

Gerechtshof Arnhem

derde enkelvoudige belastingkamer

16 februari 1995

nummer: **931855**

UITSPRAAK

1. Aanslag en bezwaar

1.1. Aan belanghebbende, X te P, is met dagtekening 8 september 1992 en nummer door de Inspecteur van de Belastingdienst/P een naheffingsaanslag in de loonbelasting over het tijdvak 1986 opgelegd.

Aan enkelvoudige belasting is f 55108,-- nageheven. De opgelegde verhoging van 100% is aanstonds kwijtgescholden tot op 25% ofwel f 13777,--.

Heffingsrente is berekend tot en met 31 maart 1992 en vastgesteld op f 17928,--.

1.2. Namens belanghebbende is bezwaar gemaakt bij een brief gedagtekend 3 november 1992 en ontvangen door de Inspecteur op dezelfde datum.

1.3. Daarop heeft de Inspecteur bij uitspraak van 28 juni 1993 de naheffingsaanslag gehandhaafd.

2. Geding voor het Hof

2.1. Het beroepschrift is ter griffie ingekomen op 20 augustus 1993. Het is aangevuld op 14 april 1994, waarbij de bijlagen 1, 2 en 3 zijn overgelegd.

2.2. Tot de stukken van het geding behoren het verzoekschrift van de Inspecteur, de daarin genoemde bijlagen 1 tot en met 8, alsmede de conclusies van re- en dupliek.

2.3. Ter zitting van 28 september 1994 zijn gehoord belanghebbende, zijn gemachtigde alsmede de Inspecteur.

2.4. Aldaar heeft de Inspecteur een pleitnota overgelegd. Die is, gewijzigd als daarop door de griffier aangetekend, door de Inspecteur voorgedragen en wordt als in deze uitspraak ingelast beschouwd.

3. Conclusie van partijen

3.1. Belanghebbende verzoekt primair om vernietiging van de naheffingsaanslag en subsidiair om vermindering ervan tot een van f 25926,-- aan loonbelasting met een verder tot op 10% daarvan kwijtgescholden verhoging.

3.2. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak en tot het nemen van een besluit waarbij de verhoging tot op 25% wordt kwijtgescholden.

4. De vaststaande feiten

Op grond van de stukken en de mondelinge behandeling kan als tussen partijen vaststaand worden aangemerkt:

4.1. Belanghebbende exploiteerde tot 1 januari 1987 in de vorm van een eenmanszaak een aardappelsorteerbedrijf en -groothandel. Sinds die datum komt de exploitatie van de bedrijven voor rekening van twee besloten vennootschappen.

4.2. Eind 1991 en begin 1992 heeft de voormelde Belastingdienst een boekenonderzoek ingesteld over de jaren 1986 tot en met 1991. Tijdens het onderzoek is met behulp van renseignements vastgesteld dat in die jaren in de groothandel omzetten voor de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting waren verzwegen. De verzwegen ontvangsten zijn aangewend voor verzwegen lonen en privé-bestedingen van belanghebbende. Van het onderzoek is door de voornoemde controlemedewerkers een rapport opgemaakt dat als bijlage 1 bij het verzoekschrift in kopie is overgelegd.

4.3. Het onderzoek heeft geleid tot het opleggen van (navorderings-)aanslagen in de inkomstenbelasting bij belanghebbende en van naheffingsaanslagen in de loon- en omzetbelasting bij belanghebbende c.q. bij voornoemde vennootschappen over de desbetreffende jaren.

4.4. Een door de Inspecteur voornoemd in handschrift opgestelde schriftelijke verklaring van 26 maart 1992 (hierna: de akkoordverklaring) is door belanghebbende, de opsteller en belanghebbende toenmalige administrateur ondertekend. De akkoordverklaring is in fotokopie als bijlage 1 bij het aanvullende beroepschrift overgelegd. Zij houdt onder meer in - met 'ik' wordt belanghebbende aangeduid -

'Ten behoeve van de belastingheffing over 1986 wordt als te bruteren netto loon aangemerkt f 50.000,-. Over 1986 zal de naheffing plaatsvinden bij inhoudingsplichtige X. Ik verklaar bekend te zijn met het feit, dat de termijn inzake 1986 verstreken is. Desondanks ga ik akkoord met naheffing over 1986.

Afgesproken is, dat de verhoging vastgesteld wordt op 25% welke **niet** aftrekbaar is. De verhoging heeft betrekking op de naheffing loonbelasting'.

4.5. Na verzending van het onder 4.2 genoemde rapport heeft de Inspecteur onder meer de daaruit voortvloeiende naheffingsaanslagen loonbelasting opgelegd.

