

GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE

vierde enkelvoudige belastingkamer

29 maart 2002

nummer BK-00/02085

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Ondernemingen Y van de Belastingdienst, op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem na te noemen naheffingsaanslag.

1. Naheffingsaanslag en bezwaar

1.1. Aan belanghebbende is met dagtekening 11 november 1999 over het tijdvak 1 januari 1996 tot en met 31 december 1997 een naheffingsaanslag in de loonbelasting en de premie volksverzekeringen opgelegd. De nageheven loonbelasting bedraagt f 72.639. Gelijktijdig met de naheffingsaanslag is een verhoging van f 29.758 opgelegd.

1.2. Na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur de naheffingsaanslag en de verhoging gehandhaafd.

2. Loop van het geding

2.1. Belanghebbende is van bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 60. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van 7 november 2001, alwaar zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde mr. W, alsmede zijn accountant - alsmede namens de Inspecteur mevrouw mr. V, te harer bijstand vergezeld van U.

2.3. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

2.4. Het Hof heeft op 21 november 2001 mondeling uitspraak gedaan. De voor partijen bestemde afschriften van het proces verbaal van die uitspraak zijn op 5 december 2001 per aangetekende post aan partijen verzonden.

2.5. Bij brief, ter griffie ingekomen op 28 december 2001, heeft de Inspecteur het Hof verzocht de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Het daarvoor verschuldigde griffierecht ten bedrage van € 142,94 is tijdig voldaan.

3. Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende is geboren op 00-00-0000. Hij is gehuwd en heeft drie dochters, namelijk T (geboren op 00-00-0000), S. (geboren op 00-00-0000) en R (geboren op 00-00-0000) en een zoon, Q (geboren op 00-00-0000)

3.2. Belanghebbende drijft sedert 13 november 1989 in de vorm van een eenmanszaak een handmatig agrarisch loonbedrijf onder de naam "Agrarisch loonbedrijf P". Belanghebbende is met zijn bedrijf met name gespecialiseerd in de door partijen als zodanig aangeduide "gyps-teelt". In 1996 waren 7 werknemers in de loonadministratie van belanghebbende opgenomen, in 1997 6 werknemers.

De omzet van voornoemd agrarisch loonbedrijf bedroeg over 1996 f 246.219,50 en over 1997 f 173.809.

3.3. In 1996 heeft bij belanghebbende een controle zijdens het GUO plaatsgevonden over een voor 1996 gelegen periode. In de periode juli 1998 tot november 1999 heeft de Inspecteur een (boeken)onderzoek (hierna: het onderzoek) uitgevoerd ten aanzien van belanghebbende. Onderwerp van het onderzoek was de juistheid van de gedane aangiften loonbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 1996 en 1997.

3.4. In de loonadministratie was niet van alle werknemers van belanghebbende een kopie van een (voor Nederlandse fiscale doeleinden geldig) identiteitsbewijs opgenomen. Van de werknemers K en L was uitsluitend een kopie van een (hun) Turks paspoort aanwezig zonder dat uit die paspoorten bleek dat aan de desbetreffende personen vergunning tot verblijf was verleend. Van M is in de loonadministratie in het geheel geen kopie van enig identiteitsbewijs aangetroffen.

3.5. Het fiscale loon van deze drie werknemers bedroeg over 1996 f 27.062, f 21.244 respectievelijk f 10.913, waarop werd ingehouden en afgedragen aan loonbelasting/premie volksverzekeringen f 7.746, f 5.827 respectievelijk f 2.186. Over 1997 bedroeg het fiscale loon van K f 766, waarop f 216 werd ingehouden en afgedragen.

3.6. De controle-ambtenaar heeft bij zijn onderzoek, onweersproken door belanghebbende, onder meer, het volgende geconstateerd. De lonen worden per kas uitbetaald. Kwitanties hiervan zijn niet aangetroffen.

Belanghebbende verzorgt zelf de facturering aan de opdrachtgevers, de manurenregistratie en de kasadministratie. Een (gebrekkig) kladkasboek was aanwezig. De primaire kasstukken ontbreken. Er is geen regelmatige kascontrole, c.q. correcte periodieke afsluiting van de kas. Ter zake van de geboekte leningen waren geen schriftelijke overeenkomsten gesloten en was evenmin een specificatie aanwezig.

De manurenregistratie wordt niet per opdrachtgever per werknemer bijgehouden, maar getotaliseerd en dan aangeleverd aan de boekhouder. Er wordt in 1996 in de manurenregistratie structureel 40 uur per week verantwoord op naam van mevrouw N terwijl deze niet continu bij deze opdrachtgever heeft gewerkt, maar met onderbrekingen. Ook het overige personeel heeft niet continu 40 uur per week gewerkt zoals vooraf op de manurenregistratie staat. Het aantal gewerkte uren per dag of per week varieerde, afhankelijk van de drukte en de omstandigheden.

3.7. De Inspecteur heeft, omdat haars inziens over de lonen van K, L en M loonbelasting naar het zogenaamde anoniementarief had moeten worden ingehouden en afgedragen, ter zake nageheven. Zij becijfert de naheffing over 1996 f 19.771 en over 1997 f 243, verhoogd met een boete van per saldo 25%.

