

Gerechtshof te 's-Hertogenbosch

eerste meervoudige belastingkamer

14 september 1995

nr. **0505/91**

UITSPRAAK

Uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, eerste meervoudige belastingkamer, op het beroep van X tegen de uitspraak van de Inspecteur der directe belastingen te P betreffende na te melden naheffingsaanslag.

1. Ontstaan en loop van het geding

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1986 tot en met 31 december 1988 een naheffingsaanslag in de loonbelasting opgelegd ten bedrage van f 5.912.582,-- met een verhoging van 100%.

Deze aanslag is, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

Belanghebbende is van bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof.

De Inspecteur heeft het beroep bij verzoogschrift bestreden.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend, de Inspecteur een conclusie van dupliek.

Voor na te noemen zitting heeft de Inspecteur het besluit genomen de verhoging geheel kwijt te schelden.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Hof van 13 oktober 1994.

Daar zijn toen verschenen en gehoord de gemachtigde van belanghebbende, alsmede de bevoegde Inspecteur. Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overlegd aan het Hof en aan de wederpartij. De inhoud van deze pleitnota moet als hier ingelast worden aangemerkt.

Zonder bezwaar van de wederpartij heeft belanghebbende bij zijn pleitnota een bijlage overlegd en heeft de Inspecteur ter zitting een uitspraak van de tweede meervoudige Belastingkamer van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 26 september 1994, nummer 913841-M-2 en een arrest van de meervoudige kamer voor strafzaken van dat Hof van 12 oktober 1992, rolnummer 2200072792, overlegd. Op verzoek van het Hof tijdens de zitting heeft de Inspecteur bij schrijven van 4 november 1994 een door belanghebbende voor accoord getekende nadere cijfermatige conclusie ingediend.

2. Vaststaande feiten

Het Hof stelt op grond van de stukken en het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een der partijen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, de volgende feiten vast.

2.1. Belanghebbende is een lichaam, in 1982 opgericht naar het recht van Lichtenstein. Haar activiteiten bestonden in het hier aan de orde zijnde tijdvak voornamelijk uit onderaanneming van werken in de metaalnijverheid en de bouw.

2.2. Haar werknemers ontvingen in dit tijdvak loon, waarop door belanghebbende loonbelasting werd ingehouden en afgedragen en bedragen (in contanten), waarop die inhouding en afdracht niet plaatsvonden.

2.3. De hier in geschil zijnde naheffingsaanslag is opgelegd naar aanleiding van een boekenonderzoek bij belanghebbende en een daarop gevolgd strafrechtelijk onderzoek.

2.4. Bij het door de Inspecteur ter zitting overgelegde arrest van de meervoudige kamer voor strafzaken van het Gerechtshof te 's-Gravenhage is belanghebbende veroordeeld tot het betalen van een geldboete van f 10.000.000,--. Blijkens dat arrest heeft het Gerechtshof te 's-Gravenhage met betrekking tot belanghebbende wettig en overtuigend bewezen geacht:

"I:

dat zij in Nederland en België, op tijdstippen in het tijdvak van 1 januari 1985 tot en met 31 maart 1989, de loonadministratie van haar onderneming, - zijnde een loonadministratie geschriften bestemd om tot bewijs van enig feit te dienen, - valselijk heeft opgemaakt, bestaande die valsheid hierin, dat in die loonadministratie niet waren opgenomen aan haar, verdachtes, werknemers in contant geld uitbetaalde lonen en/of vergoedingen, een en ander met het oogmerk om die loonadministratie als echt en onvervalst te gebruiken en/of door anderen te doen gebruiken, uit welk gebruik enig nadeel kon ontstaan;

III:

dat zij op tijdstippen en hieronder genoemd in de eerste kolom, in de gemeenten Q en R, telkens opzettelijk onjuist en/of onvolledig een bij de Algemene wet inzake rijksbelastingen voorziene aangifte loonbelasting en premie over de perioden, als daarnaast in de tweede kolom genoemd, heeft gedaan, - immers heeft verdachte toen en daar telkens een haar door of vanwege de Inspecteur der directe belastingen te S en P uitgereikt aangiftebiljet als bedoeld in artikel 6 van die wet bij die Inspecteur ingeleverd of laten inleveren, in welke door of namens haar, verdachte, ondergetekende aangiftebiljetten, zij opzettelijk onjuist en/of onvolledig als totaal te betalen loonbelasting en premies over de hieronder in de tweede kolom genoemde perioden had opgegeven een bedrag als daarnaast in de derde kolom vermeld, terwijl de totaal te betalen loonbelasting en premies over het gehele jaar een bedrag beliep als vermeld in de vijfde kolom, - terwijl daarvan telkens het gevolg zou kunnen zijn, dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven

LEGENDA:

Kolom 1 tijdstippen

Kolom 2 perioden

Kolom 3 aangiften

Kolom 4 het totale bedrag van de derde kolom

Kolom 5 totaal te betalen loonbelasting en premies over het
gehele jaar

Kolom 1 Kolom 2 Kolom 3 Kolom 4 Kolom 5

05-03-85	01-85	f	165.597,-		
11-04-85	02-85	f	129.557,-		
11-06-85	04-85	f	295.302,-		
11-07-85	05-85	f	417.297,-		
05-08-85	06-85	f	328.291,-		
12-09-85	07-85	f	498.783,-		
09-10-85	08-85	f	399.184,-		
08-11-85	09-85	f	410.509,-		
10-12-85	10-85	f	468.869,-		
31-12-85	11-85	f	609.529,-		
10-02-85	12-85	f	884.771,-	f 4.607.689,-	f 8.825.642

09-04-86	01-86	f	341.000,-		
09-04-86	02-86	f	422.000,-		
28-04-86	03-86	f	249.836,-		
11-06-86	04-86	f	479.264,-		
04-07-86	05-86	f	463.957,-		
30-07-86	06-86	f	467.231,-		
05-09-86	07-86	f	461.165,-		
08-10-86	08-86	f	456.857,-		
12-11-86	09-86	f	464.198,-		
08-12-86	10-86	f	287.910,-		

14-01-87 11-86 f 316.700,-
17-02-87 12-86 f 354.408,- f 4.764.526,- f 9.256.040

11-03-87 01-87 f 202.494,-
13-04-87 02-87 f 268.070,-
15-05-87 03-87 f 277.954,-
14-07-87 04-87 f 249.505,-
09-07-87 05-87 f 277.170,-
29-07-87 06-87 f 216.747,-
10-09-87 07-87 f 288.773,-
08-10-87 08-87 f 344.885,-
10-11-87 09-87 f 249.736,-
26-04-88 11-87 f 236.813,-
26-04-88 12-87 f 1.243.116,- f 3.855.263,- f 7.895.403

04-03-88 01-88 f 210.704,-
28-03-88 02-88 f 195.071,-
16-05-88 03-88 f 212.699,-
02-06-88 04-88 f 281.904,-
12-07-88 05-88 f 300.312,-
15-08-88 06-88 f 271.958,-
13-09-88 07-88 f 334.323,-
04-10-88 08-88 f 281.072,-
27-10-88 09-88 f 287.690,-
30-11-88 10-88 f 354.111,-
04-01-89 11-88 f 281.086,-
31-01-89 12-88 f 315.135,- f 3.326.065,- f 6.484.460

IV:

dat zij op 6 maart 1989, in de gemeente R opzettelijk een bij de Algemene Wet inzake rijksbelastingen voorziene aangifte loonbelasting en premies onjuist en/of onvolledig heeft gedaan door als toen aldaar opzettelijk onjuist en/of onvolledig in het

aan haar door of vanwege de Inspecteur van 's Rijksbelastingen te P uitgereikte en door of vanwege haar wederom bij die Inspecteur ingeleverde en door of vanwege haar ondertekende aangiftebiljet loonbelasting en premie over de maand februari 1989 als te betalen loonbelasting en premies op te geven f 243.555,-, terwijl de te betalen loonbelasting en premies over die maand in werkelijkheid f 531.771,- bedroeg, terwijl daarvan het gevolg zou kunnen zijn, dat te weinig belasting zou kunnen worden geheven;

V:

dat zij op tijdstippen in het tijdvak van 9 december 1988 tot en met 13 maart 1989, in de gemeente R, opgaven inzake de uitvoering van de Ziektewet met betrekking tot nagenoemde werknemers;

A te T, (d.d. 20 februari 1989),

B te U, (d.d. 30 januari 1989),

C te V, (d.d. 23 februari 1989),

D te W, (d.d. 13 februari 1989),

E te QQ, (d.d. 20 februari 1989),

- zijnde een opgave inzake de uitvoering van de Ziektewet een geschrift bestemd om tot bewijs van enig feit te dienen, - valselijk heeft opgemaakt, bestaande die valsheid hierin, dat middels die opgaven bovengenoemde werknemers aan het Gemeenschappelijk Administratiekantoor te RR werden ziek gemeld, terwijl die werknemers in werkelijkheid niet ziek waren;"

Het door belanghebbende tegen dat arrest ingestelde cassatieberoep is door de Hoge Raad verworpen.

