

## **Gerechtshof te 's-Gravenhage**

tweede meervoudige belastingkamer

**28 maart 2002**

Nr. **BK-99/00578**

### **UITSPRAAK**

Op het beroep van X B.V. te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur P, op het bezwaarschrift van belanghebbende betreffende na te noemen aanslag.

#### **1. Aanslag en bezwaar**

1.1. Aan X B.V., waaraan op het aanslagbiljet is toegevoegd: "(ook bekend als A B.V. i.o.)", hierna ook: de inhoudingsplichtige, is over het tijdvak 1 januari 1990 tot en met 30 september 1991 een naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen (LB/PVV) opgelegd ten bedrage van fl 147.851, zonder verhoging. Aan heffingsrente is f 38.677 in rekening gebracht.

1.2. Deze aanslag is, na daartegen door X B.V., hierna ook: de belanghebbende, gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

#### **2. Loop van het geding**

2.1. Belanghebbende is van bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het gerechtshof te Amsterdam. Dat Hof heeft bij uitspraak van 9 april 1998 de bestreden uitspraak van de Inspecteur alsmede de naheffingsaanslag vernietigd.

Op het daartegen door de Staatssecretaris van Financiën ingestelde beroep in cassatie heeft de Hoge Raad bij arrest van 16 december 1998, nr. 34.419, onder andere gepubliceerd in BNB 1999/74, de uitspraak van voornoemd Hof vernietigd en

de zaak ter verdere behandeling en beslissing in meervoudige kamer verwezen naar het gerechtshof te 's-Gravenhage.

2.2. Partijen zijn in de gelegenheid gesteld zich schriftelijk uit te laten naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad, van welke gelegenheid beiden tweemaal gebruik hebben gemaakt. Zij hebben kennisgenomen van elkaars reactie.

2.3. Daarna heeft een eerste mondelinge behandeling plaatsgehad ter zitting van 11 november 1999, gehouden te Den Haag.

Aldaar zijn verschenen de gemachtigde en bijstand, alsmede de Inspecteur en bijstand.

De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt.

2.4. Als vervolg op deze mondelinge behandeling heeft de Inspecteur op verzoek van het Hof nadere inlichtingen verstrekt bij brief met bijlagen van 31 januari 2000. Daarop heeft de gemachtigde van belanghebbende inhoudelijk gereageerd bij brief van 26 april 2000. Deze laatste brief is de Inspecteur ter kennisneming toegezonden. Bij brief van 13 september 2000 heeft de Inspecteur het Hof bericht dat de landsadvocaat (bedoeld zal zijn de rijksadvocaat) eind mei 2000 aan de gemachtigde een schikkingsvoorstel heeft gedaan, waarop geen reactie is ontvangen. Op laatstvermelde brief heeft de gemachtigde bij brief van 6 november 2000 gereageerd en verzocht om een tweede mondelinge behandeling.

2.5. Die tweede mondelinge behandeling is vastgesteld op 15 november 2001. De gemachtigde van belanghebbende had vooraf doen weten dat namens belanghebbende niemand aanwezig zou zijn, maar tegen doorgang van de zitting geen bezwaar te hebben. De Inspecteur heeft te kennen gegeven ter zitting wel aanwezig te willen zijn en vooruitlopend daarop haar pleitnota ingezonden. Die pleitnota is in kopie aan de gemachtigde verzonden die daarop nog schriftelijk heeft gereageerd van welke reactie ook de Inspecteur heeft kennis genomen.

Ter zitting was alleen de Inspecteur voornoemd aanwezig, die toen nog een productie in het geding heeft gebracht waarvan de tekst hierna onder 3.2.10 is opgenomen, welke de gemachtigde daarna nog ter kennisneming is toegezonden.

2.6. De mondelinge behandelingen voor dit Hof van deze zaak hebben gelijktijdig plaatsgevonden met die in de zaak nummer BK-99/00579.

### **3. Vaststaande feiten**

3.1. In het geding na verwijzing dient te worden uitgegaan van de door het gerechtshof te Amsterdam onder 2.1 tot en met 2.12 vastgestelde, in cassatie niet bestreden, feiten, en de door de Hoge Raad vastgestelde feiten.

3.2. Bovendien is bij de behandeling voor dit Hof nog het volgende komen vast te staan, als door de ene partij gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, of anderszins aannemelijk.

3.2.1. De aangiften welke betrekking hebben op het tijdvak van de naheffingsaanslag zijn gedaan door A B.V. i.o., en niet door X B.V. i.o. Op 28 maart 1990 is bij de toenmalige inspectie der omzetbelasting een formulier van de accountant van de inhoudingsplichtige ontvangen met de vermelding: "naam was eerder: de A B.V. (i.o.) gewijzigd in X. Op 3 april 1990 is X B.V. i.o. in het handelsregister ingeschreven, met 1 maart 1989 als datum van vestiging der onderneming.

3.2.2. Belanghebbende heeft alle verplichtingen van X B.V. i.o. bekrachtigd. Bij brief van 17 februari 1992 heeft belanghebbende aan de belastingdienst onder meer bericht: "Per 25 oktober 1991 is de naam "A B.V." veranderd in "X B.V.".

