

## **Gerechtshof te 's-Hertogenbosch**

eerste meervoudige belastingkamer

**7 april 1997**

nummer: **94/3389**

### **UITSPRAAK**

Uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, eerste meervoudige Belastingkamer, op het beroep van de vennootschap onder firma v.o.f. X te Z tegen de uitspraak van het hoofd van de eenheid particulieren/ondernemingen te van de rijksbelastingdienst (hierna: de Inspecteur) op het bezwaarschrift betreffende de haar opgelegde naheffingsaanslag voor de loonbelasting en premieheffing over het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 31 december 1993, aanslagnummer 0123456.

#### **1. ontstaan en loop van het geding**

1.1. De naheffingsaanslag bedraagt aan enkelvoudige belasting f 26.187,--.

1.2. Na bezwaar heeft de Inspecteur de aanslag bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

1.2. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

1.3. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Hof van 8 januari 1997 te 's-Hertogenbosch.

Aldaar zijn verschenen en gehoord. De gemachtigde van belanghebbende alsmede de Inspecteur.

1.4. Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. De inhoud van deze pleitnota moet als hier ingelast worden aangemerkt.

## 2. Feiten

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

2.1. Belanghebbende drijft vanaf 1 januari 1991 in de vorm van een vennootschap onder firma in Z een onderneming voor rekening van de firmanten A en B.

2.2. Belanghebbende houdt zich, blijkens de inschrijving bij de Kamer van Koophandel, bezig met de verkoop van "niet alcoholische dranken en kleine hapjes". Door de autoriteiten wordt onder voorwaarden (hoeveelheid en aard middelen, cliëntèle) gedoogd dat door belanghebbende soft drugs worden verkocht. De koffieshop is elke dag geopend van circa 10.00 uur tot ongeveer 2.00 uur van de daaropvolgende nacht. Beide firmanten zijn in de onderneming van belanghebbende werkzaam en af en toe een broer van één van hen.

2.3. Aan de belastingdienst is nimmer gemeld dat belanghebbende personeel in dienst had; aangiften loonbelasting zijn achterwege gebleven.

2.4. Op 27 februari 1992 zijn de beide firmanten met C uit Q overeengekomen dat die laatste als bedrijfsleider van belanghebbende zal optreden met ingang van de dag waarop hem de vergunning zal worden verleend. C's taak bestaat onder meer uit:

- het verzorgen van de inkoop,
- toezicht houden op het voeren van de administratie en correspondentie,
- het aanstellen en ontslaan van personeel,
- controle op de leveranties.

C verplicht zich regelmatig in het bedrijf aanwezig te zullen zijn, op de uren en dagen die voor de uitoefening van de functie noodzakelijk zijn, doch minimaal 15 uren per week. C heeft voor de genoemde 15 uren recht op een vergoeding, lijk aan het CAO-loon voor de Horeca Groep I.

2.5. C is op 14 april 1992 ingeschreven in de registers van de Kamer van Koophandel en Fabrieken voor R. Vanaf 1 april 1992 had C in belanghebbende volmacht als procuratiehouder en stond hij -tot in 1994- te boek als bedrijfsleider van belanghebbende.

2.6 Op 26 januari 1994 is in B in S aangehouden met ongeveer f 100.000,- op zak. De aanhouding vond plaats kort nadat hij vreemde valuta had omgewisseld. In het daaraan voorafgaande jaar had hij circa 3,3 miljoen gulden aan Belgische en Franse franken omgewisseld.

2.7. In verband met het in S lopende, justitieel onderzoek is op 16 februari 1994 huiszoeking gedaan in het pand van belanghebbende. Daarbij zijn administratieve bescheiden, geld en drugs in beslag genomen.

2.8. Met toestemming van de rechter-commissaris is aan de Inspecteur inzage gegeven in de administratieve bescheiden. Het betreffen losse blaadjes met daarop aantekeningen over de omzet in geld en goederen gedurende enkele perioden in 1991 en 1992. Tot de gedingstukken behoren slechts briefjes uit 1991.

2.9. Op 22 maart 1994 is huiszoeking verricht in de woningen van de beide vennoten. Er zijn in beide woningen administratieve bescheiden in beslag genomen en bij A bovendien een geldbedrag van f

2.10. De bij de huiszoekingen van 22 maart 1994 in beslag genomen bescheiden zijn aan de belastingdienst ter inzage verstrekt en door die dienst onderzocht. Het betreft onder andere een drietal boeken, door de Inspecteur betiteld als boek A, boek B en boek C.

