongeoorloofd drukmiddel om akkoord te gaan met de opting-in-regeling, door de

waarnemingen ter plaatse achterwege te laten als de opting-in-regeling wordt geaccepteerd. De Nationale ombudsman onderkent dat van het in het vooruitzicht stellen van waarnemingen ter plaatse een zekere druk uitgaat om te kiezen voor de opting-in-regeling, maar is van oordeel dat dit geoorloofd is. Immers als niet voor de regeling wordt gekozen, blijven de verschillen van inzicht tussen verzoekster en Belastingdienst over de kwalificatie van de arbeidsverhouding bestaan. Dan resteert de Belastingdienst gebruik te maken van zijn normale bevoegdheden om feiten te onderzoeken. Die situatie doet zich hier voor en de Belastingdienst heeft gebruikgemaakt van die bevoegdheid, door waarnemingen ter plaatse in te stellen. Het argument van de Belastingdienst dat waarnemingen ter plaatse voor de vaststelling van de arbeidsverhouding achterwege blijven als wordt gekozen voor opting-in is een logisch gevolg van de gemaakte keuze die waarborgen voor juiste toepassing van de wet inhouden. Dat verzoekster het gebruik van dit argument ervaart als een drukmiddel om akkoord te gaan met de opting-in-regeling, doet hieraan niet af. Verzoekster is niet in een slechtere positie terecht gekomen door niet in te gaan op het verzoek van de Belastingdienst om akkoord te gaan met de opting-in-regeling.

20. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat er beleid is ten aanzien van het niet opleggen van naheffingsaanslagen en het buiten invordering stellen van reeds opgelegde naheffingsaanslagen. En het voeren van zo'n gunstig naheffingsbeleid zou in strijd zijn met het integriteitsvereiste. Er is echter niet gebleken dat zich dat in de situatie van verzoekster feitelijk heeft voorgedaan. Immers de naheffingsaanslagen die wél zijn opgelegd hebben geen betrekking op sekswerkers, maar op de bij exploitant - in dienstbetrekking - werkzame bedrijfsleid(st)ers.

Conclusie

De Nationale ombudsman is van oordeel dat niet is gebleken dat de Belastingdienst/Amsterdam misbruik heeft gemaakt van zijn bevoegden door bij verzoekster waarnemingen ter plaatse te houden, of dat de Belastingdienst/Amsterdam in strijd heeft gehandeld met het gelijkheidsbeginsel door naheffingsaanslagen op te leggen die niet zouden zijn opgelegd als verzoekster voor opting-in had gekozen. De klacht is ongegrond.

De Nationale ombudsman,

dr. A.F.M. Brenninkmeijer

Onderzoek

Op 15 april 2011 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Amsterdam. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de staatssecretaris van Financiën, werd een onderzoek

ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Tevens werd aan de staatssecretaris van Financiën een aantal specifieke vragen gesteld.

In afwijking van de normale werkwijze werd de concept-beoordeling en conclusie van de Nationale ombudsman op 3 mei 2012 voorgelegd aan de staatssecretaris van Financiën met het verzoek om een reactie. De reden daarvoor is dat de Nationale ombudsman zicht zou krijgen op de mate van aanvaarding van het (concept)oordeel. De gemachtigde van verzoekster is hiervan op de hoogte gesteld en heeft eveneens de concept-beoordeling en conclusie ontvangen. In dit concept oordeelde de Nationale ombudsman dat niet was gebleken van misbruik van bevoegdheden. Door echter in werkinstructie vooral het doel van de actie te benadrukken, te weten een keuze voor opting-in, of een echte dienstbetrekking, zou de Belastingdienst de schijn hebben gewekt dat hij zijn bevoegdheden vooral met dat doel heeft ingezet. In het concept werd dat in strijd met het integriteitsvereiste geoordeeld.

Een weging van de reacties van betrokkenen en het inzicht dat verzoekster niet met naheffingsaanslagen voor de sekswerkers was geconfronteerd zijn echter aanleiding geweest om een gewijzigd verslag van bevindingen voor commentaar voor te leggen aan de staatssecretaris van Financiën en verzoekster.

