

Gerechtshof te 's-Gravenhage

tweede meervoudige belastingkamer

26 september 1994

nummer: **913841-M-2.**

UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V. te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur der directe belastingen, thans het hoofd van de eenheid Belastingdienst/Ondernemingen, betreffende na te noemen naheffingsaanslag, zomede tegen het besluit van de Inspecteur omtrent kwijtschelding van de in evenbedoelde naheffingsaanslag begrepen verhoging.

1. Naheffingsaanslag, bezwaar en kwijtscheldingsbesluit.

1.1. Blijkens aanslagbiljet, gedagtekend 26 februari 1991, is aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de loonbelasting opgelegd over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989. De nageheven enkelvoudige belasting beloopt f a, over welk bedrag de verhoging als bedoeld in artikel 21, lid 1, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (100 percent) is toegepast, terwijl bij beschikking f b aan heffingsrente in rekening is gebracht.

1.2. Deze naheffingsaanslag is, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd. Bij zijn bij die uitspraak genomen besluit heeft de Inspecteur van voornoemde verhoging geen kwijtschelding verleend.

2. Loop van het geding.

2.1. Belanghebbende is van bovenvermelde uitspraak en van bovenvermeld kwijtscheldingsbesluit in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 75.

De Inspecteur heeft een verzoogschrift ingediend.

2.2. Een eerste mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 4 november 1992, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende, A, tot zijn bijstand vergezeld van B, alsmede de Inspecteur, tot zijn bijstand vergezeld van C. Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door belanghebbende 9 stukken overgelegd. Voornoemde stukken, waarvan de inhoud eveneens als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt 1 tot en met 9.

Naar aanleiding van het ter zitting door de Inspecteur gedane en door het Hof ingewilligde verzoek om schriftelijk op de voormelde pleitnota en voormelde stukken te mogen reageren heeft tussen het Hof en partijen, met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, een briefwisseling plaatsgevonden.

2.3. De tweede mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 16 juni 1994, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen de directeur van belanghebbende, D, vergezeld van zijn echtgenote, alsmede de Inspecteur, tot zijn bijstand vergezeld van mevrouw E. Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door de Inspecteur twee stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. De Inspecteur heeft ingevolge een door het Hof ter zitting tot hem gericht verzoek als aanvulling op het aldaar

verhandelde bij een brief, gedagtekend 17 juni 1994, nog het onder 3.5 te vermelden strafvonnis van de arrondissementsrechtbank te P ingezonden.

Belanghebbende heeft ter zitting bij voorbaat verklaard tegen de inzending van dit vonnis geen bezwaar te zullen maken en naar aanleiding hiervan geen nadere schriftelijke of een nieuwe mondelinge behandeling te zullen verlangen. Voornoemde stukken, waarvan de inhoud eveneens als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt I tot en met III.

2.4. Na de mondeling behandeling van 16 juni 1994 zijn nog enige brieven van belanghebbende ter griffie van het Hof ingekomen. Nu deze brieven zijn ingekomen na de sluiting door het Hof van het feitelijke onderzoek in deze zaak, kan op de inhoud daarvan geen acht worden geslagen.

3. Vaststaande feiten.

Op grond van de stukken van het geding en het op de zittingen verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1. Ten tijde van het onderhavige tijdvak was belanghebbende een dochteronderneming van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Holding F B.V. Een andere dochtermaatschappij van de Holding F was de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid G B.V. (hierna: G). D was directeur en enig aandeelhouder van de Holding F en tevens directeur van de beide dochtermaatschappijen, terwijl de Holding F alle aandelen van die maatschappijen bezat. Alle vennootschappen maakten deel uit van de zogenaamde D-groep.

Belanghebbende en G waren werkzaam in de metaalbranche en hielden zich bezig met het uitlenen van personeel, te weten lassers en fitters. In de loop van 1988 zijn de werknemers van G overgegaan naar belanghebbende en is G met een beperkt aantal werknemers voortgezet als constructiebedrijf.

Bij beide dochtermaatschappijen waren destijds in totaal circa 200 personen werkzaam.

3.2. Naar aanleiding van verdenking van overtreding van artikel 68 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Wet) hebben ambtenaren van de Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst te Q (hierna: FIOD) een onderzoek ingesteld tegen belanghebbende en G. Een afschrift van het van dat onderzoek opgemaakte proces-verbaal (hierna: het FIOD-rapport) behoort tot de gedingstukken.

3.3. De memorie van toelichting, behorende bij het FIOD-rapport luidt voor zover hier van belang als volgt:

"De aanleiding tot het onderzoek is een boekenonderzoek met betrekking tot de loonbelasting ingesteld door een ambtenaar van de inspectie der directe belastingen te R in samenwerking met een looninspecteur van de bedrijfsvereniging (GAK). Het onderzoek had betrekking op de jaren 1987 en 1988 en was ingesteld naar aanleiding van bij een vorig onderzoek geconstateerde bovenmatige reiskostenvergoedingen aan het personeel. Het onderzoek vond plaats in de maanden november en december 1989. Uit het onderzoek bleek dat door X en G drie verschillende reiskostenvergoedingen worden uitbetaald aan het personeel onder de benaming: "reiskostenforfait", "extra forfait" en "km. vergoeding".