2.11. Boek A (januari 1991 t/m mei 1992). In de door de Inspecteur relevant geachte bladzijden van dat boek, gelezen in samenhang met-punt 4.1 van het verslag van het boekenonderzoek, zijn onder meer de volgende -per maand getotaliseerde- gegevens te vinden:

januari 1992	uitgaven	f
mei 1992	uitgaven	f
januari 1992	ontvangsten joints	f
mei 1992	ontvangsten joints	f

Voorts is sprake van uitgaven gedaan aan B en A.

2.12. Boek B (december 1991, januari en april 1992).

De ontvangsten in boek B genoemd bij de aanduiding "kassa" stemmen overeen met de kassabedragen van boek C. De in de laatste kolom van boek B vermelde ontvangsten wegens "thee" komen overeen met de bedragen die als ontvangsten in boek A zijn geboekt.

2.13. Boek C (januari 1991 t/m maart 1992).

In de door de Inspecteur relevant geachte bladzijden van dat boek, gelezen in samenhang met punt 4.1 van het verslag van het boekenonderzoek, zijn onder meer de volgende -per maand getotaliseerde- gegevens te vinden:

januari 1992	uitgaven werkster	f		
februari 1992	uitgaven D	f		
maart 1992	uitgaven werkster	f	uitgaven C	f

Het boek bevat voorts de kasontvangsten voor andere bedrijfsactiviteiten dan de verkoop van drugs en de ontvangsten uit de "gokkasten", "voetbaltafel" en "biljart".

2.14. In een uitgavenoverzicht van 8 juni 1992 tot en met 6 juli 1992 komen de volgende uitgaven voor:

C	f	werkster	f
---	---	----------	---

2.15. De boeken en bescheiden zijn onderzocht door de controle-ambtenaar E. Hij heeft daarover gerapporteerd in een verslag van 13 juli 1994.

2.16. Bij een gesprek ter inspectie op 6 oktober 1994 heeft A verklaard dat de drie boeken betrekking hebben op één en dezelfde onderneming en dat hij die boeken bijgehouden heeft.

2.17. Een tarieflijst van belanghebbende vermeldt:

-	HASJESJ	
-	Kristal	17,50
-	Hia	15,00
-	Spoetnic	12,50
-	Pollem	11,00
-	Zero-Zero	10,00
-	Afgaan	10,00
-	Ketama	7,00
-	WEED	
-	Sensi	10,00
-	Superskunk	12,50
-	Noorderlicht	12,50

2.18. De Inspecteur is bij de berekening van het nageheven bedrag aan loonbelasting en premie volksverzekeringen uitgegaan van een betaald bedrag aan nettoloon over 1992 van f 6.750,--. en over 1993 van f

### **3. Geschil, standpunten en conclusies van partijen**

3.1. Tussen partijen is in geschil het antwoord op de vragen, of belanghebbende in 1992 en 1993 medewerkers in dienstbetrekking heeft gehad, en zo ja, of de naheffing dan dient te worden gebaseerd op het berekende nettoloon, zonder brutering, zoals belanghebbende wil, of op een brutoloon van

f 20.055,66 voor 1992 en f Inspecteur berekent.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken.

Belanghebbende heeft daaraan ter zitting het volgende toegevoegd. De opmerking van het Hof dat aan het dossier het vermoeden zou kunnen worden ontleend dat belanghebbende personeel in dienst heeft gehad, brengt haar ertoe ter weerlegging van dat vermoeden het Hof te verwijzen naar de gedingstukken en de verklaring van belanghebbende. Indien het Hof tot de conclusie komt dat door belanghebbende aan werknemers een loon is betaald en dat brutering moet geschieden, is zij het eens met de wijze waarop de gebruteerde bedragen van f 20.055,66 en f zijn berekend.

3.3. Belanghebbende concludeert primair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vernietiging van de aanslag en subsidiair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot één gebaseerd op een nettoloon, zonder brutering. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak.

