

# ECLI:NL:CBB:2017:215

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	26-06-2017
Datum publicatie	13-07-2017
Zaaknummer	15/805
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep Proceskostenveroordeling
Inhoudsindicatie	Correctie van eerder verleende S&O-verklaringen tot nihil op de grond dat de aangeleverde administratie niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen dat in het geheel niet aannemelijk is geworden dat S&O-werkzaamheden zoals opgenomen in de S&O-verklaringen zijn verricht. College: een boete van € 0,- is geen bestuurlijke boete in de zin van artikel 5:40 van de Awb. Verweerder was bevoegd de S&O-verklaringen te corrigeren in de omvang waarin hij dat heeft gedaan en heeft in redelijkheid van die bevoegdheid gebruik kunnen maken.
Wetsverwijzingen	<a href="#">Algemene wet bestuursrecht</a> <a href="#">Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen</a>
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl JOM 2017/750

## Uitspraak

uitspraak

### **COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN**

zaaknummer: 15/805

2700

**uitspraak van de meervoudige kamer van 26 juni 2017 op het hoger beroep van:**

**[naam 1] B.V, te [plaats] , appellante**

**(gemachtigden: mr. V.H. Affourtit, L. de Rooij en P. Silva-da-Cruz)**

tegen de uitspraak van de rechtbank Rotterdam van 1 september 2015, 14/8117  
(aangevallen uitspraak), in het geding tussen

appellante

en

**de Minister van Economische Zaken, verweerder**

(gemachtigden: mr. C. Cromheecke en ing. R.C. de Velde).

**Procesverloop in hoger beroep**

Appellante heeft hoger beroep ingesteld tegen de aangevallen uitspraak.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 25 augustus 2016. De gemachtigden van partijen zijn verschenen.

**Grondslag van het geschil**

1. Het College gaat uit van de volgende, in dit geding van belang zijnde, feiten en omstandigheden.

1.1. Appellante is een cacao producent. Zij heeft in het kader van haar project 'verwerking cacaoafval' voor het ontwikkelen van een cacao-afvalreinigingsmachine (project) S&O-verklaringen in de zin van artikel 1, eerste lid, aanhef en onder q, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Wva) aangevraagd. Het project had tot doel om een bestaande machine voor cacaobonen, met behulp van speur- en ontwikkelingswerk (S&O) zodanig aan te passen dat daarmee uit cacaoafval het eindproduct cacaokoek geproduceerd kan worden. Bij besluiten van 14 september 2010 en 24 januari 2011 heeft verweerder aan appellante twee S&O-verklaringen afgegeven voor periodes in 2010 en 2011, waarbij voor het project in totaal 4000 S&O-uren zijn toegekend.

1.2. Op 19 februari 2013 en 29 maart 2013 hebben medewerkers van Agentschap NL (thans: Rijksdienst voor Ondernemend Nederland (RVO)) namens verweerder een controlebezoek bij appellante afgelegd. Van die bezoeken is een ongedateerd rapport van bevindingen (rapport) opgemaakt, waarin ook het voornemen tot het opleggen van boetes conform de hierna vermelde primaire besluiten is vermeld. Tijdens die bezoeken is verweerder, kort gezegd, tot de conclusie gekomen dat appellante niet zelf een nieuwe machine heeft ontwikkeld, maar deze heeft aangeschaft en bij haar aanvragen om S&O-verklaringen heeft verzwegen dat zij heeft samengewerkt met [naam 2] B.V. ([naam 2]). Verder is het verweerder gebleken dat appellante ervan uit ging dat alleen met het registreren van de S&O-uren aan de administratieve verplichtingen van de Wva werd voldaan. Er was tijdens de bezoeken geen tot zeer weinig S&O-administratie omtrent aard, inhoud en voortgang beschikbaar. Appellante heeft schriftelijk op het rapport gereageerd en haar zienswijze gegeven op de voorgenomen besluitvorming. Zij heeft daarbij met name betwist dat zij bij haar aanvragen om S&O-verklaringen onjuiste informatie heeft

verstrekt. Appellante heeft verder een zienswijze ingediend tegen het haar door verweerder toegezonden voornemen tot het opleggen van een boete.