Tijdens het boekenonderzoek bleek dat de geboekte reiskostenvergoedingen in een groot aantal gevallen te hoog was. Buiten deze reiskosten worden bij X en G nog een aantal vergoedingen uitbetaald onder de benaming: "boot-div." (t/m 1988), "ploegentoesl.", "verg. koffie", "kleding", "gereedschap/telefoon" (vanaf 1989) en "kostgeld" (vanaf 1989).

De lonen van het personeel worden per week per bank uitbetaald. Bovengenoemde vergoedingen echter, worden eens per twee weken contant uitbetaald. Naast de vergoedingen worden ook de overuren eens per twee weken contant uitbetaald aan het personeel.

In de administraties van X en G worden als netto-overwerkvergoeding v.w.b. 1987 de volgende bedragen geboekt:

overuren van maandag t/m vrijdag	f 13,- per uur
overuren zaterdag	f 15,- per uur
overuren zondag	f 17,50 per uur.

In de periode 1-1-1988 t/m 24-4-1988 (week 16) worden de volgende bedragen geboekt:

overuren van maandag t/m vrijdag	f 15,- per uur
overuren zaterdag	f 17,50 per uur
overuren zondag	f 20,- per uur.

Vanaf 25-4-1988 worden de volgende bedragen geboekt:

overuren van maandag t/m vrijdag	f 13,- per uur
overuren zaterdag	f 15,- per uur
overuren zondag	f 17,- per uur.

Tijdens het boekenonderzoek kregen de controleurs diverse aanwijzingen dat de geboekte overuren niet in overeenstemming waren met de werkelijk uitbetaalde bedragen met betrekking tot gewerkte overuren.

Een van deze aanwijzingen betrof een in de administratie aangetroffen fotokopie van een schade-aangifteformulier gericht aan T Schadeverzekering Mij. N.V. te S.

Het betrof hier een verzekeringsclaim wegens het in ongereede raken van een viertal loonzakjes van vier werknemers betreffende week 31 en 32 1988. Aan de verzekeringsclaim waren vijf uitbetalingslijsten gehecht van X en G betrekking hebbend op de contante uitbetalingen aan de vier werknemers.

Deze lijsten zijn door de controleurs vergeleken met de geboekte bedragen in de administratie van X en G. Hieruit bleek het volgende:

vermoedelijk uitbetaalde overuurtarieven op

doordeweekse dagen	f 20,- per uur;
zaterdagen	f 22,50 per uur;
zondagen	f 25,- per uur.

In de administratie zijn bedragen geboekt van respectievelijk f 13,-, f 15,- en f 17,- per uur.

Ook de diverse onkostenvergoedingen op de uitbetalingslijsten kwamen niet overeen met de in de administratie geboekte bedragen.

Zoals reeds gerelateerd onder het hoofdstuk Algemeen, houdt X zich bezig met het op uurbasis uitlenen van personeel op het gebied van las- en fitwerkzaamheden.

Door een voorman van X of iemand van het bedrijf waaraan het personeel wordt uitgeleend, wordt een zogenaamde manurenlijst bijgehouden. Op deze lijsten wordt

per werknemer de gewerkte uren aangetekend. Na afloop van de werkweek worden deze lijsten voor akkoord getekend door de opdrachtgever en een exemplaar wordt opgestuurd naar X.

Een van de administratieve medewerksters van X/G brengt aan de hand van deze lijsten gegevens in de computer in. Per werknemer worden ondermeer de gewerkte normale en overuren, de verreden kilometers en het bedrijf waar gewerkt is ingevoerd.

De computerprogrammatuur biedt na invoeren van deze gegevens de mogelijkheid diverse lijsten uit te draaien. Na invoeren van de gegevens wordt een zogenaamde uitbetalingslijst vervaardigd. Op deze lijst staan per werknemer de gewerkte uren, overuren, onkostenvergoeding, kilometervergoeding en netto uit te betalen bedrag vermeld. Het netto uit te betalen bedrag heeft alleen betrekking op de onkosten- en kilometervergoeding alsmede de overuren. De overuren worden vergoed tegen een overuurvergoeding van f 20, voor een doordeweeks overuur, f 22,50 voor zaterdaguur en f 25, voor een overuur op zondag. De door de werknemers verreden kilometers worden vergoed tegen een kilometerprijs van f 0,30 als men alleen rijdt en f 0,35 tot f 0,40 als men resp. een of meerdere meerrijders heeft.