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

- verzoekschrift met bijlagen van 15 april 2011 en aanvulling daarop van 18 mei 2011;
- de reactie van de staatssecretaris van Financiën van 22 juli 2011;
- brief met bijlage van de gemachtigde van verzoekster van 14 oktober 2011;
- de reactie van de staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 2011;
- brief met bijlage van de gemachtigde van verzoekster van 28 november 2011;
- brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 juli 2012;
- brief van het ministerie van Financiën van 7 november 2012, met bijlagen;

-brief van de gemachtigde van verzoekster van 13 november 2012;

-bericht van het ministerie van Financiën van 24 januari 2013;

-brief van de gemachtigde van verzoekster van 27 januari 2013 met bijlagen.

Achtergrond

1. Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

Artikel 2ca

1. Als dienstbetrekking wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene, die als sekswerker persoonlijk arbeid verricht.

2. Voor de toepassing van dit besluit en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder sekswerker: degene die tegen betaling seksuele handelingen met of voor een ander verricht.

Artikel 2e

"4. Artikel 2ca is niet van toepassing:

- a. met betrekking tot de arbeidsverhouding van degene, die arbeid verricht in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep;
- b. met betrekking tot de arbeidsverhouding van degene, die het verrichten van arbeid rechtstreeks is overeengekomen met een natuurlijk persoon ten behoeve van diens persoonlijke aangelegenheden;
- c. indien wordt voldaan aan bij ministeriële regeling te stellen regels."

Artikel 2g

"1. Als dienstbetrekking wordt voorts beschouwd, zo nodig in afwijking van artikel 5 van de wet, de arbeidsverhouding welke niet reeds op grond van de wet of de artikelen 2 tot en met 2ca, in samenhang met artikel 2e, als dienstbetrekking wordt beschouwd, mits

- a. de werkzaamheden van degene die de arbeid verricht, geen belastbare winst in zin van de Wet inkomstenbelasting 2011 genereren;
- b. degene die de arbeid verricht, door middel van een gezamenlijke verklaring van hemzelf en de beoogde inhoudingsplichtige voor de eerste beoogde inhouding van loonbelasting aan de inspecteur meldt dat zijn arbeidsverhouding als dienstbetrekking moet worden beschouwd."

Artikel 3

1. Als degene tot wie de dienstbetrekking bestaat, wordt in de gevallen, bedoeld in de artikelen 2a, 2c, 2ca en 2g, beschouwd degene op wie de verplichting rust het loon te betalen.

2. Ingeval van een sekswerker wordt degene met wie of voor wie de seksuele handelingen worden verricht, niet beschouwd als degene tot wie de dienstbetrekking bestaat.

2. Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001

Artikel 2b

2. De arbeidsverhouding van degene die als sekswerker persoonlijk arbeid verricht, wordt niet als dienstbetrekking beschouwd, indien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

...

3. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 50

"1. Degene die een gebouw of grond in gebruik heeft, is verplicht de inspecteur en de door deze aangewezen deskundigen desgevraagd toegang te verlenen tot alle gedeelten van dat gebouw en alle grond, voor zover dat voor een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek nodig is.

2. De gevraagde toegang moet worden verleend, tussen acht uur 's ochtends en zes uur 's avonds, met uitzondering van zaterdagen, zondagen en algemeen erkende feestdagen.

3. Indien het gebouw of de grond wordt gebruikt voor het uitoefenen van een bedrijf, een zelfstandig beroep of een werkzaamheid als bedoeld in artikel 52, eerste lid, wordt, voor zover het redelijkerwijs niet mogelijk is het onderzoek te doen plaatsvinden gedurende de in het tweede lid bedoelde uren, de gevraagde toegang verleend tijdens de uren waarin het gebruik voor de uitoefening van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid daadwerkelijk plaatsvindt."

4. Uitspraak Rechtbank Breda, 11 maart 2010, nr. AWB 09/130, LJN:BL8852

"... Gelijkheidsbeginsel

4.1. Van schending van het gelijkheidsbeginsel kan sprake zijn indien de handelwijze van de inspecteur leidt tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen en deze ongelijke behandeling het gevolg is van:

- een begunstigend beleid dat niet van toepassing is op belanghebbende, òf;**
- een oogmerk tot begunstiging van andere gevallen dan dat van belanghebbende, òf;**

- een begunstigende behandeling van de meerderheid van met belanghebbende vergelijkbare gevallen.