- 1.3. Met een ongedateerd besluit en een besluit van 28 februari 2014 (primaire besluiten) heeft verweerder de afgegeven S&O-verklaringen volledig gecorrigeerd en boetes opgelegd ter hoogte van 5% van het bedrag van de correctie-S&O-verklaring, afgerond op bedragen van € 100,-, te weten € 2.500,- voor de periode in 2010, respectievelijk € 300,- voor de periode in 2011. Daaraan is ten grondslag gelegd dat appellante ter verkrijging van de S&O-verklaring gegevens heeft verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat bij een juiste voorstelling van zaken op de aanvraag anders zou zijn beslist, als bedoeld in artikel 25, tweede lid, onder a, van de Wva. De boetes zijn opgelegd met toepassing van artikel 26, eerste lid, van de Wva. Appellante heeft tegen deze besluiten bezwaar gemaakt.
- 1.4. Met een besluit van 17 juni 2014 (bestreden besluit) heeft verweerder de bezwaren van appellante tegen de primaire besluiten gedeeltelijk gegrond verklaard en de primaire besluiten herroepen met dien verstande dat de correctie-S&O-verklaringen op andere gronden in stand blijven. Daaraan is ten grondslag gelegd dat de S&O-administratie (projectadministratie) van appellante niet voldoet aan de daaraan op grond van 24, eerste lid, van de Wva te stellen eisen. De boete is vastgesteld op € 0,-. De vastgestelde boetes van € 2.500,- en € 300,- vervallen. Daaraan is ten grondslag gelegd dat verweerder op grond van artikel 26, eerste lid van de Wva, bevoegd is om een bestuurlijke boete op te leggen en dat ten aanzien van appellante de bestuurlijke boetes na heroverweging en in overeenstemming met de door verweerder gehanteerde beleidsregels worden vastgesteld op € 0,-.

### **Uitspraak van de rechtbank**

2. De rechtbank heeft het beroep van appellante tegen het bestreden besluit ongegrond verklaard. Daartoe heeft zij, samengevat, overwogen dat verweerder bevoegd was om op grond van artikel 25, derde lid, van de Wva een correctieverklaring af te geven, dat verweerder in redelijkheid van die bevoegdheid gebruik heeft kunnen maken en dat op juiste wijze heeft gedaan.

### **Beoordeling van het geschil in hoger beroep**

3. Het College ziet zich eerst ambtshalve gesteld voor de vraag of de rechtbank zich terecht bevoegd heeft geacht om van het beroep van appellante tegen het bestreden besluit kennis te nemen.

- 3.1. Uit artikel 7 van hoofdstuk 3 van de bij de Awb behorende Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak (bevoegdheidsregeling), volgt dat de rechtbank Rotterdam (rechtbank) bevoegd is om te oordelen over een beroep tegen een besluit tot correctie van S&O-verklaringen als in dit geding aan de orde, als toepassing of mede toepassing is gegeven aan artikel 26 van de Wva. Artikel 26 van de Wva bevat bepalingen over het opleggen van een bestuurlijke boete. Uit artikel 11 van hoofdstuk 4 van de bevoegdheidsregeling volgt dat indien de rechtbank bevoegd is om van het beroep kennis te nemen, tegen de uitspraak van die rechtbank hoger beroep

openstaat bij het College. Uit artikel 4 van hoofdstuk 2 van de bevoegdheidsregeling volgt dat indien in een besluit op grond van de Wva niet (mede) toepassing is gegeven aan artikel 26 van de Wva, het College bevoegd is om in eerste en enige aanleg over het beroep tegen dat besluit te oordelen. Gelet hierop staat tegen een besluit op bezwaar op grond van de Wva, als in dit geding aan de orde, beroep in twee instanties open indien met dat besluit tevens een bestuurlijke boete is opgelegd. Indien dat niet het geval is staat tegen een dergelijk besluit slechts beroep open bij het College.

- 3.2. Gelet op 3.1 dient thans eerst de vraag te worden beantwoord of in het bestreden besluit (mede) toepassing is gegeven aan artikel 26 van de Wva. Voor de beantwoording van die vraag zijn de navolgende wettelijke bepalingen en beleidsregels, zoals die luiden ten tijde van het bestreden besluit, van belang.

Algemene wet bestuursrecht (Awb)

Artikel 5:40

1. Onder bestuurlijke boete wordt verstaan: de bestraffende sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom.

(..)

Artikel 5:46

1. De wet bepaalt de bestuurlijke boete die wegens een bepaalde overtreding ten hoogste kan worden opgelegd.

2 Tenzij de hoogte van de bestuurlijke boete bij wettelijk voorschrift is vastgesteld, stemt het bestuursorgaan de bestuurlijke boete af op de ernst van de overtreding en de mate waarin deze aan de overtreder kan worden verweten. Het bestuursorgaan houdt daarbij zo nodig rekening met de omstandigheden waaronder de overtreding is gepleegd.

(..)