#### **4. overwegingen omtrent het geschil**

##### **Boekhouding**

4.1. Firmant A heeft in een gesprek met de Inspecteur op 6 oktober 1994 de verklaring afgelegd dat de boeken A, B en C op één en dezelfde onderneming betrekking hebben en niets met belanghebbende van doen hebben. In het beroepschrift in deze zaak is dit standpunt niet herhaald en is door belanghebbende zelfs ter ondersteuning van haar standpunten een beroep gedaan op die boeken. Voorts komt de uitgave voor terrasstoelen vermeld op een overzicht van de vaste activa bij het jaarrapport dat als bijlage bij de aangifte IB 1992 van de vennoten is meegezonden, overeen met het bedrag opgenomen op het hiervoor onder 2.14 genoemde uitgavenoverzicht. De Inspecteur heeft voorts -onweersproken- gesteld dat in 1991 met betrekking tot een groot aantal investeringen een overeenkomstige situatie bestond.

Het Hof beschouwt die boeken daarom als boeken betreffende de onderneming van belanghebbende. Hetzelfde geldt voor de bij de huiszoeken gevonden bescheiden.

### **Arbeid door derden**

4.2. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat uit de bij de huiszoeken aangetroffen boeken en bescheiden, beschreven in het rapport van 13 juli 1994, moet worden afgeleid dat, behalve de firmanten zelf, ook andere personen in de onderneming werkzaam zijn geweest en dat dit is geschied in het kader van een dienstbetrekking.

4.3. Uit het onder 2.4 vermelde leidt het Hof af dat C om aan zijn verplichtingen tegenover belanghebbende op een deugdelijke wijze te kunnen voldoen, met name aan de vermelde verplichting om toezicht te houden en om controle op de leveranties uit te voeren, redelijkerwijs in ieder geval 15 uur per week in heeft moeten zijn.

4.4. Weliswaar stelt belanghebbende dat de met C gesloten overeenkomst slechts de verhuur van handelspapieren beoogde en C niet verplichtte tot het verrichten van persoonlijke arbeid in de onderneming van belanghebbende, doch deze lezing is zozeer in strijd met de in de overeenkomst gebezigde bewoordingen, dat het Hof daaraan geen geloof kan hechten.

4.5. Uit het hiervoor onder 2.2, 2.11, 2.13 en 2.14 vermelde leidt het Hof af dat voorts in de onderneming van belanghebbende dagelijks door twee personen is gewerkt, te weten één van 10.00 tot 18.00 en één van 18.00 uur tot 02.00 uur van de daaropvolgende nacht, in totaal per week 98 uur.

Voorts is daaruit op te maken dat in de tijdvakken januari 1992 tot en met februari-maart 1992 en mei 1992 de naam D wordt genoemd.

Het Hof acht -mede gelet op het totaal aantal openingsuren- voldoende aannemelijk gemaakt dat ook anderen dan de firmanten, namelijk in ieder geval de hiervoor vermelde personen, in de aangegeven perioden in de onderneming van belanghebbende hebben gewerkt. Datzelfde geldt, gelet op hetgeen hiervoor onder

2.13 en 2.14 is vermeld, ook voor de werkster. Het door belanghebbende daartegenover gestelde, acht het Hof niet aannemelijk.

### **Dienstbetrekking**

4.6. Vervolgens is aan de orde de vraag of de werkzaamheden van die personen zijn verricht in het kader van een dienstbetrekking.

4.7. De Inspecteur heeft dienaangaande gewezen op:

- de hiervoor onder 2.8 genoemde briefjes van 1992, die kennelijk beogen een verantwoording van het aantal gewerkte uren, de behaalde omzet en de aard van de verkopen en waarvan belanghebbende het bestaan niet heeft betwist;
- de in 2.17 hiervoor opgenomen prijslijst, inhoudende dat bepaalde produkten voor een bepaalde prijs moeten worden verkocht;
- het feit dat met een schoonmaakster afspraken plegen te worden gemaakt over het aantal te werken uren en het schoon te maken object;
- de herhaaldelijke vermelding van het begrip "loon" in de van belanghebbende afkomstige stukken.
- het gebruik dat barpersoneel aanwijzingen krijgt over de wijze van verkoop van diverse produkten
- de in 2.4 hiervoor genoemde overeenkomst met de daarin uit de taakomschrijving voortvloeiende aanwijzingen en de hiervoor onder 2.13 en 2.14 genoemde, aan C betaalde, bedragen.