3. Geschil, standpunten en conclusies van partijen

3.1. De geschilpunten tussen partijen komen in wezen neer op de vragen of belanghebbende ter zake van de door haar werknemers contant ontvangen vergoedingen inhoudingsplichtig was, en zo ja, of de berekening van de Inspecteur van de door belanghebbende in dat geval te weinig ingehouden en afgedragen loonbelasting juist is. Belanghebbende beantwoordt beide vragen ontkennend, de Inspecteur bevestigend.

3.2. Het Hof verwijst voor de onderbouwing door partijen van hun standpunten naar de van hen afkomstige stukken. Ter zitting hebben zij daar nog het volgende aan toegevoegd.

Belanghebbende

Inmiddels heeft de inspectie de opgelegde aanslagen in de vennootschapsbelasting over 1985 en 1986, ondanks te laat ingediende bezwaarschriften, ambtshalve verminderd. Dat zou de Inspecteur toch niet gedaan hebben indien belanghebbende in Nederland was gevestigd of hier een vaste inrichting had. Zij bestrijdt dat uit de door de Inspecteur overgelegde uitspraak van de Belastingkamer van het Gerechtshof te 's-Gravenhage enige conclusie valt te trekken met betrekking tot de vraag of het in het hier aan de orde zijnde geval moet worden gebruteerd omdat in de overgelegde uitspraak de feitelijke situatie geheel verschillend is.

Zij trekt in haar op blad 0-2 van de conclusie van repliek verwoorde verzoek van de Inspecteur niet ontvankelijk te verklaren dan wel hem op te dragen, zijn verzoekschrift te herzien en zodanig in te delen en te motiveren dat feiten, omstandigheden, bewijsmiddelen en argumenten slechts betrekking hebben op een belastingplichtige. Bij nader inzien ziet zij af van haar verzoek aan het Hof om getuigen te horen.

De Inspecteur

Hij betwist dat de vermindering van de aanslagen in de vennootschapsbelasting iets te maken heeft gehad met een standpuntbepaling met betrekking tot het geschil omtrent de vestigingsplaats van belanghebbende of de vraag of zij een vaste inrichting had in Nederland. De vermindering had te maken met verliesverrekening.

3.3. Belanghebbende concludeert primair tot vernietiging van de naheffingsaanslag en subsidair, meer subsidair en nog meer subsidair tot vermindering daarvan tot bedragen van respectievelijk f 5.250,--, f 1.161.600,-- en f 2.634.194,--.

De Inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak.

4. Overwegingen omtrent het geschil

4.1. Bij het vaststellen van de naheffingsaanslag is de Inspecteur ervan uitgegaan dat belanghebbende in het tijdvak van naheffing binnen het Rijk was gevestigd dan wel binnen het Rijk een vaste inrichting voor de uitoefening van haar bedrijf of een binnen het Rijk wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger had. Belanghebbende heeft een en ander bestreden.

4.2. Waar een lichaam is gevestigd wordt naar de omstandigheden beoordeeld. Bij die beoordeling moet in het algemeen ervan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur, en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent. Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken dat de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent.

4.3. Aan de Inspecteur kan worden toegegeven dat de stukken van het geding, afgezien van enkele verklaringen van in het kader van het strafrechtelijk onderzoek gehoorde personen, weinig of geen aanknopingspunten bieden voor de conclusie dat de directeur van de belanghebbende, G te Lichtenstein leidinggevende taken met betrekking tot belanghebbende uitoefende.

Dit houdt echter niet in dat die taken in Nederland werden uitgeoefend. De Inspecteur gaat immers ervan uit dat belanghebbende behoorde tot een groep ondernemingen, door hem de "H-groep", genoemd, welke groep werd geleid door I. Van deze is gesteld noch gebleken dat hij naar de omstandigheden beoordeeld gedurende het tijdvak van heffing in Nederland woonde. Zulks in aanmerking genomen, acht het Hof onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de vestigingsplaats van belanghebbende in het heffingstijdvak in Nederland was.