Artikel 26 van de Wva

1. Bij overtreding van het bij of krachtens artikel 24, eerste lid, bepaalde of indien sprake is van het geval, bedoeld in artikel 25, tweede lid, onderdeel a, kan Onze Minister van Economische Zaken aan de S&O-inhoudingsplichtige een bestuurlijke boete opleggen ter hoogte van maximaal € 100 000, of, wanneer dat meer is, 20% van het in de S&O-verklaring als afdrachtvermindering vastgestelde bedrag.

(..)

Artikel 5 van de Beleidsregels bestuurlijke boeten S&O-afdrachtvermindering (beleidsregels)

De bestuurlijke boete wegens overtreding van artikel 24, eerste lid, 24, tweede lid, tweede volzin en van artikel 25, tweede lid, onder a, van de wet, wordt op € 0,- vastgesteld indien:

a. er sprake is van lichte verwijtbaarheid, en

b. verweerder de S&O-inhoudingsplichtige in de periode vijf jaar voorafgaande aan de vaststelling van de bestuurlijke boete niet eerder een bestuurlijke boete heeft opgelegd.

- 3.3. Aan de Memorie van Toelichting bij de oorspronkelijke tekst van het wetsvoorstel van de vierde tranche van de Awb (Kamerstukken II, 2003-2004, 29702 nr. 3), kan verder het volgende worden ontleend.

(pagina 85) "De bestuurlijke boete is een bestraffende of punitieve sanctie. Het strafrecht kent het beginsel «nullum crimen sine praevia lege criminali, nulla poena sine praevia lege poenali»: geen strafbaar feit en geen straf zonder voorafgaande wettelijke strafbepaling. Hoewel het in Nederland slechts voor het strafrecht is gecodificeerd (in 16 van de Grondwet en artikel 1 van het Wetboek van Strafrecht), geldt dit beginsel ook voor bestuurlijke sancties. Voor bestraffende

sancties volgt dit uit artikel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) en artikel 15 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR).”

(pagina 133-134) “De bestuurlijke boete wordt in dit wetsvoorstel gedefinieerd als de bestuurlijke sanctie, inhoudende een onvoorwaardelijke verplichting tot betaling van een geldsom, die is gericht op bestraffing van de overtreder. Een bestuurlijke boete is een sanctie, en kan derhalve slechts worden opgelegd voor een overtreding, een verboden gedraging. Daarin onderscheidt zij zich van verplichtingen tot betaling van een geldsom die door de overheid worden opgelegd ter zake van gedragingen die op zichzelf niet in strijd met het bestuursrecht zijn, zoals heffingen, retributies en (andere) belastingen. Een bestuurlijke boete is voorts een sanctie met een punitief karakter; daarin onderscheidt zij zich van de bestuurlijke dwangsom. Een dwangsom strekt tot het voorkomen, beëindigen of ongedaan maken van een onrechtmatige situatie. Dit komt tot uiting in het feit dat een dwangsom slechts kan worden opgelegd in combinatie met een last om iets te doen of na te laten. Bij een bestuurlijke boete is van zo’n last geen

sprake. De boete maakt de overtreding ook niet ongedaan – hoogstens indirect, door het afkomen van door de overtreding verkregen economisch voordeel – en is slechts indirect, door haar afschrikkende werking, gericht op het voorkomen van verdere overtredingen. De gekozen omschrijving brengt mee, dat een bestuurlijke boete niet voorwaardelijk kan worden opgelegd. Aan een boete onder de opschortende voorwaarde dat de overtreder binnen een bepaalde periode niet opnieuw een overtreding pleegt, bestaat geen behoefte, nu zij op hetzelfde neerkomt als een last onder dwangsom. Ook van andere vormen van voorwaardelijke boeteoplegging is niet gebleken dat daaraan in de praktijk behoefte bestaat.”

3.4. Het College heeft ter zitting aan de orde gesteld de vraag of een boete van € 0,- een bestuurlijke boete is als bedoeld in artikel 5:40, eerste lid, van de Awb. Verweerder heeft daarover aangevoerd dat volgens hem een boete van € 0,- een bestuurlijke boete is evenals een bedrag van € 0,- een geldsom is. Ingevolge zijn beleid wordt een boete van € 0,- opgelegd als sprake is van de laagst mogelijke mate van verwijtbaarheid. Er is in dit geding volgens verweerder sprake van een lichte mate van verwijtbaarheid. Degene aan wie een boete van € 0,- is opgelegd, voelt dat als een soort van voorwaardelijke straf. Met een eerder opgelegde boete, waaronder een boete van € 0,-, wordt in het beleid van verweerder rekening gehouden bij recidive.

