

GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE,

vierde meervoudige belastingkamer.

Uitspraak d.d. 15 februari 1989

Nummer 3117/86-M-4

dg

UITSPRAAK

op het beroep van de vennootschap onder firma V.O.F. X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur der directe belastingen te Y betreffende na te noemen naheffingsaanslag.

1. Naheffingsaanslag en bezwaar

Blijkens aanslagbiljet, gedagtekend 11 februari 1985, aanslagnummer 12.23.457.A.08.9000, is aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd over het tijdvak 1 januari 1980 tot en met 31 december 1982.

De nageheven enkelvoudige belasting beloopt f. 71.434,--, over welk bedrag een verhoging van 100 percent is toegepast.

Van deze verhoging heeft de inspecteur met toepassing van het bepaalde in artikel 66 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: A.W.R.) direct 75 percent kwijtgescholden.

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

2. Loop van het geding

Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. De Inspecteur heeft een verzoogschrift ingediend.

Een eerste mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 4 december 1987, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen mr. W, belastingadviseur te V, als gemachtigde van belanghebbende, zomede de inspecteur, die tot zijn bijstand werd vergezeld van mw. U.

De Inspecteur heeft ter zitting een door de griffier als zodanig gekenmerkt stuk overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten.

De inhoud van dit stuk moet als hier ingelast worden aangemerkt.

Naar aanleiding van het ter zitting door het Hof tot de Inspecteur gerichte verzoek om schriftelijk nadere inlichtingen te verstrekken heeft tussen het Hof en partijen, met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, een briefwisseling plaatsgevonden.

De tweede mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 3 januari 1989, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen, mr. W voornoemd, tot zijn bijstand vergezeld van AX en BX, beiden wonende te Z, zomede de Inspecteur, die tot zijn bijstand werd vergezeld van Mw. U en T.

De Inspecteur heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door de Inspecteur vijf stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Voornoemde stukken, waarvan de inhoud eveneens als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt 1 tot en met 5.

3. De vaststaande feiten

Als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één der partijen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, is het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende exploiteerde in de periode waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft een tuinbouwbedrijf, gericht op de teelt onder glas van tomaten. Er werd gewerkt volgens de methode van het zogenaamde tussenplanten met hoge draad. De kasoppervlakte beliep tot juni 1980 40 000 m², daarna 60 000 m². In 1981 is 20 000 m² substraat aangelegd, eind 1982 is de overige 40 000 m² van substraat voorzien.

3.2. Belanghebbende had in de onderhavige jaren drie firmanten, een vader en twee zonen. Van firmant X, de vader, werkte de echtgenote in belangrijke mate in de onderneming van belanghebbende mee. Tot het gezin van deze firmant behoorden in de onderhavige jaren nog een dochter, die een opleiding tot lerares volgde, en een zoon. Deze zoon is in juni 1982 in loondienst van belanghebbende getreden. De firmant XA was eveneens gehuwd. Ook zijn echtgenote werkte in belangrijke mate in de onderneming mee. Uit het huwelijk van deze firmant zijn in de jaren 1981 en 1982 twee kinderen geboren. Als gevolg van een ongeval in de zeventiger jaren is deze firmant

gedurende de tweede helft van het jaar 1982 slechts gedeeltelijk arbeidsongeschikt geweest. Hij heeft over die periode een arbeidsongeschiktheidsuitkering genoten op basis van 50% arbeidsongeschiktheid. De firmant XB was in de onderhavige jaren ongehuwd.

3.3. Tot de gedingstukken behoren fotocopies van de verzamelloonstaten van belanghebbende over de jaren 1981 en 1982. Op deze verzamelloonstaten zijn de namen van 19 respectievelijk 22 werknemers vermeld, voor de overgrote meerderheid van Marokkaanse afkomst. De verzamelloonstaat over 1980 is, volgens een mededeling van de Inspecteur, op zijn inspectie reeds vernietigd. Op een ter zitting van 4 december 1987 door de Inspecteur overgelegde lijst van in de jaren 1980 tot en met 1982 bij belanghebbende in dienst geweest zijnde werknemers zijn met betrekking tot het jaar 1980 20 werknemers vermeld, eveneens voor het overgrote deel van Marokkaanse afkomst.

