

GERECHTSHOF TE LEEUWARDEN

BELASTINGKAMER

Nr. 1248/82

UITSPRAAK

9 november 1984

Het Gerechtshof te Leeuwarden, tweede meervoudige belastingkamer,

Gezien het beroepschrift (met bijlagen), ingediend namens de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V. te Z, ingekomen op 23 juni 1982 en gericht tegen de uitspraak van 26 april 1982 van de Inspecteur der directe belastingen te Y op het bezwaarschrift namens belanghebbende tegen de haar opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting over het tijdvak van 1 januari 1978 tot en met 31 december 1980, zomede tegen het in die uitspraak vervatte kwijtscheldingsbesluit;

Gezien voorts de overige stukken, waaronder het verzoogschrift (met bijlagen) van de Inspecteur en de pleitnota van de gemachtigde van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moeten worden beschouwd;

Gehoord ter zitting van 6 juni 1984, gehouden te Leeuwarden, de gemachtigde van belanghebbende en de Inspecteur;

Overwegende dat aan belanghebbende een naheffingsaanslag loonbelasting werd opgelegd over het tijdvak van 1 januari 1978 tot en met 31 december 1980 tot een bedrag aan enkelvoudige belasting van f. 110.961,- en een verhoging van f. 110.961,-, ofwel tot een bedrag van f. 221.922,-;

dat op het bezwaar namens belanghebbende de Inspecteur bij de bestreden uitspraak de naheffingsaanslag heeft verlaagd tot een bedrag aan enkelvoudige belasting van f. 55.480,- met een verhoging van f. 55.480, ofwel tot een bedrag van f. 110.960,-;

dat belanghebbende tegen deze uitspraak tijdig in beroep is gekomen;

Overwegende dat blijkens de gedingstukken en op grond van het verhandelde ter zitting als onbetwist, dan wel onvoldoende betwist, tussen partijen vaststaat:

dat belanghebbende onder meer gedurende het onderwerpelijke tijdvak overeenkomstig haar statutaire doelstelling het horecabedrijf uitoefende;

dat belanghebbende zulks deed door in de jaren 1978 en 1979 een cafébedrijf, zomede een bar/discotheek te exploiteren en in 1980, na afstoting van de bar/discotheek eind 1979, slechts het café-bedrijf;

dat belanghebbende in het kader van die exploitatie personeel in dienstbetrekking had en deswege inhoudingsplichtige was voor de loonbelasting;

dat in oktober 1981 door de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te W bij belanghebbende een boekenonderzoek voor de omzetbelasting is ingesteld, waarbij is gebleken, dat in het tijdvak de uitgaande van haar inkopen theoretisch door belanghebbende te behalen omzet lager is geweest dan de in haar administratie verantwoorde omzet;

dat de Inspecteur in verband hiermee het standpunt heeft ingenomen, dat het verschil tussen de theoretisch te behalen omzet door belanghebbende en de door haar in haar administratie verantwoorde omzet is uitbetaald als zwart loon gedurende het tijdvak en in verband hiermee na brutering van deze bedragen tot een bruto-loon de onderwerpelijke naheffingsaanslag heeft opgelegd;

dat de Inspecteur bij de bestreden uitspraak de naheffingsaanslag heeft verlaagd tot het voormelde bedrag daarbij uitgaande voor de jaren 1978 tot en met 1980 van een bruto-loon telkens van de helft van onderscheidenlijk f. 145.735,--, f. 147.993,-- en f. 150.120,--, terwijl hij van de verhoging niet enig bedrag heeft kwijtgescholden;

Overwegende dat te dezen in geschil is de vraag of de Inspecteur zich terecht op vorenomschreven standpunt heeft kunnen stellen en de naheffingsaanslag tot voormeld bedrag terecht heeft kunnen in stand houden, zomede het niet geheel of ten dele kwijtschelden van de verhoging door de Inspecteur;