4.6. Een deel van het materieel verschuldigde is op 31 maart 1992 door belanghebbende betaald, te weten de verschuldigde loonbelasting en premies volksverzekeringen alsmede het bedrag dat overeenkomt met 10% boete.

4.7. De onderwerpelijke naheffingsaanslag is voorafgegaan door een met dagtekening 27 juli 1992. Deze bevatte als gevolg van een administratieve fout een boete die was kwijtgescholden tot op 10% in plaats van tot op 25%. Op 21 augustus 1992 is belanghebbende op de hoogte gesteld van de vergissing en is haar aangekondigd dat de naheffingsaanslag zou worden vernietigd en vervangen door een nieuwe. Deze is thans in geding. Een deel van de verrichte betaling is hierop afgeboekt.

4.8. De grondslag voor de brutering is:

premieloon SVW	100
af: ZW, WW, WAO	17,59
bij: ZFW werkgever	4,8

loon LB	87,21
af: LB 40% x 87,21	34,884
af: AOW 12,7% x 87,21	11,07567
af: ZFW	9.6

Netto	31,65033

en de nageheven loonbelasting is berekend op 40% van (f 50.000,-- x 87,21/31,65 =)
f 137.771,-- = f 55.108,--.

5. Het geschil en de standpunten van partijen

5.1. Partijen houdt verdeeld, of

5.1.1. overschrijding van de termijn genoemd in artikel 20, lid 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in de weg staat aan de rechtmatigheid van onderwerpelijke naheffingsaanslag, en zo neen,

5.1.2. de naheffingsaanslag op een te hoog bedrag is berekend,

5.1.3. de heffingsrente terecht vanaf geen latere datum dan 1 januari 1989 is berekend, en

5.1.4. de verhoging terecht niet is kwijtgescholden tot op 10%.

5.2. Belanghebbende beantwoordt de eerste twee vragen bevestigend en de laatste twee ontkennend, terwijl de Inspecteur de desbetreffende vragen in tegengestelde zin beantwoordt.

5.3. Elk van de partijen heeft voor haar standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van haar afkomstige stukken. Daaraan is ter zitting toegevoegd -zakelijk weergegeven-

5.3.1. door en namens belanghebbende:

5.3.1.1. De brutering van de premies ingevolge de Ziekenfondswet moet worden gezien in het jaar waarin het loon betaald is. Boven een bepaalde grens bestaat er geen verzekeringsplicht. Het GAK pleegt ermee te volstaan nettobedragen te verdubbelen en komt zeker niet uit op vier- of vijfvoudigen.

5.3.1.2. Bij het ondertekenen van de akkoordverklaring had hij geen inzicht in de draagwijdte van hetgeen ermee gewonnen en prijsgegeven wordt. Daardoor ontbreekt een wezenlijk bestanddeel voor een rechtsgeldig compromis.

5.3.1.3. Hijzelf heeft ontdekt dat hij te weinig loonbelasting had afgedragen. Hoeveel te weinig, is door de Inspecteur achterhaald. De Inspecteur maakt dan misbruik van bevoegdheid door zich (in de aangevallen uitspraak onder 4.3) te beroepen op omkering van de bewijslast omdat niet voldaan zou zijn aan artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

5.3.1.4. Het maakt in verband met de rentefactor van zo'n 50% veel uit in welk jaar de compenserende teruggaaf wordt verleend. De afwikkeling daarvan werd niet bestreken door de akkoordverklaring. Ook daardoor is de akkoordverklaring niet aan te merken als de neerslag van een compromis.

5.3.1.5. Bijstand van het kantoor van zijn huidige gemachtigde is in de laatste dagen van maart 1992 ingeroepen. De bevoegdheid tot navorderen van vennootschapsbelasting zou pas op 1 mei 1992 vervallen, zodat een bedenktijd van enige dagen dan wel gepast zou zijn geweest.

5.3.1.6. De methode waarmee gebruteerd zou worden en de fabelachtige hoogte van de daarmee te berekenen aanslagen waren niet bekend toen de akkoordverklaring werd ondertekend.

5.3.1.7. De namen van de genietters van zwart loon zijn bekend. Het betrof overwerk van zo'n zes tot tien chauffeurs, geen beloning van schooljongens of uitkeringsgenietters. Hij hoopt alsnog op een oplossing in redelijkheid, tenzij het anoniementarief ook toepasselijk moet worden geacht in de situatie dat wel bekend is door wie loon is genoten maar niet hoeveel door ieder. Het totaal verdeelde bedrag is eveneens bekend.