Hierna worden door de computer etiketten vervaardigd met bovenstaande gegevens. Deze etiketten, samen met het uit te betalen bedrag, worden in een loonzakje gedaan die eens per twee weken aan het personeel worden overhandigd. De administratieve medewerksters vervaardigen verder een lijst per opdrachtgever aan de hand waarvan de facturen opgemaakt kunnen worden. De te faktureren uren aan de opdrachtgevers worden vergeleken met de gewerkte en dus betaalde (over)uren door/aan het personeel.

Na bovenstaande werkzaamheden brengt 3e verdachte, D, enige wijzigingen aan in het computerbestand. Hij verlaagt voor een aantal werknemers het aantal gewerkte uren. Verder voert hij per werknemer een bedrag in voor reiskostenforfait en extra forfait en brengt hij een wijziging aan in het aantal verreden kilometers.

Deze wijzigingen worden door 3e verdachte, D aangebracht om als loon uitbetaalde bedragen als onbelaste vergoedingen te kunnen verantwoorden in de administratie. Op deze wijze is het mogelijk hogere uurlonen uit te betalen dan in de administratie wordt verantwoord.

Het is in deze branche noodzakelijk hogere lonen uit te betalen dan de in de betreffende CAO's gebruikelijke lonen.

Dit wordt veroorzaakt door het feit dat de werknemers per "werk" of op jaarcontract worden aangenomen en de grote concurrentie tussen soortgelijke bedrijven.

Voor de loonadministratie worden zogenaamde boekhoudlijsten uitgedraaid. Deze boekhoudlijsten bestaan uit een salarislijst en een vergoedingenlijst. Van de salarislijst wordt eens per vier weken een 4-wekenlijst uitgedraaid. Deze lijst dient als basis voor de aangiften loonbelasting. Op de salarislijst staan per werknemer alle loonbestanddelen, zoals netto-loon, ploegentoeslag en overuren vermeld.

Anders dan op de uitbetalingslijsten worden de overuurvergoedingen op de overzichten salarissen als volgt weergegeven (althans vanaf 25-4-1988, voor een compleet overzicht verwijzen wij naar pagina 3 en 4):

f 13,- voor een doordeweeks overuur;

f 15,- voor een overuur op zaterdag;

f 17,- voor een overuur op zondag.

Voor het uitdraaien van de boekhoudlijsten verlaagt het computerprogramma automatisch de overuurtarieven en wordt het lagere bedrag vermeld.

De vergoedingenlijsten dienen niet als basis voor de aangiften loonbelasting omdat dit onbelaste vergoedingen betreffen. Echter een deel van de vergoedingen is niet als zodanig uitbetaald. Deze bedragen zijn gebruikt om ondermeer de hogere overwerkvergoedingen en de niet geboekte uren te bekostigen.

Dit hogere loon wordt ondermeer in de vorm van een kilometervergoeding uitbetaald. De werknemers die zelf rijden krijgen per verreden kilometer een bedrag uitbetaald. Het in deze vorm betalen van kilometervergoedingen is ingevolge de Wet loonbelasting bovenmatig en is dus belast. Door in de vergoedingenlijsten een deel van deze bedragen op te nemen als reiskostenforfait en extra forfait wil 3e verdachte, D, doen voorkomen alsof het hier onbelaste vergoedingen betreft.

Omdat de bedragen van het reiskostenforfait en extra forfait niet toereikend waren om de hogere lonen en overuren te bekostigen, worden op de vergoedingenlijsten ook nog bedragen vermeld als uitbetaalde kilometervergoedingen. Dit zouden vergoedingen betreffen voor verreden kilometers van de werknemers tussen de

diverse plaatsen van tewerkstelling. Dus **geen** woon-werkverkeer. De vermelde vergoeding bedraagt f 0,51 per kilometer. Voor het uitdraaien van de vergoedingenlijst verhoogt het computerprogramma automatisch de vergoeding per kilometer van f 0,30, f 0,35 en f 0,40 in het maximaal belastingvrij te vergoeden bedrag van f 0,51 per kilometer.

Het bij 1e en 2e verdachte in gebruik zijnde computerprogramma is ontwikkeld door 6e verdachte, H. Dhr. H is een neef van 3^e verdachte, D. Op aanwijzing van dhr. D heeft de programmeur de mogelijkheid tot wijzigen van de overuurtarieven en kilometervergoedingen in het programma aangebracht.

Tijdens een eerder boekenonderzoek hebben de controleurs van de Belastingdienst en het GAK medegedeeld dat tegenover de uitbetaalde kilometervergoedingen kwitanties of andere bewijsstukken moeten staan.

Deze controle vond plaats in 1988 en had betrekking op de jaren 1985 en 1986.

Door 5e verdachte, I, zijn toen in opdracht van 3e verdachte, D, alsnog achteraf kwitanties/declaraties per werknemer gemaakt voor het jaar 1987. Op deze declaraties heeft zij aan de hand van boekhoudlijsten, de overuren, het aantal kilometers en kilometervergoeding vermeld. Een groot aantal van deze declaraties zijn door haar van een handtekening voorzien. Zij heeft de door de werknemers ondertekende loonbelastingverklaringen erbij gepakt om de handtekeningen zo goed mogelijk na te maken.

