

## **Gerechtshof te Amsterdam**

Eerste Meervoudige Belastingkamer

**13 januari 1998**

Kenmerk **P96/1456**

### **UITSPRAAK**

op het beroep van belanghebbende,  
de besloten vennootschap B.V. X te Z,  
tegen een uitspraak van de Inspecteur te P.

#### **1. Loop van het geding**

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 12 april 1996, ingediend door A, haar directeur. Het beroep is aangevuld bij brief van 7 februari 1997 en gericht tegen de uitspraak van de Inspecteur, gedagtekend 5 maart 1996, betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 1 november 1992 tot en met 31 december 1992.

De naheffingsaanslag is vastgesteld naar een bedrag van f 18.373,-- aan enkelvoudige loonbelasting/premieheffing volksverzekeringen zonder verhoging.

Na bezwaar is de naheffingsaanslag bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

Het beroep strekt tot vernietiging van de uitspraak van de Inspecteur en tot vermindering van de naheffingsaanslag primair tot nihil en subsidiair tot een zonder brutering.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend. Hij concludeert tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

Met toestemming van de voorzitter van de belastingkamer heeft belanghebbende een conclusie van repliek ingediend.

De Inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

Ter zitting van 16 september 1997 zijn verschenen mr. B te Q als gemachtigde, vergezeld van A, directeur van belanghebbende, alsmede de Inspecteur, tot bijstand vergezeld van C.

De gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd.  
De inhoud van de pleitnota geldt als hier opgenomen.

## **2. Tussen partijen vaststaande feiten**

2.1. Belanghebbende drijft een onderneming in machineverhuur en aanneming van grond- en heiverken. Zij is gevestigd op het adres a-straat 1 te R.

Haar directeur/groootaandeelhouder is A.

Voor haar werkzaamheden maakt belanghebbende onder meer gebruik van Polen.

2.2. Op 1 november 1992 is een viertal vennootschappen onder firma opgericht (hierna: de vennootschappen), genaamd V.O.F. D, V.O.F. E, V.O.F. F en V.O.F. G.

De vennootschappen zijn ieder door vier Polen opgericht. De vennootschappen zijn ingeschreven bij de Kamer van Koophandel en Fabrieken.

2.3. Uit een uittreksel van het Handelsregister blijkt dat de V.O.F. D is gevestigd op het adres b-straat 1 te R; als bedrijfsomschrijving is vermeld het voor gezamenlijke rekening uitvoeren van opruimingswerkzaamheden in en rond de bouwsector, alles in de ruimste zin van het woord; als woonadres van de vier vennoten is vermeld a-straat 1 te R.

2.4. Uit een uittreksel van het Handelsregister blijkt dat de V.O.F. E is gevestigd op het adres b-straat 1 te R; als bedrijfsomschrijving is vermeld het voor gezamenlijke rekening uitoefenen van een bedrijf dat zich bezighoudt met het sorteren van afvalrestanten, alsmede met klein onderhoud aan werktuigen en machines, alles in de ruimste zin van het woord; als woonadres van de vier vennoten is vermeld c-straat 1 te S.

2.5. Uit een uittreksel van het Handelsregister blijkt dat de V.O.F. F is gevestigd op het adres b-straat 1 te R; als bedrijfsomschrijving is vermeld het voor gezamenlijke rekening uitvoeren van werkzaamheden in openbare groenwerken, alles in de ruimste zin van het woord; als woonadres van de vier vennoten is vermeld d-straat 1 te T.

2.6. Uit een uittreksel van het Handelsregister blijkt dat de V.O.F. G is gevestigd op het adres b-straat 1 te R; als bedrijfsomschrijving is vermeld het voor gezamenlijke rekening uitvoeren van opruim- en sloopwerkzaamheden, alles in de ruimste zin van het woord; als woonadres van de vier vennoten zijn is vermeld c-straat 1 te S.