5.3.1.8. Het beroep op termijnoverschrijding wordt alleen in deze zaak staande gehouden. In de zaken 931856 en 931857 vervalt dit punt.

5.3.1.9. Zijn administrateur die geen belastingkundige is, was bij de controle tegenwoordig toen de akkoordverklaring werd opgesteld. Daags erna heeft die het kantoor van belanghebbendes gemachtigde erbij betrokken.

5.3.1.10. Zijn werknemers verkozen gemaakte overuren zwart uitbetaald te krijgen. Hij heeft daaraan bewust medegewerkt.

5.3.1.11. De brutering is bij de akkoordverklaring open gebleven.

5.3.1.12. De heffingsrente is technisch niet in geschil, doch alleen de grondslag ervan.

5.3.1.13. De gemachtigde heeft telefonisch contact gezocht met de Inspecteur na de eerste naheffingsaanslag om te vragen of de daarin vermelde 10%- verhoging inderdaad zo bedoeld was.

5.3.1.14. Hem werd de keuze voorgehouden tussen een wellicht aftrekbare verhoging van 50% of een van 25% zonder aftrek. Hij heeft de laatste alleen verkozen om aanstonds zeker te zijn van de netto-last.

5.3.1.15. Hij meent voldaan te hebben aan artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen door de Inspecteur alle gevraagde relevante gegevens te verschaffen.

5.3.1.16. Hij zou de akkoordverklaring niet hebben ondertekend als zijn huidige gemachtigde daarover meteen had kunnen adviseren.

5.3.2. door en namens de Inspecteur:

5.3.2.1. De bevoegdheid tot navorderen van inkomstenbelasting over 1986 is vervallen met 30 november 1992, van vennootschapsbelasting over 1986 op 1 mei 1992.

5.3.2.2. Het in de akkoordverklaring vervatte compromis maakt alleen geen melding van de vennootschapsbelasting omdat het zich als vanzelfsprekend beperkte tot de verdeling tussen de loon- en de inkomstenbelasting.

5.3.2.3. Alle bruto- en netto-effecten van de akkoordverklaring zijn onder ogen gezien. Enkel de heffingsrente was niet bekend, want die wordt automatisch berekend.

5.3.2.4. Onbekend is wie van de ontvangers hoeveel van belanghebbende hebben ontvangen. Als f 50.000,- wordt verdeeld over alle werknemers, zijn allen nog premieplichtig voor de Ziekenfondswet.

5.3.2.5. De akkoordverklaring behelst een compromis, want belanghebbende zelf moge wellicht niet bekend zijn geweest met de hoogte van de op te leggen naheffingsaanslagen, de administrateur was dat wèl.

5.3.2.6. Artikel 48 voormeld is ook van toepassing nu belanghebbende zelf heeft gemeld werk zwart te hebben verloond. Naar aanleiding daarvan zijn vragen gesteld; belanghebbende heeft dan de plicht te antwoorden.

5.3.2.7. Hij heeft de compenserende teruggaaf van inkomstenbelasting nooit betwist doch alleen nog niet verleend omdat de loonbelasting nog onder de rechter is. Hij moet de inkomstenbelasting nader bezien ingeval de thans bestreden naheffing geen stand zou houden.

5.3.2.8. Er is geen druk uitgeoefend op belanghebbende om zich akkoord te verklaren. Alle gevolgen zijn in goed overleg doorgenomen. Het enige dat open bleef, was de uitkomst van de brutering.

5.3.2.9. Het anoniementarief is mede bedoeld om de noodzaak te voorkomen, te achterhalen wie van de werknemers hoeveel aan inkomstenbelasting had moeten bijbetalen. In de sfeer van die belasting valt thans veelal niets meer te herstellen, ook al zouden thans alsnog alle gegevens ter beschikking komen.

5.3.2.10. Hij acht het in strijd met een goede procesorde dat belanghebbende thans het gebruik maken van artikel 22 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen probeert te wettigen met een beroep op opgewekt vertrouwen. De voorganger van de huidige gemachtigde heeft dit punt buiten de rechtsstrijd gelaten. Uit de brief van de Inspecteur van 7 april 1992 (bijlage 3 bij het vertoogschrift) aan de gemachtigde moest het deze duidelijk zijn dat de verhoging niet verder dan tot op 25% werd kwijtgescholden.

5.3.2.11. Hij begrijpt het standpunt van belanghebbende over de heffingsrente aldus, dat deze, voor zover deze de brutering betreft, eerst vanaf het aanvangstijdstip van de controle had mogen zijn berekend. Hijzelf verdedigt berekening vanaf het tijdstip waarop de netto-bate is genoten.