4.2. De bewijslast van de schending van het gelijkheidsbeginsel berust bij belanghebbende. Belanghebbende heeft dienaangaande gesteld dat exploitanten die voor de jaren ná 2005 wél kiezen voor toepassing van de door de inspecteur aangeboden opting-in regeling en overigens in dezelfde omstandigheden verkeren aanzienlijk begunstigd worden ten opzichte van exploitanten die hier niet voor kiezen. Deze begunstiging van de groep die heeft gekozen voor de opting-in regeling bestaat volgens belanghebbende uit het niet langer veelvuldig verrichten van controles en waarnemingen ter plaatse,

als ook uit het niet opleggen van naheffingsaanslagen loonbelasting over voorgaande jaren en het vernietigen van reeds opgelegde naheffingsaanslagen loonbelasting.

4.3.Schending van het gelijkheidsbeginsel kan eerst aan de orde komen bij ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Van gelijke gevallen is sprake indien deze gevallen zowel rechtens als feitelijk vergelijkbaar zijn.

De twee groepen zijn feitelijk vergelijkbaar aangezien beide groepen exploitanten zijn van zogenaamde privé-huizen waarin dames hun diensten kunnen verrichten. Gelet op hetgeen ter zitting is verklaard alsmede op de

stukken van het geding, zijn voor het onderhavige jaar in zowel de gevallen waarin voor de jaren ná 2005 niet is gekozen voor toepassing van de opting-in regeling als in de gevallen waarin daarvoor wel is gekozen, dezelfde wettelijke voorschriften van toepassing en zijn deze gevallen rechtens vergelijkbaar. Ten aanzien van beide groepen speelt immers de vraag of de dames hun werkzaamheden in dienstverband verrichten zoals bedoeld in de Wet op de Loonbelasting 1964.

De inspecteur heeft gesteld dat er geen sprake is van gelijke gevallen maar van twee homogene groepen waarbij de ene groep voor de jaren ná 2005 wél heeft gekozen voor de opting-in regeling en de andere groep niet. Echter, die enkele

omstandigheid heeft niet tot gevolg dat voor het onderhavige jaar sprake is van ongelijke gevallen. Gelet op het vorenoverwogene is de rechtbank van oordeel dat sprake is van zowel feitelijk als rechtens gelijke gevallen.

4.4. Belanghebbende stelt dat sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen daar de inspecteur zou hebben gehandeld uit het oogmerk van begunstiging. De Hoge Raad heeft in het arrest van 28 maart 1984 (nummer: 22 171, onder andere gepubliceerd in BNB 1984/196) overwogen dat het gelijkheidsbeginsel tevens wordt geschonden indien de ongelijke behandeling het gevolg is van een oogmerk tot begunstiging. Het oogmerk van begunstiging moet voortvloeien uit

een welbewuste bevoordeling door de inspecteur van de andere gevallen (zie Hoge Raad 23 april 2004, nummer 38 262, onder andere gepubliceerd in BNB 2004/392).

4.5.De inspecteur heeft ter zitting onder meer verklaard:

“(...) Ja, het klopt dat de eerder opgelegde naheffingsaanslagen over het jaar 2005 worden vernietigd indien de belastingplichtige akkoord gaat met toepassing van de opting-in in latere jaren. De vernietiging van over het jaar 2005 reeds opgelegde aanslagen of het niet opleggen van aanslagen over dat jaar werd gebruikt als middel om de toepassing van de opting-in te faciliteren.

Indien men niet kiest voor opting-in zal door middel van (boeken)onderzoeken moeten worden vastgesteld wat de aard van de werkzaamheden is....”

en

“... Ja, als een belastingplichtige akkoord gaat met de opting-in dan laten wij het verleden rusten. Het is geen beleid omdat wij dat niet mogen maken, maar in de regio Zuidwest wordt dit ten aanzien van exploitanten toegepast.(...)”

Gelet op deze verklaringen staat naar het oordeel van de rechtbank vast dat de inspecteur zich er van bewust was dat hij ten aanzien van de groep die voor de jaren na 2005 wél had gekozen voor toepassing van de opting-in

regeling een begunstigend beleid voerde. De vernietiging van over 2005 reeds opgelegde aanslagen of het niet opleggen van aanslagen over dat jaar werd immers bewust gebruikt als middel om de opting-in regeling aantrekkelijk te maken. Naar het oordeel van de rechtbank leidt de handelswijze van de inspecteur dan ook tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen ten gevolge van het oogmerk van begunstiging en is het gelijk aan de zijde van belanghebbende."

