

Gerechtshof Amsterdam

Vierde Meervoudige Belastingkamer

22 augustus 1997

kenmerk **P94/4900**

UITSPRAAK

op het beroep van X te P belanghebbende,

tegen

een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst Ondernemingen, de Inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie van het gerechtshof een beroepschrift ingekomen op 21 oktober 1994, ingediend door S. als zijn gemachtigde.

Het beroep is bij beschikking van 28 augustus 1995 van de Voorzitter van de Eerste Meervoudige Belastingkamer niet-ontvankelijk verklaard. Bij uitspraak van 25 januari 1996 van de Tweede Enkelvoudige Belastingkamer op een op 5 oktober 1995 ter griffie tegen voornoemde beschikking ingekomen verzetschrift werd het verzet gegrond verklaard.

Het beroep, dat is aangevuld bij brief van 10 januari 1995, is gericht tegen de uitspraak van de Inspecteur met dagtekening 31 augustus 1994 betreffende de naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 1 april 1993 tot en met 31 mei 1993.

De naheffingsaanslag bedraagt f 311.616, bestaande uit f 154.540 aan enkelvoudige loonbelasting/premie volksverzekeringen, een verhoging van honderd percent van de enkelvoudige belasting en premie, en f 2.536 aan heffingsrente.

Bij de bestreden uitspraak is de naheffingsaanslag gehandhaafd.

Het beroep strekt tot vernietiging van de uitspraak en van de naheffingsaanslag.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

Ter zitting van 13 juni 1996 is alleen de Inspecteur verschenen; op 12 juni 1996 was ter griffie een brief van de gemachtigde S. ingekomen, waarin hij liet weten zich als gemachtigde aan de zaak te hebben onttrokken.

De behandeling van de zaak is schriftelijk voortgezet. De Inspecteur heeft, op verzoek van de griffier, bij brief van 4 juli 1996 (met bijlagen) nadere gegevens verstrekt.

Ter zitting van 10 januari 1997 zijn verschenen belanghebbende, alsmede zijn gemachtigde A., en de Inspecteur.

De gemachtigde heeft een pleitnota met bijlagen overgelegd, welke tot de gedingstukken wordt gerekend. De behandeling van de zaak is schriftelijk voortgezet. Ingekomen zijn brieven (met bijlagen) van de gemachtigde van 14 maart 1997 en van de Inspecteur van 15 april 1997.

Op 12 mei 1997 is voor de door de kamer uit haar midden aangewezen raadsheer-commissaris als getuige gehoord C. Het proces-verbaal van getuigenverhoor behoort tot de gedingstukken.

Ter zitting van 16 mei 1997 zijn verschenen belanghebbende en de gemachtigde, tot bijstand vergezeld van A.X., alsmede de Inspecteur. Beide partijen hebben ter zitting een pleitnota voorgedragen en -met bijlagen- overgelegd, welke tot de gedingstukken worden gerekend. Van alle overgelegde stukken hebben de partijen kunnen kennis nemen en ze hebben er zich over kunnen uitlaten.

2. Tussen de partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende was in het onderhavige loonbelastingtijdvak van 1 april 1993 tot en met 31 mei 1993 (verder: het loonbelastingtijdvak) eigenaar van het confectie-atelier B.

Het atelier werd gedreven in een voor f 2.276 per maand gehuurde bedrijfsruimte aan de a-sstraat 1. De machines die voor de vervaardiging van kleding werden gebruikt waren deels eigendom van de onderneming en werden deels gehuurd.

2.2. B had in het loonbelastingtijdvak personeel in dienst. Op 26 april 1994 verklaarde belanghebbende daarover (zie proces-verbaal G.A.K. (Gemeenschappelijk Administratie Kantoor), bijlage 6 bij het verzoekschrift):

'Vanaf 1 juli 1992 heb ik vaste werknemers in dienst. In de loop van de tijd zijn er steeds meer vaste werknemers bijgekomen. Thans werken er 9 vaste werknemers bij mij en de andere zijn dan oproepkrachten. De hoeveelheid oproepkrachten wisselt regelmatig, soms heb ik wel 16 oproepkrachten aan het werk.'

2.3. Volgens de door belanghebbende aan de Inspecteur ingestuurde verzamelloonstaat over 1993 waren bij B in april 1993 vier personen, en in mei 1993 vijf personen in dienst.

Aan deze personen is, blijkens de boekhouding van belanghebbende, in april 1993 f 3.765 en in mei 1993 f 6.660, tezamen f 10.425, als loon uitbetaald.

2.4. Het personeel van belanghebbende kreeg in het loonbelastingtijdvak het minimumloon uitbetaald, dat f 99,48 netto per dag bedroeg. Het loonbelastingtijdvak omvatte 39 werkdagen. (Zie brief van de Inspecteur van 4 juli 1996).