5.3.2.12. De keuze voor een niet-aftrekbare verhoging van 25% is geboden omdat geen van de partijen bij de controle precies wist met ingang van welk jaar de wet aftrek onmogelijk maakte.

5.3.2.13. De huidige gemachtigde heeft er in telefonisch contact op gewezen dat de eerste naheffingsaanslag een tot op 10% kwijtgescholden verhoging vermeldde. Die vermelding is vermoedelijk het gevolg van het voetstoots volgen van het bedrag dat op 31 maart 1992 was betaald als verhoging die op de -voet van artikel 22 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kon worden nageheven.

5.3.2.14. Hij hoopt dat belanghebbende niet vindt dat deze de akkoordverklaring onder oneigenlijke druk heeft medeondertekend.

5.3.2.15. Hij is in dit stadium niet meer bereid tot een compromis. Hij geeft er de voorkeur aan, een rechterlijke uitspraak te verkrijgen waarin de juistheid van de toegepaste brutering is beoordeeld, ook al laat zich denken dat de kwestie van de ziekenfondspremies buiten beschouwing blijft omdat die de nageheven loonbelasting niet op een hoger bedrag kunnen brengen.

6. Beoordeling van het geschil

6.1. De akkoordverklaring heeft het oogmerk tussen partijen vast te leggen, welke in totaal de fiscale gevolgen zijn van de in de jaren 1986 tot en met 1991 in de boekhouding van belanghebbendes onderneming en in die van de vennootschappen geconstateerde gebreken.

6. 2. De Inspecteur heeft gemotiveerd en onvoldoende door belanghebbende weersproken gesteld, dat de gemaakte afspraken terzake naheffing loonbelasting voor het onderhavige jaar een onderdeel vormen van het geheel van de in 6.1 bedoelde afspraken en derhalve niet geïsoleerd van die afspraken kunnen worden gezien. Die stelling van de Inspecteur is voorts ook aannemelijk. Zijn standpunt dat in dezen sprake is van een fiscaal compromis, is mede gelet op hetgeen hij ter zake in het verzoekschrift (met name V, 1.4) en de conclusie van dupliek (met name 1 ad Punt V, 1.1) niet dan wel onvoldoende door belanghebbende weersproken heeft vermeld, juist te achten.

6.3. De akkoordverklaring bracht belanghebbende immers niet enkel zekerheid over de hoogte van het netto-loon in het voormelde tijdvak waarover naheffing zou plaatshebben, maar ook over de netto-last die een tot op 25% kwijtscholden verhoging zou betekenen. De Inspecteur deed daarmee afstand van een geringere kwijtschelding die, zoals de Inspecteur terecht stelt, gelet op de mate en wijze van belastingontduiking door belanghebbende zeer wel te verdedigen was geweest. Noch deze -beperkte- strekking noch het feit dat de brutering bewust werd opengelaten staat eraan in de weg de akkoordverklaring als een compromis aan te merken. Evenmin staat daaraan in de weg dat de akkoordverklaring mogelijk of zelfs

wellicht niet zou zijn onderschreven indien belanghebbende zich binnen enkele dagen door de huidige gemachtigde had doen adviseren.

6.4. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat de akkoordverklaring onder druk van de controle-ambtenaar tot stand is gekomen. Partijen hebben een rechtsgeldig compromis gesloten en zijn daaraan tegenover elkaar gebonden.

6.5. Blijkens de onder 4.4 als vierde weergegeven alinea van de akkoordverklaring heeft belanghebbende welbewust afstand gedaan van het invoeren van de nietigheid van de naheffingsaanslag wegens termijnoverschrijding. Vraag 5.1.1 wordt dus ontkennend beantwoord.

6.6. Belanghebbendes onder 5.3.1.10 weergegeven stelling bevestigt het standpunt van de Inspecteur, dat belanghebbende zowel als de betrokken werknemers de niet verantwoorde loonbetalingen zag als netto-loon over (onder meer) 1986 en dat belanghebbende aanvaardde dat de verschuldigde loonbelasting en premies volksverzekeringen voor zijn rekening zouden komen. Terecht concludeert de Inspecteur dat belanghebbende reeds in het jaar van uitbetaling had besloten niet te verhalen. Bruterij is dan ook in overeenstemming met wat de Hoge Raad heeft daarover beslist in het arrest van 19 oktober 1988, nr. 25 381 (BNB 1988/336).