3.2.3. B exploiteerde een winkelketen. Zij werd daarbij bijgestaan door genoemde C, met wie zij samenwoonde.

Laatstgenoemde was gedurende de aanslagperiode gefailleerd en dat faillissement is in 1993 bij gebrek aan baten opgeheven. B hield alle aandelen van D B.V, die op haar beurt alle aandelen hield van de op 8 oktober 1991 opgerichte belanghebbende.

3.2.4. Door een bij de FIOD/Fiscale Recherche te Q binnengekomen tip, dat er belastingfraude zou worden gepleegd, is een onderzoek gestart. Een aantal filialen van belanghebbende werd daartoe bezocht en een aantal mensen werd gehoord. Bij

een huiszoeking werden relevante bescheiden en de administratie in beslag genomen. Volgens alle verklaringen van het personeel is de gang van zaken aldus. In ieder filiaal (met tussen haakjes de namens belanghebbende - en in zoverre in afwijking van de in het beroepschrift voor het Hof Amsterdam gedane mededeling dat er in januari 1990 reeds drie winkels waren - nader opgegeven openingsmaanden): R (juni 1989), S (april 1990), T (oktober 1990), U (oktober 1990), V (oktober 1990), W (juli of augustus 1990) en QQ (oktober 1990 of later), zijn er - althans vanaf december 1990 - minimaal twee kassa's, een computerkassa (kassa 1) en een tweede eenvoudige (kassa 2). De tweede kassa deed dienst voor omzet, waaruit de contante lonen (zo werden invalkrachten en overuren altijd contant uitbetaald) werden betaald, daarnaast voor omzet ter grootte van een door B of C vooraf vastgesteld bedrag (b.v. iedere zaterdag f 1.000), voor producten zonder codenummer, en tijdens drukke perioden.

De filiaalleidsters noteerden dagelijks de omzetten van kassa 1 en kassa 2, de betalingen en aan wie hoeveel loon was uitbetaald. Deze bedragen werden per filiaal dagelijks doorgebeld naar het hoofdkantoor te RR. De opbrengst van kassa 1 en het restant van kassa 2 werden dagelijks met telstroken in aparte zakjes gestopt en bewaard totdat aan het einde van de week deze zakjes met geld en dagstaten werden opgehaald, meestal door C. Tussen de bij de huiszoeking in beslag genomen bescheiden werden boekjes met omzetcijfers en vermelding van uitgaven waaronder lonen aangetroffen, welke door C werden bijgehouden.

Vergelijking van deze cijfers met de reguliere boekhouding gaf grote verschillen te zien, zowel ten aanzien van de omzet als van de lonen. De cijfers uit de boekjes stemden echter wel overeen met de cijfers die de filiaalleidsters op eigen initiatief bewaard hadden. De Inspecteur heeft hieruit de conclusie getrokken, dat de reguliere boekhouding geen reëel beeld geeft van het bedrijfsactiviteiten, en dat een deel van de omzet en uitbetaalde lonen daarin niet is verantwoord. De in beslag genomen boekjes besloegen niet de gehele aanslagperiode.

Evenmin was dit het geval met de door de filiaalleidsters bewaarde bescheiden.

3.2.5. De inhoudingsplichtige heeft haar filiaalleidsters toegestaan om incidenteel gebruik te maken van hulpkrachten, zonder dat het aan deze krachten uitbetaalde salaris op de daarvoor geëigende wijze in de loonadministratie werd verantwoord.

3.2.6. De door de ambtenaren van de FIOD als getuige gehoorde C heeft onder meer het volgende verklaard:

"Ik was de centrale figuur waar bij X alles om draaide A B.V. i.o. is hetzelfde bedrijf als X Vanaf november 1991 zijn alle aangiften door mij ingevuld, vanaf december 1991 heb ik ze ook allemaal ondertekend Vanaf het derde kwartaal 1990 tot en met oktober 1991 zijn de aangiften niet door mij ingevuld maar wel door mij ondertekend. In de E tijd gold dat het laten werken van mensen zonder dat ze op de loonlijst stonden gelijk stond aan "doodstraf". Ik stond hier zelf vanuit mijn bouwachtergrond heel anders tegenover. De aangiften loonbelasting zijn dus met uitzondering mogelijk van degenen uit de begintijd onjuist. U heeft hierover (hof: de tweede kassa) diverse personeelsleden gehoord en ik weet ook wat zij tegenover u verklaard hebben, en wat deze hierover verklaard hebben klopt. U kunt rustig aannemen dat wat er per kas is uitbetaald zwart loon is. Ik moet trouwens zeggen dat ik zelf die lijsten niet vaak zag. Ze gingen direct in een ordner.

Samenvattend wil ik zeggen dat er een aantal dingen zijn gebeurd die niet mochten en niet konden".

Gevraagd of de lijstjes naast de omzetcijfers in de boekjes het zwarte circuit weergaven, heeft getuige C geantwoord:

"ja".

3.2.7. De door ambtenaren van de FIOD als getuige gehoorde voormalige werknemster van belanghebbende, F, heeft onder meer het volgende verklaard:

"Ik werd aangenomen voor 25 uur per week en de meer uren kreeg ik zwart uitbetaald De uren waarvoor ik op de loonlijst stond kreeg ik per bank uitbetaald. In de beginperiode kreeg ik de overuren, dus de uren boven de 25 vaste uren, ook niet via de bank uitbetaald. Deze uren haalde ik uit de kassa 2.