3.4. Over de onderhavige jaren is bij belanghebbende een boekenonderzoek betreffende de loonbelasting en premieheffing volksverzekeringen ingesteld. De controleur constateerde onder meer dat belanghebbende netto-lonen uitbetaalde die door haar administratiekantoor werden teruggerekend naar bruto-lonen. In overeenstemming met de opmerkingen van dit administratiekantoor in de jaarrekeningen van belanghebbende bevond de controleur dat de kasadministratie onvoldoende was. In de jaren 1980 en 1981 werd geen kasboek bijgehouden, kascontrole vond op geen enkel tijdstip in de onderzochte periode plaats. Voor de drie firmanten werden wekelijks vaste privé-opnamen geboekt die in de periode waarop het onderzoek betrekking had, varieerden van f. 300,-- tot f. 450,-- per week. Tussentijds of per 31 december van een jaar werden de verschillen tussen het geschatte kassaldo en het boekhoudkundige saldo afgeboekt ten laste van de privé-rekeningen van de firmanten. Het ging in de jaren 1980 tot en met 1982 om de volgende bedragen:

1980	30 juni	f. 36.493,95
	31 juli	- 16.737,---
	30 augustus	- 49.729,02
	30 september	- 15.530,58
	31 oktober	- <u>4.000,23</u>
		f. 122.490,78
	correctie	- <u>4.152,42</u>
		f. 118.338,36
		=====
1981		f. 87.967,--
		=====
1982		f. 149.127,69
		=====

De hoogste privé-opnamen werden gedaan in de perioden waarin de hoogste veilingopbrengsten, die via de bank binnenkwamen, werden genoten.

3.5. Op grond van het door hem ingestelde onderzoek kwam de controlerende ambtenaar tot de conclusie dat belanghebbende in de onderhavige jaren zwarte lonen heeft uitbetaald die moeten zijn bekostigd uit de onder 3.4. vermelde extra privé-opnamen door de firmanten. De controleur stelde aan de Inspecteur voor met betrekking tot de jaren 1980 tot en met 1982 de volgende bedragen als zodanig aan te merken: 1980 f. 110.000,--, 1981 f. 80.000,-- en 1982 f. 135 000,--.

3.6. De Inspecteur heeft het voorstel van de controlerende ambtenaar gevolgd en belanghebbende een naheffingsaanslag in de loonbelasting over die jaren opgelegd naar een bedrag van f. 71 434,-- waarvan f 69.463,-- betrekking heeft op de onder 3.5. bedoelde lonen. Voor een bedrag van f. 1.971,-- betreft de naheffingsaanslag door belanghebbende

niet-ingehouden en deswege door de Inspecteur nageheven loonbelasting ter zake van door R BV aangenomen werk. De naheffingsaanslag is opgelegd met een verhoging van, na ambtshalve kwijtschelding, per saldo 25 percent.

3.7. Bij de uitspraak op het namens belanghebbende tegen de onderhavige naheffingsaanslag ingediende bezwaarschrift heeft de Inspecteur verzuimd het in artikel 25, lid 5, AWR bedoelde kwijtscheldingsbesluit te nemen. Hij heeft dit besluit alsnog genomen bij beschikking van 27 mei 1987. Belanghebbende is tegen dat besluit niet in beroep gekomen.

3.8. Voor zover de naheffingsaanslag de onder 3.6. genoemde kwestie R BV betreft, heeft belanghebbende haar aanvankelijke bezwaren daartegen gedurende de loop van het geding laten varen. Ook haar bezwaren inzake de slechts gedeeltelijke kwijtschelding van de verhoging heeft zij, gelet op de onder punt 3.7. geschetste gang van zaken, in de loop van de procedure ingetrokken.