6.7. De Inspecteur stelt terecht dat tegenover het destijds door belanghebbende over 1986 ingehouden en afgedragen bedrag aan loonbelasting van f 29.847,--, reeds het in beroep door belanghebbende zelf berekende ten onrechte over netto uitbetaalde lonen ad f 50.000,-- niet ingehouden en afgedragen bedrag aan loonbelasting van f 25.926,--, zowel absoluut als relatief dusdanig groot is, dat belanghebbende niet kan worden gezegd voor 1986 de vereiste aangifte(n) loonbelasting te hebben gedaan. Belanghebbende kan dus niet volstaan met aannemelijk te maken dat de naheffingsaanslag over dit tijdvak te hoog is, doch dient daarvoor op grond van het bepaalde in art. 29, lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen het volledige bewijs te leveren.

6.8. Een redelijke uitleg van artikel 26a van de Wet op de loonbelasting 1964 brengt mede, dat het daarin voorgeschreven tarief ook van toepassing is indien, zoals te

dezen, de inhoudingsplichtige geen inzicht verschaft in de hoogte van de lonen die deze aan elk van de desbetreffende werknemers heeft doen toekomen. De juistheid van de onder 5.3.1.7 weergegeven stelling kan dus in het midden blijven. Dit tarief voor 'anonieme' werknemers is bedoeld voor situaties als de onderhavige, waarin van werknemers geen individuele gegevens zijn verschaft en waarin niet valt te achterhalen, in hoeverre ten aanzien van ieder van hen rekening moet worden gehouden met persoonlijk bepaalde factoren, zoals de premieplicht voor de (Nederlandse) volksverzekeringen en Ziekenfondswet. Daarmee ontvalt reeds de basis aan de berekening door belanghebbende van een na te heffen bedrag aan loonbelasting van f 25.926,--.

Ook overigens is noch door belanghebbende bewezen noch anderszins gebleken, dat de Inspecteur tot een lager bedrag had moeten naheffen dan deze heeft gedaan. In het bijzonder wijst het Hof erop dat belanghebbende in zijn conclusie van repliek alsmede ter zitting onvoldoende verweer heeft gevoerd tegen de uitvoerige en gemotiveerde berekeningen ter zake van de Inspecteur in respectievelijk verzoogschrift en conclusie van dupliek. Aangenomen moet dus worden, dat de naheffingsaanslag niet tot een te hoog bedrag is opgelegd.

Vraag 5.1.2 wordt dan ook ontkennend beantwoord.

6.9. Uit het onder 6.6 overwogene volgt dat de heffingsrente terecht berekend vanaf geen latere datum dan 1 januari 1989.

Belanghebbende voert met juistheid aan dat de heffingsrente uitsluitend over de enkelvoudige belasting kan worden gecijferd. Voor zover belanghebbende hiermee tevens wil betogen dat de heffingsrente mede is berekend over de verhoging, maakt hij zijn stelling niet aannemelijk. Hiermee is vraag 5.1.3 bevestigend beantwoord.

6.10. Naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid is het onaanvaardbaar, dat een naheffingsaanslag die is opgelegd om de belastingheffing met de daarin begrepen verhoging in overeenstemming te brengen met een compromis, zou kunnen worden afgeweerd met een beroep op de beperking tot 10% waaraan de verhoging op grond van artikel 22 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is gebonden. Het compromis behelst naar zijn strekking tevens afstand door belanghebbende van het recht zich te beroepen op de beperking tot 10%. Onaannemelijk is dat de opsteller van de akkoordverklaring, toen daarin de op een niet-aftrekbare verhoging van 25%

bepaalde keuze werd neergelegd,-de mogelijkheid van de in artikel 22 voormeld voorziene betaling voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld zou hebben willen openhouden. Evenmin aannemelijk is dat diens medeondertekenaren zich van die mogelijkheid bewust geweest zijn, laat staan dat zij zich deze met inbegrip van een tot 10% beperkte verhoging stilzwijgend hebben voorbehouden. De Inspecteur wijst er voorts terecht op dat hij in zijn brief van 7 april 1992 aan de huidige gemachtigde, deze uitdrukkelijk gewezen heeft op het belopen van een niet aftrekbare verhoging van 25 percent. Vraag 5.1.4 wordt dus bevestigend beantwoord.

7. Slotsom

Het beroep is niet gegrond.

8. Proceskosten

Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

9. Beslissing

Het gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Inspecteur.

Aldus gedaan in raadkamer te Arnhem op 16 februari 1995 door mr. Haas, raadsheer, lid van de derde enkelvoudige belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. Snoijink als griffier.

Snoijink

Haas

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 16 februari 1995.