Dit is de kassa waar zwarte betalingen mee werden gedaan. Deze meisjes werden allemaal uit kassa 2 betaald, dus zwart".

3.2.8. De door ambtenaren van de FIOD als getuige gehoorde voormalige werknemster van belanghebbende G, heeft het volgende verklaard:

"Negen jaar geleden ben ik gaan werken bij H, een onderneming van C. Nadat H failliet was gegaan gingen de bedrijvigheden door onder de naam I. Ongeveer drie en een half jaar geleden is X B.V. opgericht door B, ik ben toen daar gaan werken.

Op papier is B de baas maar feitelijk zijn dat C en B samen. Er is geen rolverdeling voor wat betreft het geven van de leiding door hen.

(Relatanten: Gevraagd wordt of er tussen X. en G een arbeidscontract is opgemaakt)

Er is geen arbeidscontract. De enige afspraak met C was dat we een tientje per uur netto kregen. Ook voor het overwerk kregen we tien gulden netto. De filiaalhouder kregen twaalf en een halve gulden per uur netto. Tevens was afgesproken dat het personeel 35% korting kreeg op de aankoop van goederen van X B.V.. Sinds de komst van J, een half jaar geleden is de korting op de aankopen verlaagd tot 25%. J is commissaris van de B.V..

Vanaf het begin van X B.V. kreeg iedereen tien gulden per uur uitgezonderd de filiaalhoudsters. Het uitbetaalde salaris was voor mij en K minder als wij samen geld gingen ophalen bij de filialen of de bestelling opnemen. De heer C wilde dan niet meer uitbetalen dan vijf gulden per uur. Hij was van mening dat dat werk best alleen gedaan kon worden. Dat geld ophalen en de bestellingen opnemen deden we niet altijd. Ook C en B deden dat maar wanneer het weer goed was dan gingen zij naar het strand of ze gingen vliegen. C heeft zo'n soort brommer waarmee hij langs het strand vliegt. Hij vliegt regelmatig te laag waarvoor hij dan weer een boete krijgt.

Onkostenvergoedingen en dergelijke ontving ik niet. Ik reed met een auto van de zaak van mijn woning naar het werk omdat deze nog wel eens uitviel moest ik wel gebruik maken van mijn eigen auto. Ik kreeg daarvoor mijn benzine vergoed. De filiaalhoudsters gaven de bestellijsten af en dan werden de bestellingen besproken met C en B. C zei meestal: "zoek het maar uit." Problemen en dergelijke werden met hen besproken maar als het een en ander niet goed verliep kregen we van C de wind van voren.

(Relatanten: Gevraagd wordt wat de andere werkzaamheden van gehoorde zijn)

Naast het halen van geld en opnemen van bestellingen deden K en ik de beheer van het magazijn. We zorgden tevens voor de uitlevering van de goederen en voor de winkelrichting en we werkten ook wel in de betonhal. Dat is de hal links van B.

Sinds twee jaar staan K en ik op de loonlijst voor 16 uur per week. Voor hoeveel ik daarvoor op de loonlijst stond weet ik niet. Ik werkte wel zwart. Hoeveel ik zwart

verdiend heb weet ik niet bij benadering te zeggen. Ik kreeg het normale 1 keer per maand giraal overgemaakt. Datgene wat ik meer werkte dan zestien uur per week werd door C kontant uitbetaald. Het laatste half jaar was hij niet meer bereid overuren uit te betalen, hij wilde toen alleen maar in vrije tijd compenseren.

(Relatanten: Gevraagd wordt wat onder zwart loon wordt verstaan)

Dat is geld waarover door de werkgever en ik geen belasting betalen. Ik heb gedurende de jaren bij X B.V. ongeveer honderd tot honderdvijftig gulden per maand zwart loon ontvangen. Het zwarte loon heb ik altijd kontant van C ontvangen. Ik heb tijdens de inrichting van de winkels in Q, U, R, S en V veel overgewerkt. Dat was per inrichting ongeveer vierentwintig uur. In totaal ongeveer 120 uur. Ik heb daarvoor tien gulden per uur gekregen.

(Relatanten: Gevraagd wie er op de filialen werkzaam waren en die in de loonadministratie van X voorkomen.)

Ik weet niet precies voor hoeveel de medewerksters staan geadministreerd dus wat ik mededeel is mijn inschatting. In R werkt L, 38 uur; Q, M 38 uur, N 17 uur, O 38 uur en van P weet ik het niet; T, P 32 uur en ook van AA is mij het aantal uren niet bekend. In S waren drie dames werkzaam n.l.: BB, 38 uur, CC en DD, het aantal uren weet ik niet; V, EE 22 uur en FF 22 uur en tot slot W waar GG werkte en die staat voor 38 uur te boek. Sommige van de genoemde medewerksters hebben niet de gehele periode dat X B.V. bestaat bij deze B.V. gewerkt.