2.5. Over het loonbelastingtijdvak werd door belanghebbende geen aangifte voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen gedaan en werd niets afgedragen.

2.6. Uit het grootboek van B blijkt dat er in het loonbelastingtijdvak is geproduceerd voor de afnemers J, Ce-B.V. en I tot factuurbedragen van in totaal f 217.206 (facturen van 8 april 1993 tot en met 25 mei 1993).

2.7. Op 8 maart 1994 werd vanwege het G.A.K. bij belanghebbende een 'controle loonconfectiebedrijven' ingesteld. Daarbij werden bij B 24 werkzame personen aangetroffen. Blijkens een door het GAK opgemaakt rapport van 11 maart 1994 ging men er van uit dat alle in dienst zijnde personen minimaal 20 uren per week werkten. Op 26 april 1994 werd bij B een controle ingesteld door het Buro Vreemdelingenpolitie (Coördinatie-team loonconfectie). Daarbij werden 12 werkzame personen aangetroffen.

2.8. Bij een onderzoek in de administratie van belanghebbende werden facturen aangetroffen van door B bij K c.v. uitbesteed werk. Deze facturen -over de periode 10 februari 1993 tot 19 mei 1993- beliepen een bedrag van f 245.187, waarvan een gedeelte ad f 159.530 uit binnen het loonbelastingtijdvak gedateerde facturen bestond.

2.9. Bij het opleggen van de naheffingsaanslag heeft de Inspecteur de facturen van K c.v. als valse facturen aangemerkt. Het gehele bedrag van f 245.187 werd als binnen het loonbelastingtijdvak aan anonieme werknemers uitbetaald loon in aanmerking genomen. De naheffingsaanslag werd als volgt berekend:

Totale omzet (bruto loon)	f 245.187
Bijtelling Ziekenfondswet (werkgeversdeel 5,05%)	f 12.381

Totaal brutoloon	f 257.568
Loonheffing anoniementarief (60%)	f 154.540
Verhoging 100%	f 154.540
Er werd een zogenoemde 'niet-verhaalsaanslag' opgelegd.	

3. Geschil

Tussen partijen is in geschil of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd en of de Inspecteur terecht geen kwijtschelding van de verhoging heeft verleend.

4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding.

Kort samengevat komt het standpunt van de Inspecteur er op neer dat bij B in het loonbelastingtijdvak aanzienlijk meer personeelsleden gewerkt hebben dan op de verzamelloonstaat vermeld staan. De facturen van K c.v. zouden vervalst zijn om in de administratie van de onderneming betaling van 'zwarte lonen' aan personeelsleden te verhullen.

De Inspecteur stelt dat het totale bedrag van de facturen van K c.v. (f 245.187) door belanghebbende voor 'zwarte verloning' is gebruikt.

Belanghebbendes standpunt komt er op neer dat hij in het loonbelastingtijdvak nauwelijks personeel in dienst had, doch dat voor omvangrijke bedragen werk werd uitbesteed aan K c.v. De in de administratie van B opgenomen facturen van K c.v. vormen daarvoor het bewijs. De echtheid van de facturen wordt bevestigd door L., voormalig firmant van K c.v.

5. Beoordeling van het geschil

5.1.1. Belanghebbende heeft over het loonbelastingtijdvak geen aangifte gedaan. Op grond van artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wijst de rechter het beroep dan af, tenzij gebleken is, dat en in hoeverre de uitspraak of de belastingaanslag onjuist is.

5.1.2. Belanghebbende, op wie te dezen de bewijslast rust, heeft onvoldoende aannemelijk gemaakt dat hij in het loonbelastingtijdvak aan K c.v. betalingen voor uitbesteed werk heeft verricht. De getuigenverklaring van C. laat het Hof buiten beschouwing; ze houdt te dezen slechts verklaringen 'van horen zeggen' in en geeft onvoldoende inzicht in de betrouwbaarheid van de verklaringen van L..

De schriftelijke verklaringen van L. verwerpt het Hof als tegenstrijdig en ongeloofwaardig. Aan voormeld oordeel doen evenmin af de verklaringen van BX en van D.

5.1.3. Aan belanghebbende moet worden toegegeven dat de berekening van het bruto-loon op basis van het totaal van de facturen van K c.v. te hoog uitkomt.

De K-facturen kunnen naar 's Hofs oordeel, nu zij deels buiten het loonbelastingtijdvak zijn gedateerd, en overigens door de Inspecteur onvoldoende is gemotiveerd waarom tot gelijklopende bedragen als op de facturen vermeld staan volledig 'zwarte verloning' zou hebben plaatsgevonden, niet als voldoende basis dienen voor de berekening van de naheffingsaanslag. Het Hof zal mitsdien de (hoogte van de) naheffingsaanslag op andere wijze toetsen.