2.7. Op de verzamelloonstaat van belanghebbende over het jaar 1991 staat een aantal van voornoemde vennoten vermeld: alle vier van V.O.F. C, twee van V.O.F. G en een van V.O.F. E. en van de V.O.F. F.

2.8. Volgens gegevens afkomstig uit het bevolkingsregister zijn de hiervoor genoemde vennoten in de periode 26 februari 1991 tot en met 26 februari 1994 niet woonachtig op het adres dat in het Handelsregister als woonadres van die vennoten is vermeld.

2.9. Volgens het bevolkingsregister is op het adres b-straat 1 te R het kerkbestuur gevestigd en zijn aldaar in de periode 26 februari 1991 tot en met 26 februari 1991 D en E woonachtig. D treedt op als adviseur/boekhouder van de vennootschappen. Hij is gemachtigde voor de bankrekeningen van de vennootschappen.

2.10. De tussen belanghebbende en de Polen overeengekomen vergoeding werd door middel van een wekelijks voorschot betaald. Het verschil tussen de overeengekomen vergoeding en het voorschot werd op een later tijdstip verrekend. Ter zake van in het jaar 1992 en het jaar 1993 door de vennoten verrichte werkzaamheden is op 30 oktober 1993 een drietal facturen uitgeschreven.

2.11. De vennootschappen hebben zich op 24 september 1993 als startende ondernemer met bedrijfsadres als vermeld in het Handelsregister bij de Inspecteur aangemeld.

2.12. Op 16 december 1993 is vanwege de Inspecteur een controlebezoek getracht aan belanghebbende. Het hiervan opgemaakte controleverslag van 27 januari 1994 is op 16 mei 1994 aan belanghebbende verzonden. In dit verslag is onder meer het volgende opgenomen:

## "1 Algemeen

5 firmanten hebben geen sofinummer en 15 van de 16 firmanten hebben geen woon- of verblijfplaats hier te lande. De firma's hebben slechts één opdrachtgever (B.V. X) en de werkzaamheden worden normaliter ook bij B.V. X in loondienst verricht; De constructie is volgens A dan ook opgezet omdat de Polen als niet-EEG-ingezetenen zonder werkvergunning niet in loondienst voor hem werkzaam mochten zijn. De Polen ontvangen aanwijzingen van de uitvoerder van B.V. X omtrent het aantal mensen per opdracht de manier van werken en de werktijden.

Machines en gereedschappen worden door B.V. X ter beschikking gesteld.

Tenslotte kan, mede aan de hand van de lage kosten, worden gesteld dat de firma's nauwelijks ondernemersrisico lopen.

## 2 Loonbelasting

### Naheffing

jaar	nettoloon	fiscaal loon	loonbelasting /premies volksverzekeringen
1992	f 37.240	f 53.145	f 18.373
1993	f 294.815	f 415.922	f 139.711
Totaal	f 332.055	f 469.067	f 158.084

De controle-ambtenaar stelde blijkens het slot van het controleverslag voor na te heffen als hiervoor weergegeven.

Zijn voorstel tot naheffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen is voor het tijdvak 1 november tot en met 31 december 1992 gebaseerd op een uitbetaling van 20 keer een maandloon van f 1.862,-- netto en voor het tijdvak 1 januari tot en met 31 december 1993 op uitbetaling van 158 keer een maandloon van f 1.865,92 netto. Dit voorstel is overgenomen door de inspecteur .

2.13. In een brief van D van 1 juli 1994 aan de Inspecteur is onder meer het volgende geschreven:

"2. De firmanten hebben op hun verzoek het dienstverband met de BV verbroken en zijn bij mij gekomen met het verzoek om voor hen enkele V.O.F.'s op te starten.

3. Door de firmanten wordt regelmatig gezocht naar andere opdrachtgevers, maar zolang zij echter voldoende werk bij van BV X hebben wordt dit zoeken zeer beperkt gehouden.