4. De omschrijving van het geschil en de standpunten van partijen

4.1. In geschil is de vraag of belanghebbende in de onderhavige jaren lonen heeft uitbetaald zonder inhouding en afdracht van loonbelasting en, zo deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, tot welk bedrag.

Voorts is de verhoging in geschil.

4.2 Belanghebbende stelt dat de onder 4.1 omschreven vraag ontkennend moet worden beantwoord, zodat naheffing van loonbelasting met verhoging ten onrechte is geschied. De Inspecteur is daartegenover primair van mening dat de zwarte lonen moeten worden gesteld op de onder 3.5 vermelde bedragen en de te weinig ingehouden en afgedragen loonbelasting op het onder 3.6 vermelde bedrag van f. 69.463,--, te vermeerderen met het niet meer in geschil bedrag van f. 1.971,--. Subsidiair stelt de inspecteur dat in de jaren 1980 tot en met 1981 ter zake van zonder inhouding van loonbelasting uitbetaalde lonen een bedrag van in totaal f. 53.152,-- aan

loonbelasting te weinig is ingehouden en afgedragen. In beide stellingen acht de Inspecteur een verhoging van de belasting terecht toegepast.

4.3 Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de gedingstukken, waaronder begrepen de onder punt 2. Vermelde pleitnota van de Inspecteur.

Zij hebben hun standpunt ter zitting toegelicht en aldaar aan hun in de gedingstukken geven uiteenzetting nog het volgende toegevoegd:

belanghebbende:

Ter zitting van 4 december 1987 heeft de gemachtigde van belanghebbende desgevraagd verklaard dat de hoge privéopnamen in de oogsttijd werden gedaan voor ontspanning van de firmanten en om later in het jaar, wanneer het banksaldo penibel is, geld achter de hand te hebben. Het geld werd na opname bij de bank door de firmanten in contanten thuis bewaard. De firmant XB heeft daaraan op de zitting van 3 januari 1989 nog toegevoegd dat uit de bankopnamen ook vakantiegelden van werknemers werden betaald, dat liep destijds via privé.

Dezelfde firmant heeft voorts verklaard dat de Marokkaanse werknemers niet gedurende het gehele jaar 60 uren per week werkten, dat gebeurde alleen in de drukste tijden. Ook de firmanten werkten niet constant 75 uren per week. Namen belanghebbende heeft de gemachtigde verklaard ervan af te zien nader bewijs te leveren van de stelling dat de op CAO-basis werkzame Marokkaanse werknemers desondanks werkweken van minstens 60 uren maakten zonder daarvoor extra beloond te worden.

De firmant XA heeft verklaard dat de pieken in het werk in de onderneming van belanghebbende door de familie en in de buurt wonende agrariërs werden opgevangen zonder beloning, als vriendendienst, die ook omgekeerd werd verleend. Dezelfde firmant heeft voorts verklaard dat hij in de tweede helft van 1981 weliswaar een uitkering wegens arbeidsongeschiktheid genoot, maar dat hij met behulp van een rolstoel een volledige dagtaak vervulde.

De Inspecteur:

De beweringen van de gemachtigde van de firmanten omtrent het renteloos thuisbewaren van geld en gratis hulp zijn onwaarschijnlijk. De omstandigheid dat de firmant XA een uitkering genoot op basis van 50% arbeidsongeschiktheid vormt voldoende aanwijzing voor de mate waarin hij in het destbetreffende jaar werkzaam is geweest in de onderneming van belanghebbende.

5. De conclusies van partijen

Belanghebbende heeft – na wijziging van haar standpunt in de loop van het geding – geconcludeerd tot vermindering van de naheffingsaanslag tot f. 1.971,-- met dienovereenkomstige vermindering van de verhoging.

De Inspecteur heeft primair geconcludeerd tot bevestiging van zijn uitspraak en subsidiair tot vernietiging daarvan en vermindering van de naheffingsaanslag tot f. 53.152,--, met dienovereenkomstige vermindering van de verhoging.