4.4. De salarisadministratie van belanghebbende met betrekking tot haar werknemers in Nederland werd verzorgd en bewaard in Nederland en wel op het adres a-straat 1 te SS. Vanuit dit pand werden de contacten onderhouden met overheidsinstanties als het G.A.K. en werden door haar aangiftes loonbelasting en

premies volksverzekeringen gedaan. Ook werkten in dit pand personen die bij belanghebbende in dienstbetrekking waren of voor haar arbeid verrichtten.

Daarmee had belanghebbende binnen het Rijk een vaste inrichting voor de uitoefening van haar bedrijf en was zij op grond van het bepaalde in artikel 6, lid 2, onderdeel a, van de Wet op de loonbelasting 1964 in het tijdvak waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft, inhoudingsplichtig.

4.5. Voor het geval het Hof tot deze conclusie zou komen, heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld dat zij met betrekking tot de door haar werknemers contant ontvangen bedragen niet inhoudingsplichtig was omdat het bij die bedragen ging om door een derde aan haar werknemers uitbetaalde bedragen, die het karakter hadden van een prestatievergoeding en zij bij de bepaling van het aan haar werknemers toekomende loon geen rekening heeft gehouden met die prestatievergoeding.

Die derde, aldus belanghebbende, zou dan een van haar opdrachtgevers zijn, namelijk de te Zwitserland gevestigde vennootschap J A.G..

4.6. Het is in het algemeen niet gebruikelijk dat werknemers van een derde prestatievergoedingen ontvangen, ook niet wanneer die derde een opdrachtgever is van de werkgever van die werknemers.

Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt dan met zich dat belanghebbende tegenover de betwisting door de Inspecteur aannemelijk maakt dat de bedragen die door haar werknemers contant zijn ontvangen, afkomstig waren van J A.G..

Dit klemmt temeer nu de verklaring van belanghebbende voor de herkomst van de door haar werknemers contant ontvangen bedragen niet geloofwaardig overkomt op grond van de volgende redenen, zowel ieder voor zich als in onderlinge samenhang beschouwd:

- ter zitting heeft belanghebbende verklaard dat J A.G. belang had bij het verlenen van de prestatieverhoudingen omdat daardoor de werknemers van belanghebbende altijd beschikbaar waren om voor haar, J A.G., werk te verrichten, welke verklaring onbegrijpelijk is in het licht van de door belanghebbende eveneens ter zitting afgelegde verklaring dat haar werknemers niet wisten en er ook geen interesse in hadden van wie de door belanghebbende gestelde prestatievergoedingen kwamen.

- tot de stukken van het geding behoort een overzicht van de herkomst van de omzet van belanghebbende in het tijdvak van heffing. Uit dit overzicht, waarvan niet is gesteld of gebleken dat het onjuiste gegevens bevat, blijkt dat belanghebbende eerst in 1988 via J A.G. omzet heeft gerealiseerd en wel tot een bedrag van f 3.898.300,--. Niet valt in te zien waarom J reeds in 1985 (over dat tijdvak is eenzelfde procedure aanhangig als hier aan de orde), in 1986 en in 1987 aan werknemers van belanghebbende prestatievergoedingen zou toekennen.

4.7. Belanghebbende heeft het van haar verlangde bewijs niet geleverd. Nu zij geen geloofwaardige verklaring heeft gegeven voor de herkomst van de contante betalingen aan haar werknemers houdt het Hof het ervoor dat het bij die door haar gestelde prestatievergoedingen is gegaan om loonbetalingen van haarzelf, ter zake van welke betalingen zij inhoudingsplichtig was.

4.8. Belanghebbende heeft ter zake van die contante betalingen geen loonbelasting ingehouden en afgedragen. Zij heeft op dit punt dan ook niet de vereiste aangifte gedaan zodat het beroep moet worden afgewezen, tenzij gebleken is, dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is.

De stelling van belanghebbende op blad 4-7 van haar conclusie van repliek dat omkering van de bewijslast niet mogelijk is omdat ten aanzien van haar werknemers geen bescheiden zijn aangetroffen en de basis voor het aanbrengen van een correctie in wezen geheel ontbreekt, ontbeert feitelijke grondslag omdat niet in geschil is dat haar werknemers naast het loon, waarop loonbelasting wordt ingehouden, voor hun arbeid contante vergoedingen zonder inhouding ontvingen en het Hof als ten processe vaststaand ervan uitgaat dat die contante betalingen van belanghebbende zelf afkomstig waren.