Op kantoor van X B.V. aan de a-weg 1 en later 2 werkten al die jaren drie medewerksters. Ik ken de volgende namen HH en II. K en ik hebben daar ook gewerkt en verder weet ik geen namen. In eerste instantie heeft JJ en later KK zowel de boekhouding als de loonadministratie gedaan. C heeft ook een periode de administratie gedaan. De filialen zijn alle werkdagen geopend vanaf half tien 's morgens tot half zes 's middags behoudens donderdag want dan gaat de winkel 's avonds om negen uur dicht. Op zaterdag zijn ze open van half tien 's morgens tot vijf uur 's middags. Als er overuren werden gedraaid en daar bedoel ik mee het aantal uren dat meer gedraaid wordt dan in de loonadministratie is verantwoord, dan kregen de door mij genoemde medewerksters dat zwart uitbetaald.

Als u de openingstijden bekijkt ziet u dat er overuren gedraaid zijn of meer personeel in de winkels hebben gestaan. Het gewone loon werd per bank uitbetaald. In de hal van I B.V. die produceert voor X, werkt LL (fonetisch) in loondienst, ik denk dat hij voor veertig uur op loonlijst staat.

(Relatanten: Gevraagd wie er zwart in loondienst waren)

Namens noem ik niet maar ik wil wel mededelen dat de oproepkrachten zwart hebben gewerkt n.l.: in Q 2 a 3 mensen, R 2; U denk ik 2; T 2 a 3; S weet ik niet; V 1 en W 2. Ik merk op dat gedurende de gehele periode van X het aantal mensen daar zwart hebben gewerkt. Deze mensen kregen uit de tweede kas. Hun verdiensten bedroegen tien gulden per uur. Het aantal uren dat er zwart werd gewerkt weet ik niet. De oproepkrachten werden over het algemeen aangenomen door de filiaalleidster maar niet zonder goedkeuring van C.

De filiaalleidsters moesten volgens zijn richtlijnen aannemen en die hielden in dat de oproepkrachten zwart moesten worden uitbetaald.

(Relatanten: Gevraagd wordt wie er nu bij I zwart werkten)

In de betonhal, die sinds een jaar bestaat, werken 1 a 2 mensen zwart. Dat komt neer op ongeveer 40 uur totaal per week. In de gipshal waren er ongeveer zes mensen aan het schilderen. Die zes mensen waren oproepkrachten. Sommigen stonden op de loonlijst maar een deel werd door C zwart aan hen uitbetaald. Aan het einde van elk jaar kregen deze mensen een loonopgave maar die was geschat. Ik kan niet bij benadering zeggen hoeveel uren zij werkten. Bij het begin van hun werkzaamheden kregen deze mensen zeven gulden vijftig cent en als men wat langer werkten tien gulden. Af en toe kregen de zwartwerkers bij I hun geld per bank maar meestal kontant in handen. Voor de kontante loonuitbetalingen werden geen kwitanties afgegeven. Er hoefde nooit getekend te worden voor ontvangst. De oproepkrachten van X en I wisten dat zij zwart werden uitbetaald omdat dat een van de voorwaarden was om aangenomen te worden.



(Relatanten merken op dat gehoorde gesproken heeft over een tweede kas)

Ja, het is namelijk zo dat er in elke filiaal twee kassa's staan. Een kassa wordt gebruikt voor de normale administratie en de tweede kassa werd gebruikt om een deel van de ontvangsten buiten die administratie te houden.

Daaruit moesten de zwarte lonen betaald worden. Het is zo dat er dagelijks of wekelijks een bepaald bedrag nodig is om de zwarte lonen te betalen. C en B gaven dan de opdracht hoeveel ontvangsten moesten worden aangeslagen op de tweede kassa.

Deze ontvangsten werden dan niet verwerkt in de normale administratie waarmee ik bedoel dat dat niet voor de belastingen werd verantwoord. Van de niet verantwoorde ontvangsten werden dan weer de zwarte lonen betaald. Dat gebeurde dagelijks of wekelijks. Iedereen bij X B.V. wist van het systeem omdat C de filiaalhoudsters heeft geïnstrueerd en die op hun beurt de overige personeelsleden. Ik weet dat er naast het bedrag dat nodig was voor de zwarte lonen ook geld in de tweede kassa terecht kwam dat naar AA en B ging.

Hiertoe kregen de filiaalhoudsters opdracht van AA. De gelden van de filialen werden wekelijks opgehaald. Het geld was onderverdeeld in "kassa 1" en "kassa 2". Veelal waren de lonen voor de zwartwerkers al door de filiaalhoudsters uitbetaald.

De zakjes met geld gingen vergezeld van urenverantwoordingslijsten en de afslagen van de kassa naar C en B. Elke dag belden K en ik de filialen om te weten te komen wat de omzetten waren, die werden genoteerd op kladjes en die werden doorgegeven aan C of B. Dat was van belang voor de aandeelhouders. Sinds het bestaan van de B.V. zijn de aandeelhouders MM, J en ik dacht een zekere NN.

(Relatanten: Gevraagd wordt hoe het zit met de personeelsbezetting tijdens bijvoorbeeld de feestdagen)

Tijdens de Kerst en Sinterklaas werkt iedereen wat langer, het is niet zo dat er extra personeel werd aangetrokken. Zelf werkte ik ook tijdens die dagen in de winkel.