Vermoedelijk is een aantal van de declaraties door de betrokken werknemers ondertekend. Over het jaar 1988 zijn door ons geen declaraties aangetroffen. De declaraties over het jaar 1989 zijn middels de computer vervaardigd. Op een aantal van deze declaraties zijn door 5e verdachte, I, met potlood aantekeningen gemaakt. Dit betreffen ondermeer de tijdelijke plaatsen van tewerkstelling (waarop de kilometervergoeding zou zijn gebaseerd). Ook deze declaraties zijn voor een groot deel door 5e verdachte van een handtekening voorzien. De vermelde plaatsen zijn voor een groot deel fictief. Eveneens is door Mevr. I op een aantal declaraties de omschrijving feestdagenvergoeding aangebracht. Ingevolge de Wet loonbelasting is het toegestaan 5 keer per jaar een vergoeding van f 100,- per feestdag uit te keren. Ook deze vergoeding is niet als zodanig uitbetaald. Het aldus verkregen bedrag werd ook aangewend voor het betalen van hogere lonen en overwerkvergoedingen.

Hoewel 4e verdachte, J, op de hoogte was van deze frauduleuze handelingen, heeft hij bovenstaande boekhoudlijsten toch gebruikt als basis voor de aangiften loonbelasting."

3.4. In verband met vorenvermeld onderzoek heeft de Inspecteur de onderwerpelijke naheffingsaanslag opgelegd. Bij brief van 19 februari 1991 heeft hij daarvan aankondiging gedaan, luidende als volgt:

"Hierbij deel ik u mede dat binnenkort naheffingsaanslagen loonbelasting en premies volksverzekeringen zullen worden opgelegd.

Uit een door de F.I.O.D. ingesteld onderzoek moet worden geconcludeerd dat in de jaren 1987 tot en met 1989 aanzienlijke bedragen ter zake van verschuldigde loonbelasting/premies volksverzekeringen niet in de aangiften werden opgenomen.

Uit het gememoreerde onderzoek is gebleken dat op grote schaal kosten van de onderneming op onjuiste wijze in de administratie zijn verwerkt. Het betreft in hoofdzaak reiskostenvergoedingen en feestdagenuitkeringen ten behoeve van personeel. De bedoelde kosten zijn niet als zodanig uitgekeerd. Gebleken is voorts dat terzelfder tijd loonbetalingen niet als zodanig in de loonadministratie werden opgenomen.

Aangenomen moet worden dat de bedoelde onjuiste boekingen opzettelijk werden gedaan teneinde aldus de heffing van loonbelasting/premies volksverzekering te frustreren.

De bovenbeschreven stelling wordt gedragen door in de administratie aangetroffen schriftelijke bewijsstukken alsmede door verklaringen van getuigen.

Gelet op de absolute en relatieve omvang van de vermoedelijk buiten de aangiften gebleven bedragen kan worden gesteld dat in het tijdvak 1987 t/m 1989 niet de vereiste aangiften als bedoeld in art. 25 lid 3 algemene wet inzake rijksbelastingen werden gedaan.

Uitgangspunt voor de naheffing is het in de administratie geboekte bedrag ter zake van reiskostenvergoedingen en feestdagenuitkeringen. Aangenomen wordt dat 75% van deze bedragen als netto loon werden uitbetaald:

1987: $75\% \times f\ 1.141.634,-- = f\ 856.225,--$ netto loon

1988: $75\% \times f\ 1.603.092,-- = f\ 1.202.319,--$ netto loon

1989: $75\% \times f\ 1.901.405,-- = f\ 1.426.053,--$ netto loon

De verschuldigde loonbelasting/premies volksverzekeringen wordt, na brutering met LB/AOW/AWW, als volgt berekend:

1987:	AOW/AWW	(13%)	f 179.531,--
	AWBZ/AAW	(82,7%)	f 148.472,--
	AKW	(20,4%)	f 36.624,--
	LB	(25%)	f 345.252,--
1988:	AOW/AWW	(12,8%)	f 247.422,--
	AWBZ/AAW	(84%)	f 207.834,--
	AKW	(14,95%)	f 36.989,--
	LB	(25%)	f 483.247,--
1989:	AOW/AWW	(12%)	f 271.629,--
	AWBZ/AAW	(95%)	f 258.047,--
	LB	(25%)	f 565.894,-- (enkelvoudig excl. verhoging en heffingsrente)

Ter zake van bovengenoemde enkelvoudige bedragen worden op grond van art. 20 lid 1 AWR naheffingsaanslagen opgelegd.

De in de naheffingsaanslagen begrepen heffingen worden op grond van art. 21 lid 1, eerste volzin, met 100% verhoogd. De bedoelde verhoging wordt opgelegd omdat, gelet op het bovenbeschrevene, sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude.