Het Hof acht de berekening van de Inspecteur van de door belanghebbende alsnog verschuldigde loonbelasting, gelet op de door hem gehanteerde uitgangspunten, redelijk. Belanghebbende heeft niet doen blijken, dat wil zeggen: niet overtuigend aangetoond, dat - afgezien van de hierna te behandelen brutering - de naheffingsaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

4.9. De stelling van belanghebbende dat de naheffingsaanslag moet worden vernietigd omdat de Inspecteur de verschuldigde belasting niet per werknemer heeft

geïndividualiseerd, verwerpt het Hof, reeds - en afgezien van de vraag of in het systeem van de wet een dergelijke individualisering geboden is - omdat belanghebbende geen inzicht heeft gegeven in de totale omvang en hoogte per werknemer van de contante betalingen.

4.10. Het Hof gaat voorbij aan de klacht van belanghebbende dat zij in haar verdediging is geschaad omdat haar administratie in beslag is genomen en daardoor het leveren van tegenbewijs wordt bemoeilijkt, zo niet onmogelijk wordt gemaakt, in de eerste plaats omdat belanghebbende niet heeft aangegeven over welke stukken, nodig voor haar verdediging, zij als gevolg van de inbeslagneming niet kan beschikken en in de tweede plaats omdat het belangrijkste bewijs ten gunste van belanghebbende, namelijk stukken waaruit kan blijken dat de contante betalingen daadwerkelijk van een derde afkomstig waren, in de visie van belanghebbende geen deel uitmaakten van haar administratie maar van die van J A.G. en niet valt in te zien waarom belanghebbende die gegevens niet bij genoemde vennootschap kan opvragen.

4.11. Ter zitting heeft belanghebbende verklaard niet te hebben besloten af te zien van verhaal op haar werknemers van de eventueel door haat ter zake van de contante vergoedingen verschuldigde loonbelasting en de stelling van de Inspecteur dat zijns inziens verhaal niet mogelijk is omdat belanghebbende alle gegevens ter zake van die vergoedingen heeft vernietigd, bestreden omdat, aldus belanghebbende, haar is bevestigd dat de betreffende stukken in Zwitserland zijn.

Indien zulks juist is kan niet worden gezegd, anders dan de Inspecteur kennelijk stelt, dat de betreffende loonbetalingen zijn gedaan onder omstandigheden die verhaal op de werknemers van de ten onrechte achterwege gebleven inhoudingen bij voorbaat uitsluiten. Voor brutering op de tijdstippen waarop de vergoedingen werden betaald is dan geen plaats.

Indien belanghebbende alsnog besluit de nageheven loonbelasting niet op haar werknemers te verhalen omdat de betreffende gegevens niet meer voorhanden zijn of om andere redenen, kan ter zake van dat voordeel voor haar werknemers bij belanghebbende worden nageheven in het tijdvak waarin zij dat besluit heeft genomen. In het hier aan de orde zijnde geval is de in de naheffingsaanslag begrepen belasting ten onrechte gebruteerd.

Voor dat geval is tussen partijen niet in het geschil dat de naheffingsaanslag moet worden verminderd tot een bedrag van f 3.450.488,--.

4.12. Het Hof kan voorbij gaan aan de grieven van belanghebbende met betrekking tot de verhoging omdat deze reeds is komen te vervallen.

5. Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van zijn beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken. Het Hof stelt deze kosten vast op 2,5 punten maal f 710,-- maal wegingsfactor 2 ofwel f 3.3550,--.

Tijdens de zitting van 13 oktober 1994 is eveneens het beroep van belanghebbende behandeld met betrekking tot de haar opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting over het tijdvak 1985. In die procedure zijn dezelfde geschillen aan de orde als in deze procedure. In verband daarmee stelt het Hof de kosten voor deze procedure vast op f 1.775,--.

6. Beslissing

Het Hof vernietigt de uitspraak van de Inspecteur, vermindert de aanslag tot een ten bedrage van f 3.450.488,--,

gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende vergoedt het door deze gestorte griffierecht ten bedrage van f 75,--,

veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van f 1.775,-- en

wijst de Staat der Nederlanden aan als de rechtspersoon die de kosten moet vergoeden.

Aldus vastgesteld op september 1995 door J.Th. Simons, voorzitter, P.J. van Amersfoort en H.P. Vonhögen, in tegenwoordigheid van R.O.J.M. de Windt, waarnemend-griffier.

De Windt

Simons

Met ontvangstbevestiging in afschrift aan partijen verzonden op 14 september 1995.