5. Door de firmanten wordt werk aangenomen tegen een van te voren vastgestelde prijs, er was en is een volkomen vrijheid van komen en gaan, ook de gezagsverhouding kenmerkend \*or de arbeidsovereenkomst ontbreekt in deze."

2.14. Op 17 april 1996 schrijft A namens belanghebbende aan de Inspecteur - onder meer - het volgende:

"De problematiek van de VOF's heb ik besproken met de boekhouder van de betreffende VOF's de heer D. Hij vertelde mij dat er geld ten name van de VOF's op bankrekeningen staat voor o.a. betaling Inkomstenbelasting/Premieheffing volksverzekeringen.

Ik heb werkzaamheden in aangenomen werk uit laten voeren door de VOF's daar ik ervan overtuigd was dat het zelfstandige vennootschappen zijn cq waren. De heer D heeft aan mij voordat ik met de VOF's in zee ging kopieën ter hand gesteld van de inschrijving Kamer van Koophandel, invulformulieren voor beoordeling belastingplicht vennoten en oprichtingsaktes verleden voor Notaris F te T.

Door de vennootschappen is een bepaalde aangenomen prijs berekend waarin is meegenomen betaling belasting(en), verzekeringen, administratie en autokosten."

2.15. Op 19 juni 1996 schrijft de Inspecteur aan belanghebbende - onder meer - het volgende:

"Op 7 mei jl. heb ik met uw neef (Hof: D) een telefoongesprek gevoerd. De inhoud van het gesprek kwam erop neer dat op een bepaalde rekening gelden staan, welke gebruikt kunnen worden om de aan u opgelegde naheffingsaanslagen te voldoen.

Ik heb uw neef toegezegd dat het bij mij geen bezwaar ontmoet indien voornoemde gelden worden gebruikt om de naheffingsaanslagen te betalen.

Gelet op het bovenstaande wil ik het volgende voorstel doen.

b. U dient de beroepschriften tegen bovengenoemde naheffingsaanslagen in te trekken "

Op 17 juli 1996 bericht belanghebbende de Inspecteur dat zij niet akkoord gaat met het gestelde in de brief van 19 juni 1996.

2.16. De Polen wonen inmiddels niet meer in Nederland en hebben geen aangiften voor de inkomstenbelasting ingediend.

### **3. Geschil**

In geschil is of ter zake van de betalingen aan de Polen door belanghebbende loonheffing had moeten worden ingehouden.

Indien deze vraag bevestigend dient te worden beantwoord is in geschil of de door belanghebbende uitbetaalde beloningen voor de berekening van de loonheffing moeten worden gebruteerd.

Voorts is in geschil of het zogenoemde anoniementarief als bedoeld in artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet) van toepassing is.

### **4. Standpunten van partijen**

4.1. Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de gedingstukken.

4.2. Namens belanghebbende is ter zitting het volgende toegevoegd.

D behartigt alle belangen van de Polen. Hij is een neef van A, maar heeft geen banden met belanghebbende. De Nederlandse namen van de vennootschappen worden wellicht verklaard door de betrokkenheid van D en uit de behoefte meer aantrekkingskracht op cliënten uit te oefenen.

Waarom de vennootschappen telkens vier vennoten hebben is mij niet bekend. Op een bankrekening ten name van de Polen is een bedrag gereserveerd dat bestemd is voor de door hen verschuldigde inkomstenbelasting.

Het was de bedoeling dat aangiften inkomstenbelasting zouden worden gedaan.

De door de Polen verrichte werkzaamheden bestonden vaak uit gedeelten van grotere opdrachten. Bij grote werken werd de prijs per meter verrichte werkzaamheden berekend. Aan de Polen werd per week een voorschot van

ca. f 400,-- betaald voor de door hen verrichte werkzaamheden. De afrekening vond naderhand plaats, aldus A, als we zelf tijd en zin hadden.