3.5. Het College komt thans tot het oordeel dat een boete van € 0,- geen bestuurlijke boete is in de zin van de Awb en overweegt daartoe als volgt. Het College stelt vast dat in de Awb noch in de in dit geding van toepassing zijnde zogenoemde bijzondere wet, de Wva, een bepaling is aan te wijzen waarin is vermeld of waaruit volgt wat het minimumbedrag van een bestuurlijke boete is. Het College volgt verweerder niet in zijn standpunt dat dit een bedrag van € 0,- kan zijn. Het College kent daarbij betekenis toe aan wat in artikel 5:40, eerste lid, van de Awb is vermeld over de verplichting tot betaling van een geldsom, te weten dat die onvoorwaardelijk moet zijn. Een opgelegde boete van € 0,- leidt niet tot een dergelijke verplichting. Hieruit volgt dat verweerder niet op grond van een hem daartoe door de wetgever verleende bevoegdheid, bevoegd is om aan appellante een boete van € 0,- op te leggen. Verweerder is gelet hierop evenmin bevoegd om een opgelegde boete met toepassing van artikel 5:46, tweede lid, van de Awb, te matigen tot € 0,-. In een dergelijk geval zou van het opleggen van een boete kunnen worden afgezien. Het College merkt in dit verband nog op dat artikel 26 van de Wva geen verplichting voor verweerder bevat om een boete op te leggen. Voor zover een boete van € 0,- dient als waarschuwing dat bij een volgende overtreding (recidive) een zwaardere sanctie volgt, moet worden vastgesteld dat ingevolge de Wva een voorafgaande waarschuwing niet is vereist voor de uitoefening van de in artikel 26 van de Wva vermelde bevoegdheid van verweerder tot het opleggen van een bestuurlijke boete.

3.6. Gelet op het vorenstaande is het College van oordeel dat met het bestreden besluit, voor zover dat betrekking heeft op de boete van € 0,-, anders dan verweerder heeft beoogd, geen toepassing is gegeven aan artikel 26 van de Wva inzake het opleggen van een bestuurlijke boete.

Gelet op de hiervoor onder 3.1 vermelde bevoegdheidsverdeling staat tegen een dergelijk besluit daarom geen beroep in twee instanties open.

- 3.7. Gelet op wat hiervoor onder 3.1 tot en met 3.6 is overwogen, was de rechtbank niet bevoegd om op het beroep van appellante tegen het bestreden besluit te oordelen. De rechtbank had zich onbevoegd moeten verklaren en het beroep moeten doorsturen naar het College. Nu de rechtbank dit niet heeft gedaan zal het College de aangevallen uitspraak vernietigen en, doende wat de rechtbank had behoren te doen, de rechtbank onbevoegd verklaren om van het beroep kennis te nemen.
- 3.8. Het College ziet aanleiding om verweerder te veroordelen in de proceskosten van appellante in het beroep bij de rechtbank. Het College stelt deze kosten met inachtneming van het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 990,- voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand (1 punt voor het beroepschrift en 1 punt voor verschijnen ter zitting en een waarde per punt van € 495,-).

### **Beoordeling van het geschil in beroep**

*ten aanzien van de boete*

4. Gelet op hetgeen het College hiervoor heeft overwogen dient het bestreden besluit, voor zover daarbij een boete van € 0,- is opgelegd, te worden vernietigd. Het beroep slaagt in zoverre. Het bestreden besluit zal in zoverre worden vernietigd maar blijft in stand voor zover daarbij de bij de primaire besluiten opgelegde boetes zijn herroepen.

*ten aanzien van de correcties van de S&O-verklaringen*

5. In dit geding is volgende wet- en regelgeving, zoals die luidde ten tijde in geding, van belang.

Artikel 1 van de Wva

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

n. speur- en ontwikkelingswerk: door een S&O-inhoudingsplichtige, dan wel een S&O-belastingplichtige, systematisch georganiseerde en in een lidstaat van de Europese Unie verrichte werkzaamheden, direct en uitsluitend gericht op: (..)

2°. de ontwikkeling van voor de S&O-inhoudingsplichtige of de S&O-belastingplichtige technisch nieuwe (onderdelen van) fysieke producten, (onderdelen van) fysieke productieprocessen, of (onderdelen van) programmatuur; (..)