(Relatanten vragen of I omzet buiten de administratie houdt)

Ik kan hierover niets vertellen ik heb ooit van C vernomen dat hij wat kon rommelen met I.

(Relatanten vragen of C en B andere inkomsten verzwijgen)

Ik weet dat er woonruimtes boven de panden in Q, U, S en T worden verhuurd aan jonge mensen. De huuropbrengst sinds de start van de winkels is respectievelijk ongeveer zeshonderdvijftig, duizend, duizend en achthonderdvijftig gulden per maand.

(Relatanten vragen of bekend is of B of C nog andere rechtspersonen beheert/beheren cq andere ondernemingen heeft/hebben)

Niet dat ik weet.

(Relatanten merken op dat een vordering tot uitlevering ter inbeslagname ex artikel 81 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is uitgereikt en gevraagd wordt of zij administratie heeft betrekking hebbend op de in de vordering genoemde (rechts)personen.)

Ik heb geen administratie die ik aan u zou kunnen geven. Het is mogelijk dat K wat heeft.

3.2.9. De door ambtenaren van de FIOD als getuige gehoorde voormalige werknemster van belanghebbende, 00, heeft het volgende verklaard:

"Ik werk vanaf ongeveer juni 1989 bij X Naast de administratie doe ik alle voorkomende werkzaamheden, zoals contact met de winkels, bestellingen, voorraad, klantencontacten en de route voor de auto. Daarnaast val ik soms in als winkelhulp bij ziekte. Tevens regel ik een dag in de week de bevoorrading van de winkels. Ik werk er vanaf het begin 16 uur per week. Het stukje administratie bestaat voornamelijk uit de bestellingen en de omzetverantwoording. De omzetten schrijf ik

per dag, per winkel op. Ik belde dan de verschillende winkels zelf op. De omzet kreeg ik in een bedrag door. Ik wist dat dit de totaalstelling was van kassa 1 en 2.

Ik heb daar zelf als winkelhulp ook wel eens mee gewerkt. Binnen het bedrijf wist iedereen van kassa 1 en 2. Kassa 2 was voor de zwarte lonen en hemzelf. C heeft mij verteld, dat als wij dit aan iemand zouden doorgeven, hij ons zal pakken. Hij bedreigde ons. Vorig jaar heeft B mij gezegd, dat ik aan de filiaalhouders moest vertellen dat zij fl 1.000,00 per week extra op kassa 2 moesten aanslaan, dit was dus buiten de lonen om.

Het betrof de maanden oktober en november 1991. Zelf heb ik ook wel eens de enveloppe opgehaald in de winkels en naar BB gebracht.

Ik kreeg dan een enveloppe mee per winkel. Ik heb gezien dat er dan twee verschillende zakjes waren, elk van een kassa. Er was wel een bepaalde concurrentie tussen de winkeltjes. U was wel onze beste winkel. Het geld werd ook wel eens door AAA opgehaald. Vanaf 1989 werkte AAA er, ikzelf en nog een BBB uit QQ. Ik dacht BBB Daarna kwam CCC, die is in de zomer van 1991 weggegaan. Daarna kwam DDD Zij woonde in RR. Vanaf 1 januari 1992 kwam DDD. DDD is per 1 juli weer ontslagen. Het salaris wordt per bank betaald. De maanden juli en september 1992 is het contant betaald. Het ziekingeld van het personeel van X nam B altijd contant op voor het huishouden. Dit werd per cheque betaalbaar gesteld door de EEE. Het uurloon voor de part-timers bedroeg f 10,-. Van F de filiaalleidster van S heb ik een omzetboekje gehad, dagstaten en urenverantwoordingslijsten.

Ook weet ik dat de huren niet geboekt worden van de woningen boven de winkels. De omzetgegevens e.d. mag ik van F aan u afgeven. Dat van de huren heeft FFF de boekhoudster mij verteld".

3.2.10. Op 4 oktober 1990 heeft CCC aan alle filiaalleidsters de volgende brief doen uitgaan:

"Zouden jullie de zwarte tonen op aparte briefjes willen vermelden?

En op de dagstaat niet meer invullen bij de uitgaven?

Het cash bedrag is dan hoger als het geld dat je hebt. De giro- en eurocheques mogen uitgeschreven worden tot een maximum bedrag van fl 300,- dus niet meer. Ook niet bij vaste klanten.

Bij de onkosten bonnen gelieve altijd een BTW bon te vragen.

En willen jullie het bovenste gedeelte van de kassastrook met plakband vastzetten?  
Dit scheurt er onderweg vanaf.

Willen jullie deze punten ook met de andere dames doornemen?

Bedankt,  
Groeten CCC."

3.2.11. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de naheffingsaanslag de volgende gedachtegang gehanteerd: aan de hand van de in beslag genomen bescheiden, waaronder de door de inhoudingsplichtige bijgehouden urenverantwoordingsstaten, en aan de hand van de afgelegde verklaringen is de hoogte van het nettoloon dat niet in de loonadministratie is verantwoord, vastgesteld.

Bij het berekenen van de aanslag zijn alle bedragen die per kas aan personeel waren uitbetaald, aangemerkt als zwart (netto) loon.