4.8. De Inspecteur heeft met hetgeen hij hiervoor onder 4.7 heeft gesteld -mede gelet op het hiervoor onder 4.5 overwogene en op het feit dat de voorwaarden van het in 2.2 hiervoor vermelde gedoogbeleid moeten worden nageleefd- voldoende aannemelijk gemaakt dat C, de verkopers en de werkster gedurende een zekere tijd in 1992 tegen loon, arbeid in de onderneming van belanghebbende hebben verricht onder de aanwijzingen van belanghebbende. Hetgeen zij daartegenover heeft gesteld legt onvoldoende gewicht in de schaal.



4.9. De Inspecteur baseert de naheffingsaanslag primair op de berekening van het vermoedelijk door C genoten loon:

1992 45 weken à 15 uur à f

1993 52 weken à 15 uur à f

en subsidiair, mede op de aan D en de werkster betaalde lonen. Het door de Inspecteur voor 1992 in aanmerking genomen bedrag is, gelet op het hiervoor onder 2.11, 2.13 en 2.14 overwogene, eerder te laag dan te hoog vastgesteld.

4.10. Het voor het jaar 1993 in aanmerking genomen bedrag steunt allereerst op de stelling van de Inspecteur dat C ook in 1993 op basis van de meergenoemde overeenkomst bij belanghebbende tegen beloning werkzaam is geweest.

Belanghebbende heeft dit standpunt van de Inspecteur onvoldoende bestreden. Zij heeft met name niet gesteld dat de overeenkomst in 1993 haar geldigheid heeft verloren. Mede gelet op hetgeen hiervoor onder 2.5 is vermeld, acht het Hof het -in ogenschouw genomen de aan de overeenkomst gegeven uitleg- voldoende aannemelijk dat C ook in 1993 bij belanghebbende tegen beloning werkzaam is geweest.

4.11. Uit de hiervoor onder 2.13 en 2.14 vermelde betalingen, bezien in relatie met het tijdvak waarin die betalingen zijn gedaan, kan steun worden gevonden voor de veronderstelling dat de beloning van C rond f geweest. De Inspecteur heeft, door uit te gaan van een nettoloon van f 150,-- per week het nageheven bedrag over 1993 - voorzover het het berekende nettoloon betreft- niet te hoog vastgesteld.

4.12. Het Hof acht de stelling van de Inspecteur, dat in 1993 eveneens loonbetalingen zijn gedaan aan de verkopers en de werkster nu de koffiешop ook in 1993 zonder wijziging in de bedrijfsvoering is gedreven, aannemelijk. Voor die stelling is weliswaar in de in beslag genomen administratie geen bewijs voorhanden. Belanghebbende heeft echter niet gesteld dat verkopen van soft drugs of enige andere activiteit in 1993 achterwege is gebleven. De Inspecteur stelt -met betrekking tot dit jaar onweersproken- dat in 1993 aan de werkster f 5.175,-- moet zijn betaald en aan de verkopers f door de Inspecteur voor 1993 in aanmerking genomen bedrag is, gelet daarop eerder te laag dan te hoog vastgesteld.

## **Berekening van de naheffingsaanslag**

4.13. Belanghebbende heeft ter zake van het door haar in het tijdvak van naheffing betaalde loon geen aangifte gedaan. Zij heeft dan ook niet de vereiste aangifte gedaan, hetgeen inhoudt dat het beroep moet worden afgewezen tenzij gebleken is, dat wil zeggen, tenzij belanghebbende overtuigend heeft aangetoond, dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is. Deze bewijslast geldt ook voor de door de Inspecteur toegepaste brutering.

4.14. Belanghebbende heeft het van haar verlangde bewijs niet geleverd. De uitspraak van de Inspecteur moet worden bevestigd.

## **5. Proceskosten**

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

## **6. Beslissing**

Het Hof bevestigt de bestreden uitspraak.

Aldus vastgesteld op, 7 april 1997 door J.Th. Simons, voorzitter, J. Lamens en A. Bijlsma, in tegenwoordigheid van P.J.J. Spijkers, waarnemend griffier, en op die dag in het openbaar uitgesproken.

Spijkers

Simons

Met ontvangstbevestiging in afschrift aan partijen verzonden op: 7 april 1997