Artikel 24, eerste lid, van de Wva

De S&O-inhoudingsplichtige aan wie een S&O-verklaring is afgegeven, houdt over de periode vermeld in de verklaring een overeenkomstig bij ministeriële regeling van Onze Minister van Economische Zaken vast te stellen regels ingerichte administratie bij omtrent de aard, de inhoud, de omvang en de voortgang van het werk dat in de verklaring is aangemerkt als speur- en ontwikkelingswerk.

Artikel 25, tweede lid, van de Wva

Onze Minister van Economische Zaken geeft aan de S&O-inhoudingsplichtige een correctie-S&O-

verklaring af met het bedrag dat op de S&O-verklaring ten onrechte is vermeld als bedrag aan S&O-afdrachtvermindering, indien:

- a. aannemelijk is dat ter verkrijging van de S&O-verklaring gegevens of bescheiden zijn verstrekt die zodanig onjuist of onvolledig zijn dat op de aanvraag een andere beslissing zou zijn genomen indien bij de beoordeling daarvan de juiste omstandigheden volledig bekend zouden zijn geweest;
- b. aannemelijk is geworden, dat de S&O-inhoudingsplichtige de verplichting, bedoeld in artikel 24, tweede lid, eerste volzin, niet is nagekomen.

Artikel 25, derde lid, van de Wva

Onze Minister van Economische Zaken kan, indien blijkt dat de in artikel 24, eerste lid, bedoelde administratie niet voldoet aan het bij of krachtens dat artikel bepaalde aan de S&O-inhoudingsplichtige een correctie-S&O-verklaring afgeven tot een omvang waarvan onvoldoende aannemelijk is dat speur- en ontwikkelingswerk zoals opgenomen in de S&O-verklaring, is verricht.

Artikel 2 van de Uitvoeringsregeling S&O-afdrachtvermindering 2006 (Uitvoeringsregeling)

1. De S&O-inhoudingsplichtige of de S&O-belastingplichtige die speur- en ontwikkelingswerk verricht waarvoor hij beschikt over een S&O-verklaring voert gedurende de periode waarop de S&O-verklaring betrekking heeft een zodanige administratie dat daaruit op eenvoudige en duidelijke wijze zijn af te leiden:

- a. de aard en inhoud van het verrichte speur- en ontwikkelingswerk;
- b. op welke dagen door een werknemer van de S&O-inhoudingsplichtige of door de S&O-belastingplichtige speur- en ontwikkelingswerk is verricht, en om hoeveel uur het per dag ging;
- c. de voortgang van het verrichte speur- en ontwikkelingswerk.

2 De S&O-inhoudingsplichtige of de S&O-belastingplichtige houdt de administratie zodanig bij dat deze binnen twee maanden na afloop van het kalenderkwartaal waarin het speur- en ontwikkelingswerk is verricht, beschikbaar is voor controle.

(..)

6. Ter beoordeling van het College staat of verweerder terecht en op goede gronden heeft besloten om de aan appellante afgegeven S&O-verklaringen voor de periode van augustus tot en met december van het jaar 2010 en voor de periode van januari tot en met maart van het jaar 2011 tot nihil te corrigeren op de grond dat de aangeleverde administratie niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen en dat in het geheel niet aannemelijk is geworden dat S&O-werkzaamheden zoals opgenomen in de S&O-verklaringen zijn verricht.

6.1. Appellante stelt zich op het standpunt dat zij een deugdelijke S&O-administratie heeft bijgehouden die voldoet aan de tekst van de wet en de bedoeling van de wetgever. Er zijn door de wetgever geen bijzondere vormvoorschriften gesteld aan de wijze waarop de administratie wordt bijgehouden. Verweerder stelt buitenwettelijke eisen aan de administratie. Dat is in strijd met het legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Uit de door haar overgelegde administratie blijkt duidelijk dat haar eigen medewerkers in 2010 1033 en in 2011 164 uren hebben besteed aan S&O-werkzaamheden. Dit zijn minder uren dan waarvoor haar S&O-verklaringen zijn verstrekt. Anders dan verweerder meent, zijn in het kader van het project geen S&O-werkzaamheden door derden verricht.

6.2. Subsidiar stelt appellante zich op het standpunt dat verweerder zich redelijkerwijs niet op het standpunt heeft kunnen stellen dat zij in het geheel geen S&O-uren aan het project heeft besteed, althans dat zij geen S&O-uren in haar administratie heeft onderbouwd. Appellante heeft een groot financieel belang bij de uitkomst van deze zaak en heeft er belang bij dat verweerder

op detailniveau onderzoekt hoeveel S&O-werk aannemelijk is. Appellante betwist verder het standpunt van verweerder dat de door haar in het beroepschrift vermelde technische knelpunten geen technische knelpunten zijn die maken dat sprake is van S&O. Zij stelt verder dat dit standpunt niet aan de correctie van de S&O-verklaringen ten grondslag is gelegd en daarom buiten beschouwing moet worden gelaten.

