

# Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 31.070

1 mei 1996

TB

## Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 16 februari 1995 betreffende na te melden hem opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting.

### 1. Naheffingsaanslag, bezwaar en geding voor het Hof

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1986 een naheffingsaanslag in de loonbelasting opgelegd ten bedrage van f 55.108,-- aan enkelvoudige belasting, een bedrag van f 13.777,-- aan verhoging en een bedrag van f 17.928,-- aan heffingsrente, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd, met het besluit geen verdere kwijtschelding van de verhoging te verlenen.

Belanghebbende is tegen die uitspraak en dat besluit in beroep gekomen bij het Hof. Het Hof heeft die uitspraak en dit besluit bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

### 2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

### 3. Beoordeling van de middelen

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. Tot 1 januari 1987 exploiteerde belanghebbende een bedrijf in de vorm van een eenmanszaak. Daarna geschiedde de exploitatie voor rekening van twee besloten vennootschappen. Eind 1991 en begin 1992 heeft bij belanghebbende en die vennootschappen door de belastingdienst een boekenonderzoek plaatsgevonden over de jaren 1986 tot en met 1991. Tijdens dat onderzoek is vastgesteld dat in die jaren bedrijfsontvangsten zijn verzwegen en dat die ontvangsten onder meer zijn aangewend voor de betaling van lonen. Deze lonen zijn niet in de loonadministratie verantwoord en ter zake van deze lonen vond geen inhouding en afdracht van loonbelasting en premies volksverzekeringen en werknemersverzekeringen plaats. Het onderzoek heeft geleid tot het opleggen van onder meer de onderhavige naheffingsaanslag in de loonbelasting. Naar aanleiding van het boekenonderzoek is, voorafgaand aan het opleggen van deze naheffingsaanslag, op 26 maart 1992 de volgende verklaring opgesteld:

"Bij deze verklaar ik X geboren 1942, woonachtig te Z, dat - in aanwezigheid van de heer A, belastingadviseur - met de fiscus, vertegenwoordigd door B overeengekomen is het volgende.

Ten behoeve van de belastingheffing over 1986 wordt als te bruteren nettoloon aangemerkt

f	50.000,-- = bruto	f	137.741,--,		
Idem	1987	f	40.000,-- = bruto	f	112.364,--,
	1988	f	15.000,-- = bruto	f	41.966,--,
	1989	f	10.000,-- = bruto	f	25.628,--,
	1990	f	10.000,-- = bruto	f	31.142,--,
	1991	f	10.000,-- = bruto	f	30.952,--.

Over 1986 zal de naheffing plaatsvinden bij inh.plichtige X lvn 12345678L01.

Over 1987 en volgende jaren dient naheffing plaats te vinden bij inh.plichtige "X B.V.", lvn 1234567LO1.

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 omzetbelasting en de navordering vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting".

Hoewel in deze verklaring ook bruto-loonbedragen zijn vermeld bestond daarover geen overeenstemming. De nageheven loonbelasting is, wat het onderhavige jaar (1986) betreft, berekend als volgt: 40% van ( f 50.000,- x 87,21/31,65=) f 137.771,- = f 55.108,-. De grondslag voor de brutering is:

Premieloon SVW	100
af: ZW, WW, WAO	17,59
bij: ZWF 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
	-----
	31,65033

De naheffingsaanslag is opgelegd na het verstrijken van de termijn van artikel 20, lid 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

3.2. Het Hof heeft de tussen partijen in geschil zijnde vraag of de overschrijding van de termijn van artikel 20, lid 4, AWR in de weg staat aan de rechtmatigheid van de onderhavige naheffingsaanslag ontkennend beantwoord op grond van zijn oordeel dat belanghebbende blijkens de hierboven in 3.1. weergegeven verklaring welbewust afstand heeft gedaan van het inroepen van de nietigheid van de naheffingsaanslag wegens termijnoverschrijding.

3.3. Uit de uitspraak van het Hof blijkt dat voor dit oordeel redengevend is het oordeel van het Hof dat partijen bij die verklaring een rechtsgeldig compromis hebben gesloten en daaraan tegenover elkaar zijn gebonden.