Op grond van paragraaf 15 lid 3 van de leidraad administratieve boeten 1984 wordt geen kwijtschelding van de verhoging verleend.

Tenslotte wordt nog medegedeeld dat de onderhavige naheffingsaanslagen reeds thans (in afwachting van de afronding van het gememoreerde F.I.O.D.-onderzoek) worden opgelegd gelet op het invorderingsbelang van de fiscus. Ik moet u er nadrukkelijk op wijzen dat de onderhavige naheffingsaanslagen gevolgd kunnen worden door nadere aanslagen over hetzelfde tijdvak of andere tijdvakken."

3.5. Bij op tegenspraak gewezen vonnis van de arrondissementsrechtbank te P is belanghebbende met toepassing van onder andere artikel 68 van de Wet onder meer veroordeeld wegens het telkens opzettelijk onjuist en onvolledig doen van aangifte voor de loonbelasting en de premieheffing betreffende de jaren 1987 tot en met 1989. Tegen dit vonnis heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen.

4.1. Tussen partijen is in geschil de vraag:

- a. of de onderwerpelijke naheffingsaanslag terecht en, zo ja, tot het juiste bedrag is vastgesteld;
- b. of in de aanslag terecht een verhoging is begrepen;
- c. of van de verhoging terecht geen kwijtschelding is verleend;
- d. of terecht heffingsrente in rekening is gebracht en, zo ja, tot het juiste bedrag.

4.2. Belanghebbende beantwoordt de vorenvermelde vragen ontkennend, maar de Inspecteur bevestigend.

4.3. Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota's. Zij hebben hun standpunten op de zittingen toegelicht, doch aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen geen grieven of weren toegevoegd.

5. Conclusies van partijen.

5.1. Het beroep van belanghebbende strekt primair tot vernietiging van de onderwerpelijke naheffingsaanslag en subsidiair tot vermindering van het bedrag aan enkelvoudige belasting tot f c, zonder toepassing van verhoging, althans tot gehele kwijtschelding daarvan, en zonder berekening van heffingsrente.

5.2. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak en tot bevestiging van het bestreden kwijtscheldingsbesluit.

6. Overwegingen omtrent het geschil.

6.1. Gezien de inhoud van het FIOD-rapport acht het Hof de feiten en omstandigheden als vermeld in de onder 3.3 weergegeven memorie van toelichting aannemelijk. Op grond van die feiten en omstandigheden is het Hof van oordeel dat de loonadministratie van belanghebbende zodanig onvolledig en onbetrouwbaar moet worden aangemerkt dat deze wat het onderhavige tijdvak betreft niet kan dienen als grondslag voor de berekening van de verschuldigde loonbelasting.

Het Hof merkt in dit verband nog op dat het daarbij mede acht heeft geslagen op de door D tegenover de opsporingsambtenaren afgelegde verklaringen. Hoewel D voornoemd tijdens het door de rechter-commissaris belast met de behandeling van strafzaken in de arrondissementsrechtbank te P op 27 oktober 1992 gehouden verhoor heeft gezegd dat hij alle verklaringen die hij na de inbewaringstelling heeft afgelegd, wil intrekken, is niet aannemelijk geworden dat hij bedoelde verklaringen niet in vrijheid heeft afgelegd en dat deze niet aan hem zijn voorgelezen alvorens deze door hem zijn ondertekend. Mitsdien bestaat er geen aanleiding om aan die verklaringen voorbij te gaan.

6.2. Beoordeeld naar de in het arrest van de Hoge Raad van 1 juli 1992, BNB 1992/306*, vervatte richtlijnen omtrent de toelaatbaarheid van onrechtmatig verkregen bewijs, is naar 's Hof's oordeel niet aannemelijk geworden dat het gebruik door de Inspecteur van de aan het FIOD-onderzoek ontleende bewijsmiddelen ontoelaatbaar moet worden geacht.

6.3. Tegenover de betwisting door de Inspecteur heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de Inspecteur bij zijn bewijsvoering gebruik heeft gemaakt van gegevens die hij onbevoegdlijk, dat wil zeggen: in strijd met algemene beginselen van behoorlijk procesrecht (Hoge Raad 10 februari 1988, BNB 1988/160*), van belanghebbende heeft verkregen.

6.4. Bij gebreke van een volledige en betrouwbare loonadministratie dient de heffingsgrondslag voor de loonbelasting zo goed mogelijk te worden benaderd.

6.5. Ter bepaling van die grondslag is de Inspecteur ervan uitgegaan dat 75 percent van de reiskostenvergoedingen en feestdagenuitkeringen in feite als netto-loonbetalingen ten goede zijn gekomen aan werknemers van belanghebbende en dat deze onderworpen hadden moeten worden aan de inhouding en afdracht van loonbelasting. Na brutering van deze netto-loonbetalingen heeft de Inspecteur de verschuldigde loonbelasting vastgesteld met toepassing van een tarief van 25 percent.