6. De overwegingen omtrent het geschil

6.1. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat van de Inspecteur het bewijs wordt verlangd van zijn stelling dat in de onderhavige jaren door belanghebbende lonen zijn uitbetaald zonder inhouding en afdracht van loonbelasting.

6.2. De Inspecteur heeft daartoe aangevoerd dat volgens de door hem in het geding gebrachte statistische gegevens, afkomstig van het Proefstation voor de tuinbouw onder glas te Naaldwijk en het Landbouw-Economisch Instituut te Den Haag, in ondernemingen als die van belanghebbende de arbeidsbehoefte in de loop van een jaar enorm varieert en in bepaalde perioden zelfs kan oplopen tot het twee- of drievoudige van de behoefte in andere perioden van het jaar. Beide instituten gaan er, volgens de Inspecteur, vanuit - en hij acht zulks trouwens van algemene bekendheid - dat veel werk in dit soort ondernemingen geschiedt met hulp van losse krachten. Het

boekenonderzoek heeft, volgens de Inspecteur, uitgewezen dat van een en ander in de boekhouding van belanghebbende niets of slechts zeer weinig is te vinden.

In dit verband heeft de Inspecteur gewezen op de door hem overgelegde handgeschreven lijst van in de jaren 1980 en 1981 uitbetaalde netto-lonen alsmede op de verzamelloonstaten over de jaren 1981 en 1982. Ook ter zake van de uitbreiding van de kas in 1980 en van de arbeidsintensievere substraatteelt vanaf medio 1981 is, volgens de Inspecteur, in de boekhouding geen verhoging van de hoeveelheid arbeid te onderkennen. Plukloon is slechts in het jaar 1981 geboekt.

6.3. Belanghebbende heeft daartegenover aangevoerd dat zij de pieken in het werk destijds opving door onbetaalde arbeid van familieleden van de firmanten (onder wie ook begrepen acht dochters van de oudste firmanten en hun echtgenoten dan wel partners) en van in de buurt wonende agrariërs die haar in drukke tijden een vriendendienst bewezen. Het Hof verwerpt deze bewering van belanghebbende als ongeloofwaardig. Met de Inspecteur is het Hof van oordeel dat het ondenkbaar is dat de firmanten, die grote contante opnamen van de bankrekening deden, alle vruchten van het werk hebben geplukt, terwijl de echte plukkers met een normaal uurloon zijn beloond. In dit verband acht het Hof eveneens ongeloofwaardig dat belanghebbende de aan de voorzichtige kant blijvende normberekening van de Inspecteur als in haar geval te hoog uitkomend bestrijdt, doch harerzijds cijfers produceert die - naar zij stelt - de werkelijkheid weergeven en die nog hoger uitkomen dan de cijfers van de Inspecteur.

Het Hof verwerpt dan ook de door de gemachtigde van belanghebbende in zijn brief van 30 augustus 1988 gemaakte berekeningen van het aantal beschikbare arbeidsuren, berekeningen die overigens door de ter zitting gedane mededelingen van de vroegere firmanten XB en XA al voor een groot gedeelte zijn ontkracht.

6.4. Belanghebbende heeft de onder 6.2 bedoelde handgeschreven lijst als tardief aangemerkt, echter tevergeefs, aangezien de gegevens daarvan zijn ontleend aan haar eigen boekhouding en, naar aannemelijk is, in overeenstemming zijn met de onder 3.4 bedoelde netto-loonbetalingen die door het administratiekantoor zijn omgerekend naar bruto-loonbetalingen.

Met de Inspecteur is het Hof van oordeel dat deze lijst op vrij eenvoudige wijze door de gemachtigde had kunnen worden geverifieerd.