3.4. Dit oordeel, dat in onderdeel I van het middel wordt bestreden, geeft - voor zover hier van belang, derhalve wat betreft de heffing van loonbelasting - niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige, als van feitelijke aard, niet onbegrijpelijk en geen nadere motivering behoevende, in cassatie niet met vrucht worden bestreden.

3.5. Anders dan in onderdeel I van het middel wordt aangevoerd, behoefde het Hof zich van dit oordeel niet te laten weerhouden door de

omstandigheid dat partijen zich niet jegens elkaar hebben gebonden wat betreft de brutering van het zonder inhouding en afdracht van loonbelasting, premies volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen uitbetaalde loon.

3.6. Immers van een compromis in de zin van het arrest van de Hoge Raad van 25 november 1992, nummer 28 717, BNB 1993/63, kan ook sprake zijn in het geval van een overeenkomst waarin de betrokken partijen niet alle tussen hen bestaande punten van geschil tot een oplossing hebben gebracht.

3.7. Onderdeel I van het middel faalt derhalve. De voor het geval dit niet zo zou zijn in onderdeel II vervatte klacht betreffende de verhoging behoeft geen behandeling meer.

3.8. Met betrekking tot de voor het Hof in geschil zijnde vraag of plaats is voor brutering van het in 1986 zonder inhouding en afdracht van loonbelasting, premies volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen uitbetaalde loon, heeft het Hof geoordeeld dat de stelling van belanghebbende dat zijn werknemers verkozen gemaakte overuren zwart uitbetaald te krijgen en dat hij daaraan bewust heeft medegewerkt, bevestigt het standpunt van de Inspecteur dat belanghebbende en de betrokken werknemers dat loon zagen als netto-loon en dat belanghebbende aanvaardde dat de verschuldigde loonbelasting en premies volksverzekeringen voor zijn rekening zouden komen. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat de Inspecteur hieraan terecht de gevolgtrekking heeft verbonden dat belanghebbende reeds in het jaar van uitbetaling had besloten af te zien van verhaal.

3.9. Deze oordelen, waarbij het Hof kennelijk mede in aanmerking heeft genomen belanghebbendes - door hem in cassatie herhaalde - stelling voor het Hof welke erop neerkomt dat hij geen aantekening heeft gehouden van het aan ieder van de betrokken werknemers uitbetaalde zwarte loon, zijn van feitelijke aard zodat zij in cassatie niet met vrucht kunnen worden bestreden. Uitgaande van deze oordelen, waarin ligt besloten het - juiste - oordeel dat de betrokken werknemers het voordeel dat erin is gelegen dat belanghebbende de door hen verschuldigde belasting en premies voor zijn rekening neemt, in 1986 hebben genoten, heeft het Hof met juistheid geoordeeld dat ten aanzien van het in 1986 betaalde zwarte loon plaats is voor brutering.

3.10. De in onderdeel II van het middel tegen deze oordelen gerichte klachten falen derhalve.

3.11. De hierboven in 3.8 vermelde stelling van belanghebbende dat zijn werknemers verkozen gemaakte overuren zwart uitbetaald te krijgen en dat hij daaraan bewust heeft medegewerkt, laat voor zover hier van belang geen andere gevolgtrekking toe dan. dat de tussen belanghebbende en de betrokken werknemers gemaakte afspraak ertoe strekte dat aan de fiscus niet bekend zou worden aan wie van die werknemers het onderhavige loon was uitbetaald.

3.12. De situatie die belanghebbende en zijn werknemers door deze afspraak hebben doen ontstaan, onderscheidt zich niet wezenlijk van die met het oog waarop bij Wet van 30 oktober 1985, Stb. 591, het tarief van artikel 26a van de Wet op de loonbelasting 1964 is ingevoerd. Aangaande die situatie is in de Memorie van Toelichting opgemerkt:

"Door de anonimiteit van werknemers kan het loon niet worden getraceerd en geïndividualiseerd. Het is immers niet mogelijk na te gaan of een bepaald loonbedrag is verdiend door één of meer personen en door wie. Nog afgezien van de gevolgen daarvan op andere terreinen valt daardoor niet na te gaan welke gevolgen deze beloningen zouden hebben gehad voor de heffing van de inkomstenbelasting indien de werknemers aan de fiscus bekend zouden zijn geweest." (Kamerstukken II 1984/85, 18 851, nrs. 1-3, blz. 3).