6.6. Van deze door de Inspecteur gevolgde wijze van benadering, zoals nader uiteengezet in punt 3.5 van het verzoekschrift, kan niet worden gezegd dat deze onder de gegeven omstandigheden van dit geval niet in redelijkheid kan worden gehanteerd.

6.7. Voor zover belanghebbende zich erover heeft beklagd dat de Inspecteur de desbetreffende bedragen, waarop hij het percentage van 75 heeft toegepast, onjuist heeft weergegeven, faalt deze klacht, aangezien de Inspecteur in het verzoekschrift (bladzijde 36, vierde alinea) voor de verschillen in de gehanteerde cijfers een aannemelijke verklaring heeft gegeven.

6.8. Wat de door belanghebbende bestreden brutering betreft geldt het volgende. Naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld zijn de bescheiden aan de hand waarvan de contante loonbetalingen zijn gedaan bij het onderzoek niet aangetroffen en zijn volgens directeur D alle uitbetalingsgegevens vernietigd. Uit het FIOD-rapport blijkt voorts dat de lijsten van uitbetaling na de uitbetaling werden weggegooid en dat D niet wilde dat die lijsten werden bewaard. Tegenover voornoemde rechter-

commissaris heeft D als vertegenwoordiger van belanghebbende in dit verband verklaard: "De bedragen die per individuele werknemer werden uitbetaald stonden vermeld op de uitbetalingslijsten die werden weggegooid. De betalingen die per individuele werknemer werden gedaan zijn dus niet meer terug te vinden in de administratie." Uit deze gang van zaken volgt dat belanghebbende het ten tijde van de uitbetaling al onmogelijk heeft gemaakt om een eventuele naheffingsaanslag in de loonbelasting te verhalen. Bij gebrek aan concrete gegevens zal belanghebbende er immers niet in slagen tegenover de werknemer(s) te bewijzen dat aan hem (hen) loon is betaald, laat staan dat de bedoeling van een bruto loonbetaling voorzat. Belanghebbende moet hebben begrepen dat als de fiscus de loonbetalingen zou ontdekken de fiscale gevolgen geheel voor rekening van belanghebbende zouden blijven. Het is dan ook aannemelijk dat belanghebbende de onderwerpelijke loonbetalingen heeft gedaan onder omstandigheden die verhaal op de werknemer van de ten onrechte achterwege gebleven inhoudingen bij voorbaat uitsluiten (vgl. Hoge Raad 23 juni 1993, BNB 1993/272*). In een zodanige situatie dient naar 's Hofs oordeel ervan te worden uitgegaan dat belanghebbende, toen zij de loonbetalingen deed, de wettelijk voorgeschreven inhouding van loonbelasting en premies volksverzekeringen op het loon voor haar rekening wilde nemen, zodat er plaats was voor bruteren van loon (vgl. Hoge Raad 4 mei 1994, nr. 247, Vakstudie Nieuws 1994, bladzijde 1829).

6.9. Uit het vorenoverwogene volgt dat het Hof niet deelt het standpunt van belanghebbende dat de Inspecteur bij het vaststellen van de onderwerpelijke naheffingsaanslag willekeurig en in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel heeft gehandeld. Hierbij verdient opmerking dat de opvatting dat een onzorgvuldige vaststelling van een aanslag onder omstandigheden tot nietigheid daarvan moet leiden, niet als juist kan worden aanvaard (Hoge Raad 21 oktober 1992, BNB 1993/36*). Ook overigens is niet gebleken dat de Inspecteur ten opzichte van belanghebbende anderszins heeft gehandeld in strijd met beginselen van behoorlijk bestuur of met het bepaalde in artikel 2, lid 2, van het Belastingstatuut.

6.10. De opvatting van belanghebbende dat de onderwerpelijke naheffingsaanslag moet worden vernietigd, omdat deze niet per werknemer is gespecificeerd, vindt geen steun in het recht.

6.11. Het beroep van belanghebbende op opgewekt vertrouwen naar aanleiding van een in 1988 door een ambtenaar belastingadministratie te zamen met een ambtenaar van het GAK gehouden boekenonderzoek loonbelasting voor het tijdvak 1985 en 1986 moet worden verworpen, omdat de aangelegenheden welke aanleiding hebben gegeven tot het vaststellen van de onderwerpelijke naheffingsaanslag toen niet aan de controlerend ambtenaren bekend waren en ook redelijkerwijs niet bekend hoefden te zijn. Onder die omstandigheden mocht belanghebbende niet aannemen dat die aangelegenheden door de belastingadministratie op hun fiscale merites zijn beoordeeld.

6.12. Naar aanleiding van de onder 6.11 bedoelde controle is tussen belanghebbende en de desbetreffende ambtenaren een compromis gesloten betreffende de hoogte van de op te leggen naheffingsaanslag over het onderzochte tijdvak. De enkele omstandigheid dat daarin niet het jaar 1987 is betrokken, kan niet tot gevolg hebben dat de onderwerpelijke naheffingsaanslag in elk geval moet worden verminderd met het gedeelte dat betrekking heeft op 1987. Zulks te minder, nu die ambtenaren in een brief van 28 april 1988 aan D hebben meegedeeld dat het onderzoek voor de jaren tot en met 1986 is afgerond en dat het jaar 1987 tijdens een volgend onderzoek zal worden gecontroleerd.