Overwegende dat namens belanghebbende - voor zover te dezen van belang, kort samengevat - is gesteld in hot beroepschrift en mondeling ter zitting:

dat de conclusie bij het door haar in overleg met de Inspecteur der vennootschapsbelasting aarsgevraagde boekenonderzoek was, dat de omzet over

de jaren 1977 tot en met 1980 diende te worden gecorrigeerd onderscheidenlijk met f. 28.610,--, f. 88.760,--, f. 93.800,-- en nihil;

dat naar haar overtuiging het bedrag aan meerdere ontvangsten echter nimmer in haar kas dan wel bij haar directeur is terecht gekomen, doch het personeel in de bar/discotheek dit deel of niet hoeft afgerekend of dit deel in eigen zakken heeft laten glijden;

dat het resultaat voor het jaar 1980 - toen zij inmiddels zonder personeel werkte - zeer goed lag en over dat jaar terecht geen correctie werd toegepast;

dat voor het jaar 1978 de gecorrigeerde omzet bedraagt f. 314.100,--, de brutowinst f. 205.000,--, de nettowinst f. 3.800,-- en de personeelskosten (oorspronkelijk) f. 115.536,--;

dat uit cijfers van het Produktiviteitscentrum voor het horecabedrijf voor het jaar 1981 blijkt, dat gemiddeld per f. 1,-- loonkosten een omzet van f. 2,58 werd behaald, hetgeen voor haar geval zou neerkomen op $2.58 \times f. 115.536,--$, ofwel f. 298.130,--, zodat het verschil met haar omzet van f. 314.100,-- niet groot is;

dat bij een correctie meer personeelskosten van f. 131.600,-- de personeelskosten zelfs al hoger zouden zijn dan de behaalde brutowinst van f. 205.000,--;

dat in het verslag inzake het ingestelde boekenonderzoek wordt gesteld, dat slechts twee man en op twee avonden zelfs maar één personeelslid de tweede zaak gerund zou hebben, doch uit de aanvulling op het bezwaarschrift blijkt dat deze personeelsleden naast de vaste medewerker en disc-jockey aanwezig waren, zodat hier kennelijk van een misverstand sprake is geweest;

dat de omzet volgens de statistische cijfers voor 1981 per kracht neerkomt op f. 97.300,-- en in haar geval voor correctie op f. 105.000,--;

dat aangezien in het noorden per kracht in het algemeen meer omzet wordt gehaald ook hieruit wel blijkt dat de correctie inzake lonen zonder meer niet reëel is;

dat volgens haar directeur de disc-jockey en overige hulpen normaliter ook al in de bar aanwezig waren en hetgeen door hen als lonen werd ontvangen voor hen alleen maar was meegenomen;

dat haar gemachtigde kan verklaren dat hem uit, verklaringen van insiders bekend is dat er niet meer personeel aanwezig is geweest dan door haar gesteld;

dat wel rekening gehouden dient te worden over de jaren 1978 en 1979 met uitbetalingen aan losse hulpen van f. 11.596,--;

dat zij tegen de vermeende diefstal praktisch niets heeft gedaan omdat zij destijds haar twijfels had maar niets kon bewijzen en zij een aanklacht bij de politie dan ook niet hard zou kunnen maken en het haar te ver ging het risico te lopen in een gemeenschap als Z af te gaan;

dat de oplossing voor haar was om de inmiddels sterk achteruit gelopen bar/discotheek van de hand te doen, hetgeen haar eind 1979 pas is gelukt;

dat haar directeur en diens echtgenote thans nog een zaak zonder personeel runnen, hetgeen hen dan ook - gelet op het resultaat voor 1980 - goed is afgegaan;

dat door haar geen afschrift is ontvangen van het besluit van de Inspecteur als bedoeld in artikel 25, lid 5, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna te noemen: AWR) met betrekking tot de verhoging van honderd percent (!);

dat zij concludeert tot verlaging van de naheffingsaanslag tot een aanslag, waarbij slechts rekening wordt gehouden met de door haar toegegeven uitbetalingen aan de hulpkrachten - gelijk voormeld - van f. 11.596,--;