6.3. Verweerder stelt zich op het standpunt dat het appellante op grond van de haar tijdens het intakegesprek verstrekte informatie en algemeen voorlichtingsmateriaal, waaronder brochures en de website van verweerder, thans RVO, bekend was, althans had moeten zijn wat er van een S&O-administratie wordt verwacht. De te voeren administratie is vormvrij zodat een aanvrager de administratie kan kiezen die past bij zijn bedrijfsvoering. Het is wel een wettelijk vereiste dat uit een urenregistratie de omvang van het verrichte S&O kan worden afgeleid. Ook moet er een administratie worden bijgehouden waaruit op eenvoudige en duidelijke wijze de aard, inhoud en voortgang van de S&O werkzaamheden in de aangevraagde periodes kan worden afgeleid (projectadministratie). De controle door verweerder van de projectadministratie van appellante (administratietoets), heeft verweerder tot de conclusie geleid dat deze niet voldeed aan voormelde eis. Uit die projectadministratie blijkt niet wat de technisch inhoudelijke inbreng van appellante is geweest, evenmin als wat de inbreng van derden is geweest met wie zij heeft samengewerkt. Gelet hierop stelt verweerder zich op het standpunt dat hij bevoegd was om een correctie-S&O-verklaring af te geven tot een omvang waarvan onvoldoende aannemelijk is dat S&O is verricht, als vermeld in artikel 25, derde lid, van de Wva. Bij het vaststellen van die omvang (aannemelijkheids-toets) is verweerder tot de conclusie gekomen dat appellante met de tijdens het bedrijfsbezoek overlegde administratie, de later ingediende stukken en de aanwezigheid van een werkende machine in het geheel niet aannemelijk heeft gemaakt dat sprake is geweest van S&O-werkzaamheden. Gelet hierop heeft hij op goede gronden een correctie van 100% toegepast.

7. Het College ziet zich eerst gesteld voor de vraag of verweerder terecht heeft vastgesteld dat de administratie van appellante niet aan het bij of krachtens artikel 24, eerste lid, van de Wva bepaalde voldoet (administratietoets).

7.1. Artikel 2, tweede lid, Uitvoeringsregeling vereist dat de administratie zodanig wordt bijgehouden dat deze binnen twee maanden na afloop van het kalenderkwartaal waarin het spur- en ontwikkelingswerk is verricht, beschikbaar is voor controle. Bij de aankondiging van de controle tijdens de bedrijfsbezoeken op 19 februari 2013 en 29 maart 2013 heeft verweerder appellante met brieven van 8 januari 2013 en 11 maart 2013 bericht welke gegevens voor die controle beschikbaar moesten zijn. Gelet op artikel 2, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling, mocht verweerder, zoals hij stelt, bij het nemen van het bestreden besluit dan ook uitgaan van de administratie zoals die ten tijde van de controle aan hem door appellante ter beschikking was gesteld en was hij niet gehouden om rekening te houden met nadien alsnog overgelegde stukken, waaronder bijvoorbeeld de in bezwaar overgelegde notulen van werkoverleggen, waarmee appellante de administratie alsnog inzichtelijk wilde maken.

7.2. Zoals het College eerder heeft geoordeeld (zie bijvoorbeeld de uitspraak van 2 februari 2015, ECLI:NL:CBB:2015:33) ligt het op de weg van appellante om met een verwijzing naar concrete stukken te komen waaruit de onjuistheid van het gemotiveerde standpunt van verweerder over de projectadministratie zou volgen. Het College stelt vast dat appellante dit voorafgaand aan het bestreden besluit niet heeft gedaan. Tijdens de hoorzitting in bezwaar heeft appellante blijkens het daarvan opgemaakte verslag zelfs erkend dat het bijhouden van de administratie niet goed is gegaan en dat een projectadministratie feitelijk ontbreekt. Dat appellante in beroep hierover een ander standpunt inneemt, doet daaraan niet af.