6.13. Belanghebbende heeft gesteld dat de Inspecteur bij de bestreden uitspraak de naheffingsaanslag ten onrechte heeft gehandhaafd met een beroep op artikel 25, lid 3, van de Wet, omdat niet aan de vereisten van die bepaling is voldaan.

6.14. In een geval als het onderhavige, waarin een inhoudingsplichtige voor de loonbelasting in de aangifte, zoals hij deze voor enig tijdvak heeft ingediend, een bedrag aan af te dragen belasting heeft verzwegen, kan voor toepassing van genoemde bepaling, en van het daarmee overeenstemmende artikel 29, lid 2, van de Wet, slechts dan worden gezegd dat hij niet de vereiste aangifte heeft gedaan, indien het verzwegen bedrag in verhouding tot het totale bedrag van de over dat tijdvak af te dragen belasting aanzienlijk is (Hoge Raad 23 april 1986, BNB 1986/276*).

6.15. Gelet op de in het verzoekschrift (bladzijde 33, tweede alinea) genoemde getallen, heeft dit laatste zich naar 's Hofs oordeel in het onderhavige geval voorgedaan.

6.16. Ingevolge artikel 29, lid 2, van de Wet dient de rechter het beroep in zodanig geval af te wijzen, tenzij gebleken is dat wil zeggen: overtuigend is aangetoond - dat en in hoeverre de aanslag onjuist is.

6.17. Naar 's Hofs oordeel heeft belanghebbende met al hetgeen zij in dit geding heeft aangevoerd en aan producties heeft overgelegd - waaronder na te melden proces-verbaal van verhoor van K - niet aan voormelde bewijslast voldaan, zodat de bestreden naheffingsaanslag voor juist moet worden gehouden.

6.18. Naar aanleiding van het ter zitting van het Hof van 4 november 1992 door de toenmalige gemachtigde van belanghebbende gedane aanbod tot het horen van getuigen, heeft die gemachtigde het Hof bij brief van 23 november 1992 als naam van de te horen getuige genoemd: K. In een brief van 29 augustus 1993 heeft de nieuwe gemachtigde van belanghebbende B te P voor dat aanbod verwezen naar het bij laatstgenoemde brief als produktie 2 gevoegde proces-verbaal van verhoor van K voornoemd. Tijdens dat verhoor, dat op 26 oktober 1992 ten overstaan van voormelde rechter-commissaris is gehouden, heeft hij als getuige verklaard in de zaak tegen D en in de zaak tegen G (bijlage 7 bij de ter zitting van 4 november 1992 overgelegde pleitnota van belanghebbende). Ter zitting van 16 juni 1994 heeft D desgevraagd gezegd dat aldus aan het aanbod is voldaan en dat afstand wordt gedaan van het aanbod om K nader als getuige te horen.

6.19. Uit het vorenoverwogene volgt dat het Hof bewezen heeft geacht dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak loonbetalingen heeft gedaan zonder daarop de wettelijk voorgeschreven inhoudingen te plegen. Uit de wijze waarop belanghebbende dat als voormeld heeft gedaan kan niet anders blijken dan dat het aan belanghebbendes opzet was te wijten dat als gevolg daarvan te weinig belasting is geheven. De Inspecteur heeft dan ook terecht de in de naheffingsaanslag begrepen belasting met 100 percent verhoogd.

6.20. Anders dan belanghebbende heeft aangevoerd, heeft naar 's Hofs oordeel de Inspecteur met zijn onder 3.4 weergegeven brief van 19 februari 1991 in voldoende mate kenbaar gemaakt op grond van welke feiten en omstandigheden hij van oordeel is dat te weinig belasting is geheven en dat zulks aan de opzet van belanghebbende is te wijten. Van een enkele verwijzing naar de bevindingen bij een ingesteld FIOD-onderzoek is in casu geen sprake. De klacht dat de Inspecteur niet aan het bepaalde in artikel 6, lid 3, aanhef en letter a, EVRM en artikel 14 IVBPR heeft voldaan, faalt.

6.21. Het ligt op de weg van belanghebbende die aanvoert dat de verhoging geheel of gedeeltelijk had moeten worden kwijtgescholden, daartoe de feiten en omstandigheden te stellen. Naar 's Hofs oordeel kan uit de door belanghebbende gestelde feiten en omstandigheden niet volgen dat de Inspecteur bij afweging van de betrokken belangen niet in redelijkheid tot het onderhavige kwijtscheldingsbesluit heeft kunnen komen of anderszins heeft besloten in strijd met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur (Hoge Raad 19 juni 1991, BNB 1991/330*, punt 4.9). Ook overigens is het Hof niet gebleken van feiten en omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot een vermindering van de verhoging. Het Hof acht de gedragingen van belanghebbende van dien aard en ernst dat uit een oogpunt van normhandhaving de verhoging niet als onevenredig is aan te merken in verhouding tot de gedragingen op grond waarvan zij is opgelegd.