Daar zijn facturen van die door D werden opgemaakt.

Belanghebbende heeft ook mensen in vaste dienst. Zij ontvangen ca. f 600,-- netto in de week. Ik vergoed alleen arbeidstijd. Naast arbeidstijd zijn er weinig door belanghebbende te vergoeden kosten, zoals een schep, een hark of een bezem. De opdrachtgever moet een bak ter beschikking stellen. De Polen huurden samen een huis of 'Polenkamp'; dertig mensen in een groot huis. Ze verbleven ook op een camping, met drie man in een caravan.

Er was veel vraag naar deze arbeidskrachten. Het was geen probleem om aan deze mensen werk te verschaffen. In het algemeen was er een vaste ploeg. Soms was een er niet bij. Er kwam dan niet plotseling een ander. Dat wilde ik, A, niet hebben.

4.3. De Inspecteur heeft ter zitting het volgende toegevoegd.

Er zijn slechts drie facturen aangetroffen. Zij hebben betrekking op de periode van 1 november 1992 tot 18 december 1992, de periode van 4 januari 1993 tot 25 juni 1993 en aansluitend de periode tot 29 oktober 1993, en zijn gedagtekend 30 oktober 1993.

In de bezwaarfase heeft belanghebbende de bereidheid getoond om tot een compromissaire oplossing te komen en aangegeven dat daarvoor de gelden beschikbaar zouden zijn die ten behoeve van de inkomstenbelasting van de Poolse arbeiders zijn gereserveerd. In een zakelijke relatie zouden de Poolse werknemers niet aangesproken kunnen worden voor betaling van een naheffing ten name van belanghebbende. Kennelijk kon belanghebbende beschikken over de ten behoeve van de Polen gereserveerde gelden.

## **5. Beoordeling van het geschil**

5.1. De Inspecteur heeft gesteld dat de Polen niet als ondernemers werkzaamheden voor belanghebbende hebben verricht.

Belanghebbende stelt daar tegenover dat de vennootschappen onder firma ook in economische zin reëel zijn en dat daarom de Polen als ondernemers aangemerkt moeten worden.

Naar het oordeel van het Hof is voor de vaststelling van het ondernemerschap van de Polen niet beslissend of zij een vennootschap onder firma hebben opgericht conform de wil van de betrokkenen, doch dient te worden uitgegaan van de feitelijke situatie.

De Polen - van wie er, naar de Inspecteur onbetwist heeft gesteld, acht van de zestien in 1991 bij belanghebbende dezelfde werkzaamheden in loondienst hebben verricht - hebben op 1 november 1992 vier vennootschappen onder firma opgericht. Zij hebben in de periode 1 november 1992 / 29 oktober 1993 uitsluitend voor belanghebbende werkzaamheden verricht en hebben in die periode ieder afzonderlijk vaste voorschotten van ongeveer f 400,- per week in contanten ontvangen.

De stelling van belanghebbende dat met de Polen een prijsafpraak per opdracht werd gemaakt en niet per in een tijdvak te verwerken eenheden, is niet voldoende toegelicht en is dan ook niet aannemelijk gemaakt. Een reële verrekening van de voorschotten heeft, gehoord de verklaring van de directeur van belanghebbende ter zitting, kennelijk niet plaatsgevonden. Met uitzondering van kleine gereedschappen beschikten de Polen niet over eigen werktuigen.

Deze werden blijkbaar door belanghebbende casu quo de hoofdaannemer ter beschikking gesteld. Gesteld noch gebleken is dat de Polen gedurende de hiervoor genoemde periode dan wel in de periode daarna, ook nog voor anderen dan belanghebbende werkzaamheden hebben verricht dan wel zich als ondernemer hebben geafficheerd. De Polen hebben geen aangifte inkomstenbelasting gedaan; jaarstukken zijn bij de belastingdienst niet bekend.