Gebleken is dat in 1990 fl 54.388 nettoloon en in 1991 fl 119.415 nettoloon niet in de loonadministratie is verantwoord.

De verschuldigde LB/PVV is als volgt berekend. Voor zover sprake was van anonieme werknemers is bij de berekening van de verschuldigde LB/PVV het anoniementarief van 60% (artikel 26b Wet op de loonbelasting 1964; hierna Wet LB) toegepast. Een aantal van deze berekeningen is als bijlage bij het verzoekschrift gevoegd.

De bedragen die zijn betaald aan de bekende werknemers (ongeacht of van hen loonbelastingverklaringen zijn aangetroffen) zijn gebruteerd met het voor de desbetreffende werknemer geldende percentage van de tabel bijzondere beloningen (artikel 26 Wet LB). De verschuldigde LB/PVV is per werknemer vastgesteld met toepassing van de weektabel.

Een aantal van deze berekeningen is eveneens als bijlage bij het verzoekschrift gevoegd. Volgens deze berekeningen bedraagt de verschuldigde LB/PVV over 1990 fl 67.567. De verschuldigde LB/PVV over de periode 1 januari 1991 tot en met 30 september 1991 bedraagt fl 80.284 (de verschuldigde LB/PVV over heel 1991 bedraagt fl 116.736).

Aangezien over het eerste halfjaar van 1991 de urenverantwoordingsstaten grotendeels ontbraken is de over deze periode verschuldigde LB/PVV geschat op fl 50.000. Gelet op het feit dat over het derde en vierde kwartaal van 1991 meer dan fl 66.000 LB/PVV verschuldigd is, is het bedrag van fl 50.000 volgens de Inspecteur een reële, niet te hoge, schatting.

De specificatie per kwartaal luidt als volgt:

| Periode                       | nettoloon | lb/pvv     |
|-------------------------------|-----------|------------|
| Eerste kwartaal 1990          | fl 13.592 | fl 13.106  |
| Tweede kwartaal 1990          | fl 6.768  | fl 6.737   |
| Derde kwartaal 1990           | fl 11.749 | fl 13.630  |
| Vierde kwartaal 1990          | fl 24.851 | fl 34.094  |
| Eerste kwartaal 1991, geschat | P.M.      | fl 25.000  |
| Tweede kwartaal 1991, geschat | P.M.      | fl 25.000  |
| Derde kwartaal 1991           | fl 26.682 | fl 30.284  |
| Totaal                        |           | fl 147.851 |

3.2.12. Gezien de enorme hoeveelheid berekeningen zag de gemachtigde naar zijn zeggen geen kans alle stukken ter inspectie te bestuderen.

Bij de tot de gedingstukken behorende brief van 9 maart 1999 zijn hem toen gegevens verstrekt en daarbij ook lijsten gezonden waarop met betrekking tot een selectie van werknemers per persoon per week is vastgelegd hoeveel loon per kas is uitbetaald. Bij brief van 13 januari 2000 heeft de Inspecteur nog aanvullende gegevens aan de gemachtigde verstrekt. Volgens de Inspecteur beschikt belanghebbende daarmee over lijsten waarop per week is opgenomen wat er volgens de belastingdienst aan zwart loon is uitbetaald en aan wie het is betaald, welke gegevens afkomstig zijn van door belanghebbende zelf opgemaakte weekstaten per filiaal, waarvan in 1990 kopieën aan belanghebbende zijn verstrekt.

3.2.13. Ter zake van belastingfraude is C door de rechtbank op 21 december 1994 veroordeeld tot een jaar gevangenisstraf, waarvan de helft voorwaardelijk, B tot een jaar voorwaardelijk en een boete van f 50.000 en belanghebbende tot een boete van f 100.000. De veroordeelden zijn toen bijgestaan door de gemachtigde. In hoger

beroep, toen de belangen van betrokkenen mede zijn verdedigd door mr XXX heeft het gerechtshof te Amsterdam C veroordeeld tot 180 uur dienstverlening en vier maanden voorwaardelijk, B tot 60 uur dienstverlening en drie maanden voorwaardelijk en belanghebbende tot een boete van f 50.000.

In verband met deze strafrechtelijke vervolging is bij de onderhavige aanslag geen verhoging opgelegd.

3.2.14. De Ontvanger van P heeft eerdergenoemde B aansprakelijk gesteld voor niet betaalde naheffingsaanslagen op grond van niet-tijdige mededeling van betalingsonmacht respectievelijk kennelijk onbehoorlijk bestuur. Bij vonnis van de rechtbank van 11 december 1997 zijn deze vorderingen afgewezen. Daartegen is appel ingesteld.

#### **4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen**

In geschil is thans in de eerste plaats of de Inspecteur de onderhavige naheffingsaanslag terecht op naam van B B.V. i.o. heeft gesteld, een vraag die ontkennend door belanghebbende wordt beantwoord. Ook de hoogte van de aanslag wordt door belanghebbende bestreden. Namens belanghebbende is daarbij bij herhaling betoogd dat haar bestrijding wordt bemoeilijkt doordat zij geen kennis heeft kunnen krijgen van stukken waarover de Inspecteur wel beschikt. Haar administratie is bij een brand gedeeltelijk in rook opgegaan, anderzijds is deze gedurende jaren bij de FIOD in bewerking/opslag geweest, met evenzeer een "total-loss" van tal van bescheiden als gevolg.