6.22. Gelet op het tijdsverloop tussen het opleggen van de verhoging en de toezending van deze uitspraak, heeft het Hof zich gehouden geacht ambtshalve te onderzoeken of te dezen de redelijke termijn waarbinnen de behandeling van een zaak ingevolge het eerste lid van artikel 6 EVRM dient te geschieden, in acht is genomen (Hoge Raad 13 november 1991, BNB 1992/16). Dienaangaande blijkt het volgende. Als aanvang van de termijn geldt de datum, 19 februari 1991, van de onder 3.4 vermelde mededeling als bedoeld in artikel 6, lid 3, aanhef en letter a, EVRM. De aanslag is gedagtekend 26 februari 1991 en de uitspraak op het daartegen gerichte bezwaarschrift draagt als dagtekening 2 december 1991. De aanvullende motivering van het beroep is van 11 maart 1992 respectievelijk 10 april 1992. Het verzoekschrift is van 10 augustus 1992. De eerste zitting van het Hof heeft plaatsgevonden op 4 november 1992. Ter gelegenheid daarvan heeft de

toenmalige gemachtigde van belanghebbende een uitvoerige pleitnota met bijlagen overgelegd en voorgedragen.

Gelet op de omvang van die stukken heeft het Hof de Inspecteur op diens verzoek in de gelegenheid gesteld daarop schriftelijk te reageren. De reactie van de Inspecteur is van 27 november 1992. Bij brief van 1 juni 1993 heeft belanghebbende meegedeeld dat een andere gemachtigde voor haar zou optreden.

Bij brief van 29 augustus 1993 heeft die gemachtigde een "conclusie van dupliek" ingezonden, waarop de Inspecteur bij brief van 7 oktober 1993 heeft gereageerd.

De tweede mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden op 16 juni 1994.

Gezien deze omstandigheden en gelet op de mate van ingewikkeldheid van de zaak, kan naar 's Hof's oordeel niet worden gezegd dat de redelijke termijn is overschreden.

6.23. In overeenstemming met het bepaalde in het destijds geldende artikel 30d van de Wet is op het onderhavige aanslagbiljet, waarvan een afschrift tot de gedingstukken behoort, het door de Inspecteur bij beschikking vastgestelde bedrag van de in rekening gebrachte heffingsrente afzonderlijk vermeld. Niet gebleken is dat belanghebbende op de voet van artikel 23 van de Wet tegen die beschikking een bezwaarschrift heeft ingediend bij de Inspecteur. Het (in de pleitnota van 4 november 1992 vervatte) beroep tegen de heffingsrente richt zich met voorbijgaan van evenvermeld rechtsmiddel rechtstreeks tegen vorenbedoelde beschikking.

6.24. Volgens artikel 26, lid 1, in verbinding met de artikelen 23 en 25 van de Wet - voor zover hier van belang - kan slechts hij die bezwaar heeft tegen een uitspraak van de Inspecteur op een bezwaarschrift tegen een ingevolge enige bepaling van de belastingwet door de Inspecteur genomen beschikking in beroep komen bij de rechter in belastingzaken.

Aangezien belanghebbende, gelijk hiervoor is vermeld, geen gebruik heeft gemaakt van het rechtsmiddel van bezwaar, is door de Inspecteur met betrekking tot de onderhavige beschikking geen uitspraak op een bezwaarschrift gedaan, weshalve in casu een voor beroep vatbare uitspraak als bedoeld in artikel 26 voormeld ontbreekt. Gelet op het dienaangaande in de Wet bepaalde is rechtstreeks beroep bij de rechter tegen een beschikking niet mogelijk, behoudens in het in artikel 26, lid 3, van de Wet bedoelde geval, dat zich hier echter niet voordoet. Nu aan het Gerechtshof in dezen

door de wet geen rechtsmacht is toegekend, kan belanghebbende in zoverre in het beroep niet worden ontvangen.

6.25. Op grond van al het vorenstaande moet worden beslist als na te melden.

7. Proceskosten.

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

8. Beslissing.

Het Gerechtshof:

- **VERKLAART** belanghebbende niet-ontvankelijk in het beroep tegen de beschikking inzake de heffingsrente;
- **BEVESTIGT** de uitspraak waarvan beroep;
- **BEVESTIGT** het bestreden kwijtscheldingsbesluit.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 26 september 1994 door mrs. H.L. Krans, vice-president, B.W. Biemond en J.W.M. Tijnagel, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mevrouw mr. M.J.M. Tetteroo.

Tetteroo

Krans

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 13 oktober 1994.

Aangetekend aan partijen verzonden: 6 oktober 1994