7.3. Appellante heeft in het beroep bij de rechtbank en in beroep bij het College stukken in het geding gebracht die door haar bijlage 12a, 12b en 12c zijn genoemd (nadere stukken). Zij stelt dat deze stukken geen nieuwe documenten zijn, maar slechts een andere presentatie inhouden van de tijdens de controlebezoeken en in bezwaar beschikbare informatie en dat deze stukken daarom



deel uitmaken van de projectadministratie. Uit deze stukken blijkt volgens haar dat de projectadministratie deugdelijk was. Het College volgt, gelet op wat hiervoor onder 7.1 is overwogen over het tijdstip waarop een projectadministratie beschikbaar moet zijn, appellante niet in deze redenering. Niet is in geding dat de nadere stukken en de in bezwaar overgelegde stukken door appellante niet ten tijde van de bedrijfsbezoeken aan verweerder beschikbaar zijn gesteld. Gelet hierop maken deze stukken geen deel uit van de door verweerder gecontroleerde projectadministratie. Aan deze stukken komt alleen al daarom niet de betekenis toe die appellante daaraan toegekend wil zien, te weten dat met inachtneming daarvan moet worden geoordeeld dat zij een deugdelijke projectadministratie heeft bijgehouden. Het College is derhalve van oordeel dat niet is gebleken dat appellante een deugdelijke projectadministratie heeft bijgehouden.

7.4. Het College volgt appellante niet in haar subsidiaire standpunt dat haar niet kan worden verweten dat de projectadministratie niet voldeed aan de daaraan te stellen eisen omdat, zoals zij stelt, niet is voorgeschreven uit welke stukken een projectadministratie (ten minste) moet bestaan. Het College is met verweerder van oordeel dat het appellante bekend had moeten zijn wat er van een projectadministratie wordt verwacht. Het College wijst er verder op dat in de hiervoor onder 1.1 vermelde besluiten waarmee de S&O-verklaringen zijn afgegeven, is vermeld dat appellante verplicht is van de S&O-werkzaamheden een administratie bij te houden waaruit per project op eenvoudige en duidelijke wijze de aard, de inhoud, de omvang en de voortgang van het verrichte S&O is af te leiden. Indien en voor zover het appellante destijds niet duidelijk was welke eisen aan die administratie gesteld worden, had zij daarover inlichtingen kunnen inwinnen bij verweerder. Dat zij dat niet heeft gedaan komt voor haar rekening.

7.5. Gelet op het vorenstaande volgt het College verweerder in zijn standpunt dat appellante geen deugdelijke projectadministratie heeft bijgehouden. Verweerder heeft zich terecht op het standpunt gesteld dat appellante niet heeft voldaan aan de op grond van artikel 24, eerste lid, van de Wva en artikel 2 van de Uitvoeringsregeling op haar rustende verplichtingen. Hieruit volgt dat verweerder bevoegd was om op grond van artikel 25, derde lid, van de Wva correctie-verklaringen af te geven.

8. Het College ziet zich vervolgens gesteld voor de vraag of verweerder in redelijkheid van die bevoegdheid gebruik heeft kunnen maken door de S&O-verklaringen met 100% te corrigeren.

8.1. Het in artikel 25, derde lid, van de Wva neergelegde criterium voor de bepaling van de omvang van de correctie geeft aan dat het gaat om de omvang waarvan onvoldoende aannemelijk is dat spur- en ontwikkelingswerk, zoals opgenomen in de S&O-verklaring, is verricht (aannemelijkheidstoets). Blijkens vaste jurisprudentie van het College (zie onder meer de uitspraak van 21 februari 2014, ECLI:NL:CBB:2014:73) overschrijdt verweerder de grenzen van die ruimte in beginsel niet door, mede in verband met het zeer grote aantal aanvragen dat jaarlijks beoordeeld moet worden en de daarbij gegeven noodzaak van een hanteerbaar controlesysteem, aan het begrip "onvoldoende aannemelijk" een ruime uitleg te geven en door dus bij deze toets zeer terughoudend te zijn in het aannemen dat S&O-werk daadwerkelijk is verricht. Het ligt voorts op de weg van de aanvrager om, indien hij meent dat verweerdens beoordeling op dit punt geen stand kan houden, dit aan de hand van andere feiten en omstandigheden en eventueel verdere administratie, aannemelijk te maken.