Bovendien ontbreekt het belanghebbende aan de financiële middelen om met behulp van de nog wel aanwezige bescheiden te trachten een min of meer sluitende administratie te laten reconstrueren. Zo er reden is voor omkering van de bewijslast dan voert belanghebbende, samengevat, voorts het volgende tegen de naheffingsaanslag aan:

- onbekend is welke "zwarte" uren aan welke werknemers zijn toegerekend;
- de zogenaamde zwarte loonbedragen werden uitsluitend op de dagstaten vermeld, als onttrekking aan de kas; de begrippen "contant" en "zwart" zijn in casu overigens niet als synonieme begrippen aan te merken;

- een naheffing van 40% van de wel op aangifte afgedragen belasting leidt ertoe dat het zwarte looncircuit het witte looncircuit bijna overtroffen heeft;
- voor toepassing van het anoniementarief is in ieder geval geen reden;
- een grondig verslag van een diepgaand boekenonderzoek ontbreekt;
- de schatting van de ontdoken loonbelasting over het eerste halfjaar van 1990 op fl 50.000 veronachtzaamt dat in het eerste halfjaar van 1990 nauwelijks de helft van het aantal winkels operationeel was en dat mitsdien ook het personeelsbestand toen niet meer dan de helft was van de maanden nadien. Bovendien zijn de maanden januari t/m augustus in de branche waarin de inhoudingsplichtige werkzaam altijd betrekkelijk stil;
- de onverantwoorde loonbedragen zijn uitsluitend de bedragen die op de dagstaten als kostenposten werden opgegeven, en die dagstaten zijn nimmer door de FIOD in enige rapportage betrokken.

De Inspecteur heeft alle stellingen van belanghebbende bestreden.

## **5. Overwegingen omtrent het geschil**

5.1. In zijn brief aan de Belastingdienst van 18 december 1995 bericht de gemachtigde van belanghebbende onder meer:

"De besloten vennootschap in oprichting X B.V. i.o. en/of de besloten vennootschap X B.V., welke laatste rechtspersoon alle door X B.V. i.o. en A (B.V. i.o.) gepleegde rechtshandelingen heeft bekrachtigd (vergelijk artikel 2:203 BW).".

5.2. X B.V. is op 8 oktober 1991 opgericht. De onderhavige naheffingsaanslag betreft het tijdvak 1 januari 1990 tot en met 7 oktober 1991. De aanslag is dan ook terecht opgelegd aan X B.V. i.o.. Door de toevoeging "ook bekend als A B.V. i.o.", kon er redelijkerwijze geen enkel misverstand rijzen over de vraag voor wie de aanslag bestemd is, temeer ook gelet op hetgeen C dienaangaande heeft verklaard. Er mag, nu voor het tegendeel geen enkele aanwijzing is gevonden, van worden uitgegaan dat met A en A Groothandel steeds dezelfde onderneming is bedoeld. Belanghebbende heeft zich dan ook terecht aanvankelijk uitsluitend verweerd tegen

de hoogte van de aanslag en niet tegen de tenaamstelling. De nadien tegen de tenaamstelling ingebrachte bezwaren zijn derhalve ongegrond.

5.3. In de zojuist bedoelde brief van 18 december 1995 is voorts vermeld:

" Vooralsnog gaat X er dan ook vanuit dat de ten deze bestreden aanslag aan enkelvoudige belasting sowieso geen hoger bedrag dan fl 31.954 kan belopen". Het is niet duidelijk of belanghebbende dit standpunt impliciet heeft teruggenomen. Mocht zij dat niet gedaan hebben, dan staat daarmee reeds vast dat er aangifte is gedaan tot een zodanig substantieel te laag bedrag dat geoordeeld moet worden dat de inhoudingsplichtige niet heeft voldaan aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 23 en volgende van de Wet op de loonbelasting 1964, zodat er alle reden is van belanghebbende te verwachten dat zij aantoonde dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar en de aanslag onjuist is.

5.4. Maar ook indien de nadien ingenomen stellingen van belanghebbende aldus begrepen moeten worden dat zij de aanslag thans (nagenoeg) voor het geheel bestrijdt, dan nog is er alle reden voor voormelde omkering van de bewijslast. Immers, uit de verklaringen van de gehoorde getuigen - de onder de vaststaande feiten opgenomen verklaringen zijn er slechts enkele - is gebleken dat er stelselmatig zwarte lonen uit niet aangegeven omzetten zijn betaald, en dat het in totaal om substantiële bedragen ging.

5.5. De vraag moet dus beantwoord worden of belanghebbende erin is geslaagd aan te tonen of dat en in hoeverre de aanslag onjuist is. De Inspecteur heeft daaromtrent gesteld (vertoogschrift Hof Amsterdam):

"Aan de hand van de inbeslaggenomen bescheiden en aan de hand van de afgelegde verklaringen is de hoogte van het nettoloon dat niet in de loonadministratie is verantwoord vastgesteld. Gebleken is dat in 1990 fl 54.388 nettoloon en in 1991 fl 119.415 nettoloon niet in de administratie is verantwoord. Aangezien over het eerste halfjaar van 1991 de verantwoordingsstaten grotendeels ontbraken is de over deze periode verschuldigde LB/PVV geschat op 50.000. Gelet op het feit dat over het derde en vierde kwartaal van 1991 meer dan 66.000 LB/PVV verschuldigd is, is het bedrag van fl 50.000 een reële, niet te hoge, schatting".