3.13. Daarvan uitgaande had belanghebbende bij een juiste wetstoepassing bij de uitbetaling van het onderhavige loon daarop 40 percent aan loonbelasting moeten inhouden. Het Hof mocht dan ook, gelijk het heeft gedaan, in het midden laten de stelling van belanghebbende dat de namen, adressen en woonplaatsen van de genietters van het zwarte loon bekend zijn.

3.14. Voor zover de klachten in onderdeel II van het middel uitgaan van een andere opvatting, falen zij.

3.15. Ook de klacht dat het tarief van artikel 26a van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 1986) niet in aanmerking behoort te worden genomen bij de bruteringsberekening, faalt.

3.16. Belanghebbende ziet immers eraan voorbij dat doordat hij niet, zoals hij bij een juiste wetstoepassing had moeten doen, op het zwarte loon

40 percent aan loonbelasting heeft ingehouden, de genietters van dat loon, nu belanghebbende die belasting niet op hen zou verhalen, een voordeel uit dienstbetrekking hebben genoten ten bedrage van de niet ingehouden loonbelasting.

3.17. In overeenstemming met de uit de Memorie van Toelichting bij voormelde Wet van 30 oktober 1985 blijkende bedoeling van de wetgever ("Voor de heffing van de loonbelasting....zal uiteraard dienen te worden uitgegaan van een gebruteerd loon. Deze brutering leidt bij een loonbelastingtarief van veertig percent tot een bruto loon dat aanzienlijk uitgaat boven het netto loon". Kamerstukken II 1984/85, 18 851, nrs. 1-3, blz. 4) dient het in 3.16 bedoelde voordeel dan ook ten volle bij de brutering in aanmerking te worden genomen (zie Hoge Raad 22 november 1995, nummer 30 797, BNB 1996/40).

3.18. Zoals volgt uit hetgeen is overwogen in 3.4 van het arrest van de Hoge Raad van 25 januari 1995, nummer 30 161, BNB 1995/89, kan het standpunt van belanghebbende dat bij brutering de invloed van de premies werknemersverzekeringen buiten beschouwing moet blijven, niet als juist worden aanvaard. De hierop betrekking hebbende klacht faalt derhalve.

3.19. Ook voor zover deze klacht zich richt tegen het bij de brutering rekening houden met het werkgeversgedeelte van de premie ingevolge de Ziekenfondswet, faalt zij. Immers belanghebbende ziet eraan voorbij dat de werknemers de als een voordeel uit dienstbetrekking in aanmerking te nemen aanspraak op de voorzieningen van de Ziekenfondswet rechtstreeks aan die wet ontleen zonder dat daarbij van betekenis is of de werkgever de verschuldigde premie heeft voldaan en dat de wetgever, voorschrijvend dat de waarde van de aanspraak moet worden gesteld op de bedragen die bij een derde worden gestort, niet kan hebben bedoeld die waarde afhankelijk te stellen van de nakoming door de werkgever van zijn verplichtingen, maar het oog moet hebben gehad op de stortingen die zouden moeten worden verricht bij een juiste wetstoepassing (zie 3.6 van voormeld arrest van de Hoge Raad van 25 januari 1995).

3.20. Aan de klacht tegen het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet kan volstaan met aannemelijk te maken dat de naheffingsaanslag te hoog is doch daartoe op grond van het bepaalde in artikel 29, lid 2, AWR volledig bewijs dient

te leveren, ligt ten grondslag dat tussen partijen een allesomvattend compromis is gesloten. Blijkens het hierboven in 3.5 overwogene is dit uitgangspunt evenwel onjuist. Reeds daarom kan deze klacht niet tot cassatie leiden.

4. Proceskosten

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

5. Beslissing

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Dit arrest is op 1 mei 1996 vastgesteld door de vice-president Stoffer als voorzitter, en de raadsheren Urlings, Zuurmond, C.H.M. Jansen en Fleers, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Loen en op die datum in het openbaar uitgesproken.

Loen

Stoffer