8.2. Gelet op 8.1 rust op appellante de last om te bewijzen dat, zoals zij stelt, verweerder in het kader van de aannemelijkheidstoets ten onrechte heeft aangenomen dat haar werknemers in het geheel geen S&O-werkzaamheden hebben verricht. Het College volgt appellante daarom niet in haar standpunt dat verweerder op detailniveau had moeten onderzoeken hoeveel S&O-werk aannemelijk is. Appellante verwijst ter ondersteuning van haar standpunt dat uit de door haar overgelegde stukken genoegzaam blijkt dat haar werknemers in 2010 en 2011 S&O-werkzaamheden hebben verricht, met name naar de in beroep bij het College overgelegde stukken 'bijlage 12a', waarin volgens haar per technisch knelpunt de feitelijke S&O-

werkzaamheden en de daaraan bestede uren zijn vermeld, en 'bijlage 12b' met de stukken waarnaar in bijlage 12a wordt verwezen. Het College is met verweerder van oordeel dat 'bijlage 12a' in zodanig algemene bewoordingen is opgesteld dat appellante daarmee niet is geslaagd in het door haar te leveren bewijs als hiervoor vermeld. De in die bijlage vermelde knelpunten, evenals de daarbij vermelde oplossingsrichtingen zijn in algemene termen omschreven. Per beschreven knelpunt zijn verder namen van werknemers en aantallen S&O-uren vermeld. Niet is vermeld waar de werkzaamheden van de medewerkers concreet uit hebben bestaan. Bijlage 12b bevat deze informatie evenmin. De vraag of het S&O-werkzaamheden zijn geweest, kan naar het oordeel van het College al daarom niet op grond van die gegevens worden beantwoord. Appellante heeft ook geen andere stukken overgelegd waaruit blijkt dat sprake was van S&O-werkzaamheden. Het College is daarom van oordeel dat appellante niet aannemelijk heeft gemaakt dat de in geding zijnde uitkomst van de aannemelijkheidstoets geen stand kan houden. Dat appellante het doel van haar project heeft bereikt en een nieuwe machine heeft ontwikkeld, baat haar gelet op het vorenstaande niet. In dit geding is het niet voldoende dat de machine zo innovatief is dat deze onder S&O valt, omdat tevens is vereist dat de projectadministratie toereikend is. Nu naar het oordeel van het College dat laatste niet het geval is, behoeft wat partijen hebben aangevoerd over de S&O-waardigheid van het project, evenals de technische knelpunten en eventuele werkzaamheden door derden, in dit geding geen verdere bespreking.

8.3. Het College is, gelet op 8.1 en 8.2, van oordeel dat verweerder de grenzen van zijn beoordelingsruimte niet heeft overschreden door vast te stellen dat uit de beschikbare gegevens niet kan worden afgeleid dat appellante in 2010 en 2011 S&O-werk heeft verricht. Gelet hierop was verweerder bevoegd de S&O-verklaringen te corrigeren in de omvang waarin hij dat heeft gedaan, te weten door het aantal S&O-uren vast te stellen op nihil. Het College is verder van oordeel dat verweerder in redelijkheid van die bevoegdheid gebruik heeft mogen maken.

9. De conclusie is dat de hiervoor onder 7 en 8 vermelde vragen bevestigend moeten worden beantwoord en dat het beroep in zoverre niet slaagt. Het College zal het beroep in zoverre ongegrond verklaren.

10. Het College ziet aanleiding om verweerder te veroordelen in de proceskosten van appellante in het beroep bij het College. Het College stelt deze kosten met inachtneming van het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 990,- voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand (1 punt voor het beroepschrift en 1 punt voor verschijnen ter zitting en een waarde per punt van € 495,-).

## **Beslissing**

Het College,

oordelend in hoger beroep:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de aangevallen uitspraak;
- verklaart de rechtbank onbevoegd om van het beroep van appellante kennis te nemen;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van appellante tot een bedrag van € 990,-;
- bepaalt dat verweerder aan appellante het in beroep bij de rechtbank betaalde griffierecht van € 328,- vergoedt.

oordelend in beroep:

- verklaart het beroep tegen het besluit van 17 juni 2014, voor zover daarbij een boete is opgelegd van € 0,-, gegrond;
- vernietigt het besluit van 17 juni 2014, voor zover daarbij een boete is opgelegd van € 0,-;
- verklaart het beroep voor het overige ongegrond
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van appellante tot een bedrag van € 990,-;
- bepaalt dat verweerder aan appellante het in beroep bij het College betaalde griffierecht van € 497,- vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. H.O. Kerkmeester, mr. E.R. Eggeraat en mr. C.J. Waterbolk, in aanwezigheid van mr. J.W.E. Pinckaers, griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 26 juni 2017.

w.g. H.O. Kerkmeester w.g. J.W.E. Pinckaers

*Tegen deze uitspraak kunnen de belanghebbende en het bestuursorgaan beroep in cassatie instellen ter zake van schending van de artikelen 1 en 2 van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen met betrekking tot het bepaalde omtrent de begrippen 'inhoudingsplichtige', 'aangiftetijdvak', 'loon', 'onderneming', 'fiscale eenheid' en 'werknemer' (artikel 30, vierde lid, Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen).*