**5. Uitspraak Gerechtshof 's-Gravenhage
10 mei 2010, nr. BK-09/00700,
LJN:BM5020**

**"6.1. Het Hof stelt voorop dat
belanghebbende de bevindingen van de**

bedrijfsbezoeken en het boekenonderzoek, zoals die zijn neergelegd in respectievelijk het bezoekerapport en het controlerapport, niet, althans niet afdoende, heeft bestreden. Nu overigens geen aanleiding bestaat te twifelen aan de inhoud van beide rapporten, gaat het Hof uit van de juistheid van die bevindingen (hierna: de onderzoeksresultaten).

6.2. Met de Inspecteur is het Hof van oordeel dat de rechtbank terecht en op goede gronden heeft geoordeeld dat sprake is van een dienstbetrekking tussen belanghebbende en de masseuses. De onderzoeksresultaten, in samenhang bezien, wijzen naar 's Hofs oordeel redelijkerwijs niet anders uit

dan dat de werkrelatie tussen belanghebbende en de masseuses feitelijk en juridisch van dien aard is, gelet ook op hetgeen overigens omtrent de betrekkingen tussen belanghebbende en de masseuses uit de gedingstukken naar voren komt, dat aan alle voor het bestaan van een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst vereiste elementen is voldaan en dat die relatie zodoende kwalificeert als een privaatrechtelijke dienstbetrekking in de zin van artikel 2, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

6.3. Wat de naheffing en de hoogte ervan aangaat heeft de rechtbank naar 's Hofs oordeel ook voor het overige terecht en op goede gronden geoordeeld, zoals ook de Inspecteur in

het verweerschrift in hoger beroep, onder verwijzing naar de uiteenzetting in het verweerschrift in eerste aanleg, overtuigend heeft beargumenteerd, dat het beroep van belanghebbende ongegrond is.

6.4. Voor zover belanghebbende met een ter zitting gedane verwijzing naar beleid van enkele andere belastingdiensteenheden een beroep op het gelijkheidsbeginsel doet, faalt dat beroep naar 's Hofs oordeel, reeds omdat, naar de Inspecteur heeft gesteld en belanghebbende ook heeft erkend, geen sprake is van een landelijk gecoördineerd, dat wil zeggen de afzonderlijke eenheden overstijgend, beleid dat in de naheffingssfeer met ondernemers als belanghebbende

afspraken worden gemaakt die afwijken van de wettelijke regels. Wat dat laatste betreft heeft de Inspecteur onweersproken gesteld dat met andere eenheden is afgesproken dat elke eenheid zelf bepaalt welk beleid in gevallen als het onderhavige wordt gevoerd en dat zijn eenheid, net als enkele andere eenheden, ervoor heeft gekozen pas in de sfeer van de invordering met de desbetreffende ondernemer te bespreken welke maatregelen zijn te treffen. Daarbij komt dat niet is gesteld of gebleken dat te dezen sprake is van een fiscale kwestie die meebrengt dat de eenheden zorg dragen voor onderlinge afstemming, althans in de naheffings sfeer. ..."

**6. Uitspraak Rechtbank Breda 23 juli
2010, nummer AWB 08/5301,
LJN:BN2834**

**"4.1. Van schending van het
gelijkheidsbeginsel kan sprake zijn
indien de handelwijze van de inspecteur
leidt tot ongelijke behandeling van
gelijke gevallen en deze ongelijke
behandeling het gevolg is van:**

- een begunstigend beleid dat niet van
toepassing is op belanghebbende, òf;**
- een oogmerk tot begunstiging van
andere gevallen dan dat van
belanghebbende, òf;**
- een begunstigende behandeling van
de meerderheid van met
belanghebbende vergelijkbare gevallen.**

4.2. De bewijslast van de schending van het gelijkheidsbeginsel berust bij belanghebbende. Belanghebbende heeft gesteld dat exploitanten die voor de jaren ná 2005 wél kiezen voor toepassing van de door de inspecteur aangeboden opting-in regeling en overigens in dezelfde omstandigheden verkeren, aanzienlijk begunstigd worden ten opzichte van exploitanten die hier niet voor kiezen. Deze begunstiging van de groep die heeft gekozen voor de opting-in regeling bestaat volgens belanghebbende uit het niet langer veelvuldig verrichten van controles en waarnemingen ter plaatse, als ook uit het niet opleggen van naheffingsaanslagen loonbelasting over voorgaande jaren en het niet invorderen of vernietigen van de reeds opgelegde

naheffingsaanslagen loonbelasting over voorgaande jaren.