Gelet op de hiervoor vermelde feiten en omstandigheden kan naar het oordeel van het Hof niet worden gezegd dat de Polen hun werkzaamheden als ondernemer hebben verricht.

5.2. Het onder 5.1. overwogene brengt met zich mee dat niet kan worden gezegd dat de voorheen tussen belanghebbende en de Polen aanwezige dienstbetrekking in de zin van artikel 2, eerste lid, van de Wet door de Polen is voortgezet in de vorm van het verrichten van werkzaamheden in het kader van een onderneming.

Waar in de feitelijke omstandigheden, waaronder de Polen voor belanghebbende werkzaamheden verrichtten, slechts op papier - zij hebben zich in groepjes van vier laten registreren als vennootschap onder firma - een wijziging is aangebracht, moet worden aangenomen dat de arbeidsverhouding van de Polen gekenmerkt is



gebleven door een bij belanghebbende berustend gezag met betrekking tot de wijze waarop de werkzaamheden behoorden te worden verricht.

5.3. Zo al moet worden aangenomen dat met betrekking tot de arbeidsverhouding van de Polen een gezagsverhouding tussen hen en belanghebbende ontbrak - omtrent welk ontbreken onvoldoende is komen vast te staan - geldt vervolgens ingevolge artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel a., van de Wet dat de arbeidsverhouding van degene, die, anders dan in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep, ingevolge een overeenkomst tot aanneming van werk, persoonlijk een werk tot stand brengt, wordt gelijkgesteld met een dienstbetrekking.

Voor aanneming van werk is onder meer vereist dat een werk van stoffelijke aard tot stand wordt gebracht. De Inspecteur heeft de door de Polen verrichte werkzaamheden nader omschreven als het slopen en opruimen van bekistingen, het zetten van palen, werkzaamheden in openbare werken en dergelijke. Hiermee ligt de omschrijving die belanghebbende ter zitting heeft gegeven van de verrichte werkzaamheden in lijn. Volgens belanghebbende betrof het graafwerkzaamheden, het maken van bermen, het lichten van tegels om te kunnen graven en het weer plaatsen van die tegels, alsmede het schoonmaken van huizen.

Deze werkzaamheden dienen naar het oordeel van het Hof als werkzaamheden van stoffelijke aard te worden beschouwd. Deze werkzaamheden zijn, gelet op hetgeen de directeur van belanghebbende hieromtrent ter zitting heeft verklaard, verricht tegen een per eenheid - veelal per meter - bepaalde prijs.

Uit de stelling van de Inspecteur dat de Polen zich feitelijk niet hebben laten vervangen en uit de verklaring van de directeur van belanghebbende ter zitting dat hij niet wilde dat een Pool zich plotseling liet vervangen door een ander en dat in het algemeen een vaste ploeg aan het werk was, leidt het Hof af dat de aangenomen arbeid persoonlijk is verricht door de betrokken Polen, en niet is uitbesteed of verricht door derden. Ter zake van de loonbelasting die is verschuldigd over het loon dat uit hoofde van deze dienstbetrekking is genoten geldt belanghebbende als inhoudingsplichtige.

Uit al het vorenoverwogene kan worden afgeleid dat de arbeidsverhouding van de Polen tenminste als een overeenkomst tot aanneming van werk moet worden aangemerkt.

5.4. De omvang van de verschuldigde loonbelasting/premie volksverzekeringen hangt af van de vraag of met de Polen netto-beloningen zijn overeengekomen.

In dit verband is van belang dat het bedrag dat door de Polen wekelijks als voorschot werd genoten, te weten f 400,--, aanmerkelijk lager is dan het bedrag dat andere werknemers van belanghebbende genoten, te weten f 600,-- netto.

Het verschil tussen deze bedragen wordt, gelet op hetgeen hieromtrent onder 5.1. is overwogen, niet gecompenseerd door een werkelijke verrekening tussen de Polen en belanghebbende.