5.1.4. In het belastingtijdvak werd aan afnemers ter zake van geproduceerde en geleverde goederen voor f 217.206 gefactureerd. Niet is gesteld of gebleken dat dit bedrag onjuist is.

Behoudens de door het Hof (onder 5.1.2.) verworpen stelling dat werk aan K c.v. werd uitbesteed, is niet gesteld of gebleken dat anderszins werk is uitbesteed. Uit de boekhouding van belanghebbende is gebleken dat in het loonbelastingtijdvak slechts het onder 2.3. vermelde bedrag van f 10.425 aan loon is uitbetaald.

Voorts acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende over de middelen beschikte om aanzienlijke loonbetalingen te doen.

Op grond van een en ander en op grond van de onder 2.2. opgenomen verklaring van belanghebbende, alsmede gelet op de verhouding tussen de geproduceerde omzet (f 217.206) en het geboekte loon (f 10.425), en op grond van de onder 2.7 vermelde bevindingen in het jaar 1994, zulks in onderlinge samenhang bezien, acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende geen betrouwbare loonadministratie voerde, dat bij B in het loonbelastingtijdvak aanzienlijk meer personeelsleden in dienst waren dan die op de verzamelloonstaat voor die periode werden vermeld, en dat zulks ook het geval was in de perioden vóór en ná het loonbelastingtijdvak.

5.1.5. Belanghebbende, noch de Inspecteur hebben voldoende inzicht en duidelijkheid kunnen verschaffen met betrekking tot de voor de onderhavige naheffingsaanslag van belang zijnde feiten. Nu de exacte toedracht van hetgeen zich tijdens het loonbelastingtijdvak bij het confectie-atelier B met betrekking tot het personeel heeft afgespeeld derhalve niet meer te achterhalen valt, zal het Hof het tussen partijen bestaande geschil schattenderwijs tot een oplossing moeten brengen.

5.1.6. Het Hof berekent de loonbelasting/premie volksverzekeringen op de volgende wijze:

Aangenomen wordt dat in het loonbelastingtijdvak 20 personen voltijds -tegen het minimumloon- bij belanghebbende hebben gewerkt. Zulks leidt tot een loonsom van (zie 2.4.):

20 maal f 99,48 maal 39 dagen is:	f 77.594,40
bijtelling ZFW (5,05%)	f 3.918,50

bruto-loon	f 81.512,90
loonheffing 60%	f 48.907,74

De in de naheffingsaanslag begrepen enkelvoudige belasting en premie volksverzekeringen moet mitsdien tot f 48.907 worden verminderd.

5.2.1. Belanghebbende is tevens in beroep gekomen tegen de aan hem opgelegde verhoging van 100% en tegen het niet verlenen van kwijtschelding daarvan.

Met de Inspecteur, op wie te dezen de bewijslast rust, is het Hof van oordeel dat het aan opzet van belanghebbende te wijten is dat te weinig belasting en premie is afgedragen.

Belanghebbende heeft geweten althans moeten weten dat grote bedragen aan loonbelasting/premie volksverzekeringen ten onrechte niet door hem zijn ingehouden en afgedragen. Een in verhouding tot de enkelvoudige belasting en premie, zoals die hadden behoren te worden ingehouden en afgedragen, omvangrijke verhoging is daarom op zijn plaats.

5.2.2. Gezien het vorenoverwogene en gezien alle omstandigheden van het geval acht het Hof een verhoging van 50 percent van de enkelvoudige belasting en premie passend en geboden.

Ten overvloede dient hierbij vermeld te worden dat de toegepaste verhoging naar zijn aard geen bestraffing kan inhouden met betrekking tot het niet nakomen van uit de sociale verzekeringswetgeving of wetgeving met betrekking tot het in dienst hebben van zogenoemde illegale personen bestaande verplichtingen jegens anderen dan de Inspecteur.

6. Proceskosten

Nu de uitspraak van de Inspecteur moet worden vernietigd en de aanslag moet worden verminderd acht het Hof termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen tot vergoeding van proceskosten op de voet van artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

Gelet op het Besluit proceskosten fiscale procedures wordt de vergoeding berekend op f 7.100 (A1: 1, 11, 12, 3, 5, 6 en 3; factor 2).

7. Beslissing

Het Hof

- vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
- vermindert de aanslag tot f 48.907 aan enkelvoudige belasting/premie volksverzekeringen, vermeerderd met, na kwijtschelding, een verhoging van 50 percent en met nader te berekenen heffingsrente,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot het beloop van f 7.100 en wijst de Staat aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen,
- gelast de Inspecteur het griffierecht ad f 75 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld op 22 augustus 1997 door mrs. Holdert, Onnes en Kwantes, in tegenwoordigheid van mr. Brands als griffier.

De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Brands

Holdert

De voorzitter van de kamer heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.