4.3.Schending van het gelijkheidsbeginsel kan eerst aan de orde komen bij ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Van gelijke gevallen is sprake indien deze gevallen zowel rechtens als feitelijk vergelijkbaar zijn. De rechtbank is van oordeel dat exploitanten van privéclubs waarbij dames in een met de exploitant afgesproken werkschema werkzaamheden verrichten op het gebied van seksueel vermaak voor welke diensten de dames zelf met de klanten afrekenen, in beginsel allemaal gelijke gevallen zijn voor de loonheffing. Het gegeven dat belanghebbende de privéclub drijft in de vorm van een

sauna acht de rechtbank geen relevant verschil nu het ook bij belanghebbende feitelijk gaat om het gelegenheid geven tot seksueel vermaak. Het gegeven dat de ene exploitant wel, en de andere niet kiest voor “opting-in” maakt deze in beginsel gelijke gevallen niet verschillend.

4.4. Belanghebbende stelt dat sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen daar door de Belastingdienst regio Zuidwest, waaronder ook belanghebbende ressorteert, bewust een begunstigend beleid wordt gevoerd ten aanzien van exploitanten die wel hebben gekozen voor toepassing van de opting-in-regeling.

4.5. De inspecteur heeft ter zitting onder meer verklaard dat er geen sprake is van landelijk of regionaal beleid om bij exploitanten die hebben gekozen voor “opting-in” reeds bestaande naheffingsaanslagen loonheffing te vernietigen. Hierbij heeft de inspecteur aangegeven dat het accepteren van de opting-in regeling slechts één van de overwegingen is die wordt meegewogen bij de beslissing om een naheffingsaanslag op te leggen dan wel te handhaven, en heeft hij tevens verwezen naar een geval waarin wordt geprocedeerd over een “oude” naheffingsaanslag loonbelasting en premies volksverzekeringen die is opgelegd door een inspecteur van een ander kantoor van de belastingdienst en waarbij de belastingplichtige wel

gekozen heeft voor de opting-in regeling.

4.6. Naar het oordeel van de rechtbank heeft de inspecteur aannemelijk gemaakt dat er geen sprake is van een landelijk beleid dat reeds opgelegde naheffingsaanslagen loonbelasting worden vernietigd indien gekozen wordt voor opting-in. Dat is echter in dit geval niet beslissend, nu belanghebbende expliciet heeft verwezen naar het beleid van de belastingdienst in haar regio. Ook bij regionaal begunstigend beleid kan een beroep worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel. De rechtbank acht aannemelijk dat een dergelijk begunstigend beleid wel bestond in het gebied van de belastingdienst/Zuidwest en dat in deze regio de toezegging van

vernietiging van reeds opgelegde aanslagen of het niet opleggen van aanslagen bewust werd gebruikt als middel om de opting-in regeling aantrekkelijk te maken. De rechtbank leidt dit af uit de volgende feiten en omstandigheden:

-De inspecteur heeft in de zaak met rechtbanknummer 09/130 verklaard: “ja, het klopt dat eerder opgelegde naheffingsaanslagen over het jaar 2005 worden vernietigd indien de belastingplichtige akkoord gaat met toepassing van opting-in in latere jaren. De vernietiging van reeds opgelegde aanslagen of het niet opleggen van aanslagen werd gebruikt als middel om de toepassing van opting-in te faciliteren.”(bijlage nader stuk van

belanghebbende van 12 mei 2010).

-De inspecteur heeft ter zitting de juistheid van voornoemde verklaring weliswaar bestreden maar heeft niet aannemelijk gemaakt dat er in deze regio in enig geval, waarin een met belanghebbende vergelijkbare exploitant van opting-in gebruik had gemaakt, oude naheffingsaanslagen loonbelasting in stand zijn gelaten. Integendeel: de inspecteur heeft in de pleitnota bevestigd dat in een geval waarin voor opting-in was gekozen, een naheffingsaanslag loonbelasting niet is gehandhaafd en ter zitting heeft de inspecteur bevestigd dat dat in meer (een concreet aantal) zaken is gebeurd en dat hij niet één zaak heeft kunnen vinden waarin de “opting-in” is

geaccepteerd en naheffingsaanslagen in stand zijn gebleven.