Overwegende dat de Inspecteur daartegenover - voor zover te dezen van belang, kort samengevat - heeft aangevoerd in het verzoekschrift en mondeling ter zitting:

dat het resultaat van het boekenonderzoek was, dat over 1979 de omzet werd gecorrigeerd met f. 105.986,-- en op grond hiervan over de gehele controleperiode rekening is gehouden met een meer omzet van f. 235.000,--;

dat belanghebbende tegen de opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting geen bezwaarschrift heeft ingediend;

dat hij er bij het opleggen van de onderhavige naheffingsaanslag vanuit is gegaan, dat de totale meer omzet verdeeld over de jaren 1978 tot en met 1980 leidde tot meer netto loonbetalingen van f. 78.333,-- in elk van die jaren;

dat hij, aangezien niet bekend was aan wie en hoeveel der werknemers was uitbetaald, de volgende percentages aan premies sociale verzekeringswetten en loonbelasting heeft gehanteerd om de nettolonen te bruteren:

	<u>premie AOW/AWW</u>	<u>werknemers-</u> <u>premies ZFW,</u> <u>ZW, WAO, WW</u>	<u>loonbelasting</u>	<u>totaal</u>
1978	11,1%	10,15%	25%	46,25%
1979	10,9%	10,17%	25%	47,07%
1980	10,5	12,32%	25%	47,82%;

dat zulks leidde tot de volgende brutolonen:

1978	bruto loon	f. 145.735,00
1979	bruto loon	f. 147.993,00
1980	bruto loon	f. 150.120,00;

dat het feit, dat belanghebbende tegen de vermeende diefstal niets heeft ondernomen gezien het totale bedrag van de meeromzet als uiterst ongeloofwaardig overkomt en beslist niet als verzachtend is te accepteren;

dat de door belanghebbende gebruikte cijfers van het Produktiviteitscentrum voor het horecabedrijf slechts als vergelijkingscijfers bij een deugdelijke boekhouding zijn te gebruiken en hieraan geen bewijskracht mag worden ontleend;

dat belanghebbende stelt, dat in de bar/discotheek haar directeur en twee vaste medewerkers werkzaam waren, doch uit het controlerapport blijkt dit de directeur volgens eigen verklaring slechts sporadisch in de bar/discotheek aanwezig was;

dat de personeelsbezetting volgens de ingediende verzamelloonstaten van 1978 tot en met 1980 het volgende beeld gaf, verdeeld over twee bedrijven 1978 naast de directeur en zijn echtgenote

1 vaste medewerker

1 medewerker voor 1 dag per week.

1979 naast de directeur en zijn echtgenote

1 vaste medewerker periode 1-1-1979 tot 30-10-1979.

1 hulpkracht, tijdvakken onbekend, totaal bruto loon f. 1.412,00.

1980 naast de directeur en zijn echtgenote

1 hulp, tijdvakken onbekend, totaal bruto-loon f. 1.719,00;

dat voor de personeelsbezetting nog van belang zijn de ziekteperiodes van de

directeur:

1978 totaal 4 maanden

1979 van 18 oktober tot en met 31 december

1980 van 1 januari tot 18 januari en van 14 april tot 31 juli;

dat belanghebbende steeds heeft ontkend meer loon aan hulpen te hebben uitbetaald en in het beroepschrift voor het eerst wordt toegegeven dat een bedrag van f. 11.596,-- aan bruto-lonen aan hulpen is uitbetaald;

dat het volstrekt onaannemelijk is dat belanghebbende met de personeelsbezetting, zoals door haar is aangegeven beide bedrijven heeft gerund;

dat hij om niet onredelijk te zijn heeft besloten de naheffingsaanslag te halveren met als motivering, dat de helft van de meerdere omzet van f. 235.000,-- zonder twijfel als meer netto-loon is uitbetaald;

dat zulks al te meer geldt omdat belanghebbende op geen enkele wijze aannemelijk heeft gemaakt, waaraan de meer-omzet is besteed, terwijl de geschetste personeelsbezetting van de beide bedrijven, alsmede de hoogte van de lonen van het personeel een onvoldoende basis vormden bij de horecabedrijven naar behoren te kunnen laten functioneren;

dat hij concludeert tot bevestiging van de uitspraak op het bezwaarschrift;