Onder deze omstandigheden acht het Hof het aannemelijk dat tussen de Polen en belanghebbende een netto-beloning is overeengekomen. Een dergelijke afspraak impliceert dat de over deze bedragen verschuldigde loonbelasting/premies volksverzekeringen voor rekening van de werkgever komen. Deze beloning dient derhalve te worden gebruteerd teneinde de verschuldigde loonbelasting/premie volksverzekeringen vast te stellen.

5.5. Alvorens een beslissing te nemen over de hoogte van de brutering moet worden onderzocht of het anoniementarief van toepassing is.

Belanghebbende is er - zoals uit het vorenoverwogene blijkt - ten onrechte van uitgegaan dat de Polen geen werknemer zijn als bedoeld in artikel 2 van de Wet.

De Inspecteur heeft - door belanghebbende niet weersproken - gesteld dat de Polen geen loonbelastingverklaring hebben ingeleverd. Evenmin heeft belanghebbende gesteld, terwijl ook anderszins niet is gebleken, dat zij, in weerwil van het door haar ten aanzien van de Polen gepretendeerde ondernemerschap, gegevens omtrent de identiteit van de Polen, na deze te hebben vastgesteld, in haar loonadministratie heeft opgenomen.

Hieruit volgt dat niet voldaan is aan verplichtingen, als vermeld in artikel 26b, en in artikel 28, eerste lid, aanhef en onderdeel f, van de Wet. Hieraan verbindt artikel 26b van de Wet het gevolg dat de verschuldigde loonbelasting/premie volksverzekeringen 60 percent van het loon bedragen.

Belanghebbende heeft gesteld dat zij te goeder trouw in de veronderstelling verkeerde dat geen sprake was van een dienstbetrekking tussen haar en de Polen en verdedigt dat het tarief van 60 percent daarom niet geldt. Het Hof kan haar hierin niet volgen.

Gelet op de omstandigheid dat in de feitelijke verhouding tussen haar en de Polen ten opzichte van voorheen niets wezenlijks was veranderd, had belanghebbende moeten begrijpen dat haar arbeidsverhouding met de Polen nog steeds - ook als sprake is van overeenkomsten van aanneming van werk - als dienstbetrekking kwalificeerde en dat zij als inhoudingsplichtige loonbelastingverklaringen had moeten uitreiken.

5.6. Voor de bepaling van het brutoloon is de Inspecteur uitgegaan van een netto-maandloon van f 1.862,-- per werknemer.

De Inspecteur is er naar het oordeel van het Hof niet in geslaagd aan te geven waarop hij dit bedrag heeft gebaseerd, uitgaande van een netto-voorschot per week van ongeveer f 400,--. Dit leidt echter niet tot de conclusie dat de naheffing loonbelasting/premie volksverzekeringen te hoog is vastgesteld. Als wordt uitgegaan van een netto-maandloon van f 1.600,-- in plaats van f 1.862,--, alsmede van toepassing van tariefgroep 1 en van een tarief voor de loonbelasting/premie volksverzekeringen van 60 percent, komt het Hof tot de conclusie dat de naheffingsaanslag niet te laag is vastgesteld.

De vraag of de Inspecteur terecht is uitgegaan van een netto-maandloon van f 1.862,-- kan derhalve verder in het midden blijven.

## **6. Proceskosten**

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de kosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, nu de uitspraak in stand blijft en van bijzondere omstandigheden niet is gebleken.

## 7. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Inspecteur.

De uitspraak is vastgesteld op 13 januari 1998 door mrs. Dutmer, voorzitter, Van Ballegooijen en Van der Ouderaa, leden, in tegenwoordigheid van mr. Van der Voort Maarschalk-Vencken als griffier.

Van der Voort Maarschalk-Vencken

Dutmer

De beslissing is op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken.

De voorzitter van de belastingkamer heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.