-Belanghebbende heeft ter zitting uitdrukkelijk verklaard dat [S] en [Y] aanwezig waren bij besprekingen, onder meer op 26 september 2008, waarin is gezegd dat de naheffingsaanslagen loonbelasting geheel of gedeeltelijk van tafel zouden gaan als belanghebbende zou opteren.

-De naheffingsaanslag is opgelegd in 2006 maar de uitspraak is pas gedagtekend 22 oktober 2008. Dat is 20 dagen nadat belanghebbende had aangegeven geen gebruik te willen maken van de mogelijkheid tot “opting-in”. Het lijkt er dus sterk op dat de inspecteur met de uitspraak op

bezwaar heeft gewacht totdat er duidelijkheid was over de vraag of belanghebbende wilde meewerken met “opting-in”.

4.7. Naar het oordeel van de rechtbank is het gegeven dat de heffing sterk wordt vereenvoudigd indien exploitanten van privéclubs kiezen voor “opting-in”, geen rechtvaardiging voor het beleidsmatig laten vervallen van aanslagen loonbelasting over perioden van vóór 2008.

4.8. Belanghebbende beroept zich met recht op het begunstigend beleid dat jegens andere exploitanten van privéclubs in de regio is gevoerd. Het beroep is gegrond. De naheffingsaanslag wordt vernietigd.

**De overige in geschil zijnde vragen
behoeven daarmee geen beantwoording
meer.**

...."

**7. Uitspraak Rechtbank Haarlem, 19
september 2011, nrs. AWB 10/6512,
10/6513 en 10/6775, LJN:BT6452**

**"4.1. Eiseres klaagt over de
controleaanpak van verweerder. Die
aanpak, die landelijk is gecoördineerd,
kwam hierop neer dat na een
informatieve ronde door verweerder aan
de sekswerkersbranche, de betreffende
ondernemers een drietal opties (a, b en
c) is voorgelegd (zie de brieven
genoemd onder 2.5 en 2.6).
Ondernemers die kozen voor optie a en
b werden door verweerder als compliant**

aangemerkt. Ondernemers die kozen voor optie c, zoals eiseres, werden als non-compliant aangemerkt. Hen werd, anders dan de ondernemers die voor optie a of b hadden gekozen, te kennen gegeven dat verweerder zou overgaan tot het instellen van een boekenonderzoek. Eiseres vindt dat verweerder daarmee onbehoorlijk heeft gehandeld; hij heeft controlemiddelen ingezet als sanctie voor het niet tekenen van de vaststellingsovereenkomst. Verweerder heeft aldus misbruik gemaakt van zijn bevoegdheden. De rechtbank volgt eiseres niet in haar standpunt en motiveert dit als volgt. Verweerder heeft een wettelijke bevoegdheid tot het instellen van boekenonderzoeken. Hij dient zich daarbij te houden aan de regels zoals

beschreven in de Algemene wet inzake rijksbelasting (hierna: AWR) alsmede de beginselen van behoorlijk bestuur. Dat laatste houdt onder meer in dat verweerder zijn controlebevoegdheden niet mag inzetten voor oneigenlijke doeleinden. Daarvan is in casu echter geen sprake geweest. Aan eiseres zijn de opties voorgelegd waarbij optie a en b de opties waren die overeenkwamen met de fiscaaljuridische standpunten, wat daar verder ook van zij, van verweerder. Eiseres, dat stond haar vrij, heeft gekozen voor optie c. Door deze keuze werd duidelijk dat haar fiscaaljuridische standpunten in dezen niet overeenkwamen met die van verweerder. Dat verweerder in die discrepantie aanleiding zag tot het instellen van een boekenonderzoek is,

gelet op zijn controletaak, begrijpelijk en niet willekeurig. Evenmin kan worden gezegd dat verweerder door zo te handelen misbruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheden nu hij zijn bevoegdheden heeft gebruikt waarvoor deze zijn bedoeld: het controleren van de administratie. Nu over schending van de AWR niet is geklaagd, faalt de grief.