Overwegende omtrent het geschil:

dat niet in geschil is, dat in de horeca-ondernemingen van belanghebbende de ontvangsten over 1978 en 1979 tot bedragen van tenminste onderscheidenlijk f. 88.760,-- en f. 93.800,-- hoger moeten zijn geweest dan haar ontvangstenverantwoording over die jaren aangaf;

dat op de stelling van belanghebbende, dat na het afstoten van een van haar beide horeca-ondernemingen eind 1979 de brutowinst van haar resterende onderneming in 1980 zeer goed was te noemen, de Inspecteur, naar 's Hofs oordeel, niet gedocumenteerd aannemelijk heeft weten te maken, dat ook in dat jaar de ontvangsten van belanghebbende lager zouden zijn geweest dan door haar in haar administratie verantwoord;

dat de Inspecteur te dezen het standpunt heeft ingenomen, dat uit het verschil tussen de theoretisch te behalen ontvangsten van belanghebbende en de door haar verantwoorde ontvangsten zwarte lonen zijn uitbetaald gedurende de jaren 1978 tot en met 1980 tot de door hem verdedigde bedragen;

dat, nu een zodanig verschil op velerlei wijze zijn verklaring kan hebben, dan wel zijn bestemming kan vinden op andere wijze dan door de Inspecteur gesteld, een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt, dat in beginsel de Inspecteur zijn vorenomschreven stelling aannemelijk heeft te maken;

dat, gelet op het vorenoverwogene met betrekking tot de gang van zaken voor het jaar 1980, de Inspecteur reeds daarom zijn stelling althans voor wat betreft dat jaar niet aannemelijk heeft gemaakt;

dat - met uitzondering van het nader te behandelen bedrag van f. 11.596,-- - het Hof de stelling van de Inspecteur ook met betrekking tot de jaren 1978 en 1979 niet geheel of ten dele aannemelijk acht;

dat het Hof voor zijn vorenomschreven oordeel aanwijzing ontleent aan de voormelde berekening van belanghebbende over het jaar 1978, waarbij zij - op voor het Hof aannemelijke wijze - toelicht dat er een aanvaardbare verhouding bestaat tussen de personeelskosten en de gecorrigeerde omzet voor dat jaar, zulks overeenkomstig de ervaringscijfers van het Produktiviteitscentrum voor het horecabedrijf;

dat de Inspecteur - deze cijfers overigens niet weersprekend - daar alleen tegenover heeft gesteld, dat deze cijfers slechts als vergelijkingscijfers zijn te gebruiken bij een deugdelijke boekhouding, doch er, naar 's Hofs oordeel, geen aanleiding is aan deze cijfers geen aanwijzing te ontlennen nadat, gelijk in de berekening van belanghebbende, het cijfer van de omzet is gecorrigeerd tot de vanuit de niet in geschil zijnde inkoopwaarde in de omstandigheden van belanghebbende theoretisch te behalen omzet;

dat in een en ander een aanwijzing besloten ligt voor de juistheid van de stelling van belanghebbende dat de theoretisch meerdere omzet in de jaren 1978 en 1979 niet door haar zou zijn behaald door het niet voldoende afgerekend zijn van de consumpties en door diefstal van het personeel;

dat het vorenstaande uitzondering leidt voor een bedrag van f. 11.596,-- waarvan door belanghebbende is toegegeven dat het door haar zwart aan hulpmiddelen is uitbetaald;

dat - naar partijen ter zitting eenparig hebben verklaard - niet in geschil is dat dit bedrag gelijkelijk aan de jaren 1978 en 1979 dient te worden toegerekend onder de tariefsveronderstelling, zoals deze ook aan de onderwerpelijke naheffingsaanslag ten grondslag heeft gelegen;