5.6. Gelet op hetgeen C en ex-werkneemsters van belanghebbende dienaangaande als voormeld hebben verklaard, mocht en kon de Inspecteur ervan uitgaan dat al hetgeen per kas is uitbetaald, zwart loon betrof. Er is geen reden aangevoerd op grond waarvan de op 19 januari 1993 door C afgelegde verklaringen ("Ik was de centrale figuur waar bij X alles om draaide" en "U kunt rustig aannemen dat wat er per kas is uitbetaald zwart loon is"), welke verklaringen door werkneemsters van de inhoudingsplichtige worden ondersteund, moeten worden afgezwakt, zoals de gemachtigde sedert december 1995 betoogt.

Dat C "niet als orgaan van X in aanmerking kan worden genomen" behoeft niet weg te nemen dat hij van de hoed en de rand wist zodat aan zijn verklaringen groot gewicht kan worden gehecht.

De Inspecteur heeft met alle overgelegde producties - aannemelijk gemaakt dat er bij de berekening van de naheffingsaanslag zorgvuldig en gedetailleerd te werk is gegaan. De door de Inspecteur per persoon gehanteerde berekening van LB/PVV verdient dan ook de voorkeur boven de door belanghebbende voorgestane globale berekeningen.

Belanghebbende heeft ook niet bewezen dat de Inspecteur bij de toepassing van het anoniementarief onzorgvuldig is te werk gegaan. Zo zijn de in de pleitaantekeningen van de zitting van 11 november 1999 in het vooruitzicht gestelde sofinummers nimmer verstrekt, zodat ervan uitgegaan kan worden dat die gegevens niet meer voorhanden zijn, waaruit volgt dat de Inspecteur er ook terecht van is uitgegaan dat de nageheven belasting en premie niet meer op betrokkenen verhaald zullen kunnen worden. Het Hof merkt voor zoveel nodig nog op dat het geen twijfel heeft de onder 3.2.10 opgenomen brief bij het vorenoverwogene mede in aanmerking te nemen. Deze door de Inspecteur bij de laatste zitting overgelegde productie is afkomstig uit de administratie van belanghebbende, die de inhoud daarvan dus kent. De productie dient ter meerdere ondersteuning van het al eerder in de procedure ingenomen standpunt van de Inspecteur. Nu belanghebbende er zelf voor gekozen heeft zich niet op die laatste zitting te doen vertegenwoordigen, is er ook geen reden die productie buiten beschouwing te laten omdat anders de Inspecteur door de afwezigheid aan de zijde van belanghebbende in haar procesmogelijkheden zou worden beperkt, waarvoor in het recht geen steun is te vinden. Het voeren van een nacorrespondentie en het mogelijkerwijs in aansluiting daarop houden van een

nieuwe zitting zou uitsluitend het gevolg zijn van belanghebbendes keuze zich niet te doen vertegenwoordigen, en dat zou leiden tot een ongewenste verdere vertraging van deze procedure.

5.7. Ook van de plaats gevonden hebbende schatting van de verschuldigde LB/PVV over het eerste halfjaar van 1991 is door belanghebbende niet aangetoond dat zij onjuist is. Door daarvoor te kijken naar het tweede halfjaar (toen er meer winkels operationeel waren dan het eerste halfjaar) heeft de Inspecteur een alleszins aanvaardbaar uitgangspunt genomen.

Belanghebbende heeft geen stukken in het geding gebracht waaruit bewijs voor het tegendeel valt te putten.

5.8. De stelling van belanghebbende dat zij niet over alle informatie heeft kunnen beschikken waarover de Inspecteur de beschikking heeft, is evenmin aannemelijk gemaakt. De mededelingen van de Inspecteur in haar brief van 15 maart 1999 aan dit Hof: "Aan belanghebbende zijn deze gegevens na het arrest van de Hoge Raad alsnog verstrekt. Belanghebbende heeft ook lijsten ontvangen waarop per persoon per week is vastgelegd hoeveel loon per kas is uitbetaald" zijn door belanghebbende niet weersproken. Ook heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat zij niet in de gelegenheid is geweest de berekeningen van de Inspecteur op hun juistheid te controleren.

5.8. De uitspraak op het bezwaarschrift en de daarbij gehandhaafde naheffingsaanslag dienen dus in stand te blijven.

## **6. Proceskosten en griffierecht**

Er is geen aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de te dezen nog toepasselijke Wet administratieve rechtspraak belastingzaken

## **7. Beslissing**

Het Hof:

bevestigt de uitspraak waarvan beroep.

Deze uitspraak is vastgesteld door mrs. Pieters, Vierhout en Van Knobelsdorff. De beslissing is op 28 maart 2002 in het openbaar uitgesproken, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van de Vijver.

Van de Vijver

Pieters