4.2. Eiseres heeft ter ondersteuning van haar standpunt dat verweerder heeft gehandeld in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel, verwezen naar een uitspraak van de rechtbank Breda van 11 maart 2010, 09/00130, LJN: BL8852. Daarin is onder meer in 4.5 overwogen:

“Gelet op deze verklaringen staat naar het oordeel van de rechtbank vast dat de inspecteur zich er van bewust was dat hij ten aanzien van de groep die voor de jaren na 2005 wèl had gekozen voor toepassing van de opting-in regeling een begunstigend beleid voerde. De vernietiging van over 2005 reeds opgelegde aanslagen of het niet opleggen van aanslagen over dat jaar werd immers bewust gebruikt als middel om de opting-in regeling aantrekkelijk te maken. Naar het oordeel van de rechtbank leidt de handelwijze van de inspecteur dan ook tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen ten gevolge van het oogmerk van begunstiging en is het gelijk aan de zijde van belanghebbende.”

De begunstiging waar de rechtbank Breda op doelt is het feit dat verweerder het sluiten van een convenant stimuleerde door, in het geval men zich aansloot bij het beleid, over voorgaande tijdvakken, dat wil zeggen tijdvakken gelegen voor 1 juli 2008, zijnde de datum waarop het besluit van de staatssecretaris van 15 september 2008 (CPP 2008/834M) in werking is getreden, geen naheffingsaanslagen loonbelasting op te leggen (of deze te vernietigen). Van een dergelijke begunstiging is in deze zaak geen sprake reeds omdat de onderhavige naheffingsaanslagen zien op tijdvakken gelegen na 1 juli 2008. Daar komt bij dat verweerder ter zitting onweersproken heeft gesteld dat in zijn regio geen sprake is geweest van begunstigend

beleid en dat ook compliant sekswerkersbedrijven begin 2011 zijn gecontroleerd. ..."

8. Werkinstructie arbeidsverhoudingen/overige seksinrichtingen van 3 oktober 2008

1.1 Doel

Het doel van deze handhavingsfase is het via repressief toezicht proberen de niet compliant bedrijven richting de groep van compliant ondernemingen te krijgen. Hierbij zullen waarnemingen ter plaatse en het instellen van een boekenonderzoek een belangrijke rol spelen.

2.3 Compliant versus non compliant

In de context van dit project is een exploitant compliant als hij;

sekswerkers in loondienst aanneemt dan wel een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst voor toepassing van het voorwaarden pakket ondertekent;

aangiften en afdrachten omzetbelasting en loonheffing doet;

voldoet aan de administratieplicht (artikel 52 AWR);

voldoet aan de bewaarplicht (artikel 52 AWR)

3.5.3 Waarneming ter plaatse

De waarneming ter plaatse is bedoeld om feiten en omstandigheden vast te stellen en te rapporteren. Daarnaast kan de bedrijfsvoering worden waargenomen en kan inzicht worden verkregen in de bezetting. Ook kunnen naar aanleiding van de bevindingen tijdens de waarnemingen ter plaatse waarschuwingen worden uitgereikt.

3.5.3.2 Sekswerkers

De sekswerker zullen worden geïnterviewd over hun eigen belastingheffing.

(...)

Het doel is inzichtelijk te krijgen hoe de arbeidsverhouding ligt tussen de sekswerker en de exploitant van de seksinrichting.

9. Uitspraak Rechtbank Amsterdam van 29 oktober 2012, AWB 10/4569

"3.4.1. De rechtbank is tot de conclusie gekomen dat eiseres onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat er documenten zouden bestaan waaruit zou kunnen blijken dat er een naheffingsbeleid is vastgesteld. De rechtbank kan dat ook niet afleiden uit de jurisprudentie waar eiseres naar heeft verwezen en evenmin uit de door verweerder overgelegde geheime stukken. De rechtbank ziet daarom geen aanleiding om getuigen te horen. De rechtbank merkt volledigheidshalve op dat, voor zover er mondelinge afspraken bestaan, deze niet vallen onder het bereik van de Wob, omdat de Wob een documentenwet is.

3.9.3. De Rechtbank heeft vervolgens na de zitting van 8 augustus 2012 alle geheime documenten en ook deels geheime documenten bekeken en gecontroleerd op die onderwerpen waarbij eiseres heeft gesteld belang bij te hebben. De rechtbank heeft bij deze controle geen enkele aanwijzing kunnen vinden dat er sprake is of zou zijn geweest van het door eiseres bedoelde naheffingsbeleid."