dat in dit verband opmerking verdient, dat het aanslagbiljet als tijdvak weliswaar vermeldt 1 januari 1978 tot en met 31 december 1978, doch belanghebbende ter zitting heeft verklaard, dat het haar aanstonds duidelijk is geweest dat dit een verschrijving moet zijn geweest nu zij uit het voorafgaande overleg en correspondentie had begrepen, dat het ging om het tijdvak 1 januari 1978 tot en met 31 december 1980 en zij door die verschrijving ook niet in haar verdediging tegen de naheffingsaanslag geschaad is geweest;

dat het Hof onder deze omstandigheden geen aanleiding vindt de naheffingsaanslag slechts op het jaar 1978 te betrekken;

dat het vorenstaande leidt tot een naheffing over 1978 van f. 5.798,- te brutoeren naar een percentage aan inhoudingen van 46,25, ofwel f. 10.786,97, waarvan 25 percent loonbelasting, ofwel f. 2.696,74 en tot naheffing over 1979 van f. 5.798,- te brutoeren naar een percentage aan inhoudingen van 47,07, ofwel f. 10.954,09, waarvan 25 percent loonbelasting, ofwel f. 2.738,52, hetgeen leidt tot een naheffing van f. 5.435,26 aan loonbelasting;

dat het beroep in zoverre derhalve ten dele gegrond is;

dat de Inspecteur bij de onderwerpelijke uitspraak weliswaar niet expressis verbis het besluit heeft genomen als bedoeld in artikel 25, lid 5, van de AWR, doch het Hof, nu de Inspecteur bij die uitspraak de verhoging volledig in stand heeft gehouden, die uitspraak in die zin verstaat, dat de Inspecteur dusdoende - op voor belanghebbende kenbare wijze - heeft besloten geen kwijtschelding te verlenen van die verhoging;

dat belanghebbende - naar het Hof belanghebbende in haar beroep verstaat - kennelijk van oordeel is, dat de Inspecteur onder de gegeven omstandigheden bij afweging van de betrokken belangen in redelijkheid niet tot zijn vorenbedoelde besluit om geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen heeft kunnen komen;

dat het Hof, gelet mede op de hoegrootheid van het bedrag van de door belanghebbende betaalde zwarte uitbetalingen aan hulpkrachten, aannemelijk acht dat die betalingen door belanghebbende opzettelijk zwart zijn gedaan;

dat evenwel niet gezegd kan worden, dat te dezen sprake zou zijn van een verhoudingsgewijs omvangrijke fraude, terwijl mede niet is gesteld of gebleken dat zich in casu een situatie voordoen als bedoeld in § 17, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971;

dat onder zodanige omstandigheden bedoelde Leidraad - waaraan de belastingadministratie, maar het Hof uit eigen wetenschap bekend is, zich pleegt te houden - de Inspecteur een kwijtschelding van de verhoging voorschrijft van 75 percent;

dat, gelet op het vorenoverwogene, het Hof van oordeel is dat de Inspecteur bij afweging van de betrokken belangen niet in redelijkheid tot het besluit heeft kunnen komen in plaats van een kwijtschelding van 75 percent geen kwijtschelding te verlenen;

dat het beroep in zoverre derhalve gegrond is;

Overwegende dat mitsdien dient te worden beslist als volgt:

Vernietigt de uitspraak van de Inspecteur en het daarin vervatte kwijtscheldingsbesluit.

Vermindert de onderwerpelijke naheffingsaanslag tot een aanslag van f. 5.435,26 aan enkelvoudige belasting te verhogen met f. 5.435,26, doch onder kwijtschelding van die verhoging met 75 percent.

Gedaan op 9 november 1984 door de heren Prof. Mr. Aardema, Vice-President, Mr. Bulthuis en Mr. Spaanstra, Raadsheren, in tegenwoordigheid van de Griffier Mr. Huiskes en ondertekend door voornoemde Vice-President en door voornoemde Griffier

Huiskes

Aardema

Op 23 november 1984 afschrift
aangetekend verzonden aan beide
partijen.

De Griffier van het Gerechtshof
te Leeuwarden.