6.5. De Inspecteur heeft vervolgens aangegeven waaruit de zwarte lonen in het onderhavige geval zijns inziens zijn betaald. Op grond van de onder 3.4 vermelde boekhoudkundige afboekingen van zeer aanzienlijke kasverschillen naar de privé-rekeningen van de firmanten in samenhang met de omstandigheid dat de hoogste privé-opnamen door de firmanten zijn gedaan in de perioden waarin ook de hoogste veilingopbrengsten zijn genoten, is de Inspecteur van mening dat de zwarte lonen uit privé-opnamen van de firmanten zijn betaald. De Inspecteur stelt dat belanghebbende voor de hoge extra privé-opnamen van haar firmanten in de jaren 1980 tot en met 1982 geen voldoende verklaring heeft weten te geven. De Inspecteur heeft er nog op gewezen dat belanghebbende belang had bij het verzwijgen van lonen, aangezien dat loonbelasting en sociale premies uitspaarde, terwijl de firmanten door lage inkomens, middeling en carry-back van de desbetreffende loonkostenposten fiscaal nauwelijks profijt hadden gehad.

6.6. Belanghebbende heeft daartegenover aangevoerd dat de hoge privé-opnamen van haar firmanten in de oogsttijd werden gedaan voor ontspanning en om later in het jaar, wanneer het banksaldo penibel was, geld achter de hand te hebben. Zij namen daarom als het banksaldo hoog was bedragen op die zij in contanten thuis bewaarden. Belanghebbende ontkent dan ook dat uit privé-opnamen van haar firmanten lonen zijn betaald.

6.7. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende voor deze door de Inspecteur uitdrukkelijk bestreden stelling geen enkel bewijs heeft bijgebracht en het verwerpt die stelling als ongeloofwaardig. De ter zitting door de firmant XA gemaakte opmerking, dat destijds vakantiegelden van werknemers via privé werden betaald, geeft daarentegen wel een duidelijke aanwijzing voor de besteding van deze opnamen.

6.8. Op grond van het vorenoverwogene is het Hof van oordeel dat de Inspecteur voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende lonen heeft uitbetaald zonder inhouding van loonbelasting en premies.

Gelet op de omvang van de niet-verklaarde afboekingen naar de privé-rekeningen van de firmanten is het Hof voorts van oordeel dat de Inspecteur ook de omvang van deze loonbetalingen voldoende heeft bewezen. Deze bedragen alsdan voor de jaren 1980 tot en met 1982 respectievelijk f. 109.820, f. 79.875,-- en f. 134.900,--.

6.9. Uitgaande van deze loonbetalingen heeft belanghebbende de berekening van de onderwerpelijke naheffingsaanslag loonbelasting niet bestreden. Deze is voor wat betreft de enkelvoudige belasting terecht gesteld op f. 71.434,--, waarvan f. 69.463,-- betrekking heeft op de in geschil zijnde loonbetalingen en f 1971 op de onder de punten 3.6 en 3.8 vermelde, niet meer in geschil zijnde, kwestie R BV.

6.10. Op de Inspecteur rust tevens de last te bewijzen dat het aan opzet of grove onachtzaamheid van belanghebbende te wijten is dat zij over de jaren 1980 tot en met 1982 te weinig loonbelasting heeft afgedragen. Gelet op het vorenoverwogene acht het Hof de Inspecteur geslaagd in dit bewijs. Bij het opleggen van de bestreden naheffingsaanslag heeft de Inspecteur dan ook terecht een verhoging van 100 percent toegepast. Daarvan heeft hij ambtshalve 75 percent kwijtgescholden. De kwijtschelding is, naar onder punt 3.8 is vastgesteld, niet meer in geschil.

7. De conclusie

Gelet op hetgeen onder punt 6. is overwogen verwerpt het Hof het beroep.

8. De beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak waarbij de naheffingsaanslag met de daarin begrepen verhoging is gehandhaafd.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 15 februari 1989 door Mrs. A.C. de Groot, vice-president, R.A. van Gorkum en B.W. Biemond, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Mw. Mr. F. Voorneman.

coll.:

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 4 april 1989.

Aangetekend aan

partijen verzonden: 28 maart 1989.