3.8. Voorts heeft de Inspecteur nageheven over de haars inziens onjuist verantwoorde uren.

De Inspecteur heeft voor het jaar 1996, uitgaande van een omzet van f 246.219,50 en een de facto gerealiseerd uurtarief van f 35, het totale in dat jaar aantal gewerkte en gefactureerde uren berekend op 7.035. Volgens de manurenregistratie bedraagt het aantal verloonde uren 5.432. Op basis van verklaringen van opdrachtgevers acht de Inspecteur aannemelijk dat belanghebbende in 1996 zelf 883,5 uur - en zijn kinderen 0 uur - heeft gewerkt bij opdrachtgevers. Bijgevolg moeten 6.149 uren worden toegerekend aan personeelsleden. De Inspecteur leidt hieruit af dat 717 (6.149 - 5.432) gewerkte uren ten onrechte niet zijn verbond in de administratie van belanghebbende. Uitgaande van een netto uurloon van f 12,50 leidt dit tot een totaal nettoloon van f 8.962,50. De Inspecteur heeft dit herleid 'tot een brutoloon van f 22.406,25 waarover f 13.443,75 aan loonbelasting is verschuldigd.

3.9. Voor 1997 berekent de Inspecteur het aantal gewerkte uren op 4.966. Hiervan zijn 2.523 uren verbond. Voorts zijn volgens de Inspecteur 1.454 uren niet of voor onjuiste personen verbond. Uitgaande van een netto uurloon van f 12,50 leidt dit tot een totaal nettoloon van f 18.175. De Inspecteur heeft dit herleid tot een bruto loon van f 45.437,50, waarover f 27.262,50 aan loonbelasting is verschuldigd. De ter zake door de Inspecteur berekende na te heffen loonbelasting bedraagt f 24.506.

Ter zake van de niet verantwoorde uren heeft de Inspecteur een boete van per saldo 50% opgelegd.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

4.1. In geschil is of de naheffingsaanslag en de boete terecht aan belanghebbende zijn opgelegd.

4.2. Belanghebbende voert, onder meer, het volgende aan. De GUO heeft bij haar in 1996 uitgevoerde controle wel de aanwezige identiteitsbewijzen geaccepteerd, hij beroept zich daarom, op opgewekt vertrouwen ter zake. De betrokken werknemers hebben geweigerd een kopie van een geldig identiteitsbewijs te overhandigen. Voor

belanghebbende valt niet na te gaan of zij legaal of illegaal in Nederland zijn. De wetgeving is eerst met ingang van 1 januari 1997 gewijzigd.

Voor wat betreft het verschil in uren voert hij aan dat volgens een door zijn accountant opgesteld overzicht belanghebbende tezamen met zijn kinderen in 1996 circa 1.700 en in 1997 circa 2.600 uren heeft gewerkt, zodat van niet verantwoorde uren geen sprake is. Zijn kinderen hebben wel degelijk bij opdrachtgevers gewerkt. Belanghebbende benadrukt dat hij thans voltijds werkt bij opdrachtgevers en dat, ook in het licht van de over 1997 gewerkte uren, volstrekt onaannemelijk is dat hij in 1996 maar 883 uren heeft gewerkt. Doorgaans spreekt hij met zijn opdrachtgevers niet een uurprijs af, maar een prijs per afgesneden, door de veiling goedgekeurde tak. Hij factureert, behoudens voorschotten, dan eerst na afloop van de oogst, als de totale, goedgekeurde veilingopbrengst bekend is. Dat kan maanden later zijn. Zodoende sporen, in de tijd bezien, de in een maand en zelfs de in een halfjaar gewerkte uren niet met de in die zelfde periode gerealiseerde opbrengst. De berekeningen van de controle-ambtenaar zijn daarom niet ter zake doend en volstrekt onjuist, voor zover zij leiden tot correcties vanwege de "verschoven" uren.

De administratie is materieel juist. Van negatieve kassen was geen sprake. Voor verwerping van de administratie is geen reden.

4.3. De Inspecteur voert voorts het volgende aan. K, L en M beschikken niet over een geldige verblijfstitel. Zij zijn illegalen. Voorts faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel om meerdere redenen.

Op grond van de vele gebreken in de administratie, met name de kasadministratie, dient deze te worden verworpen.

Belanghebbende dient te bewijzen dat en in hoeverre de naheffingsaanslag te hoog is.

5. Conclusies van partijen

5.1. Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de naheffingsaanslag en de boete.

5.2. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot vermindering van de naheffingsaanslag voor wat betreft de daarin begrepen loonbelasting/premie volksverzekeringen tot f 49.113 en vermindering van de boete tot f 19.551.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1. Voor zover de Inspecteur stelt dat de administratie van belanghebbende dient te worden verworpen wegens het ontbreken van een kasadministratie - daargelaten de relevantie daarvan voor de loonadministratie als bedoeld in artikel 28, eerste lid, letter c, van de Wet op de loonbelasting 1964 - faalt die stelling, aangezien de door de Inspecteur aangenomen verplichting tot het bijhouden van een kasadministratie geen steun vindt in het recht (vgl. het arrest van de Hoge Raad van 18 december 1998, nummer 31 737, BNB 1998/366). Hetgeen de Inspecteur overigens heeft aangevoerd acht het Hof, een en ander in onderlinge samenhang bezien, tegenover de gemotiveerde betwisting door belanghebbende, onvoldoende om tot het oordeel te komen dat de (loon)administratie van belanghebbende dient te worden verworpen. Voor belanghebbende geldt derhalve geen verzwaarde bewijslast. Met betrekking tot de verdeling van de bewijslast gelden de normale regels.

6.2. Ingevolge artikel 26b van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst voor 1996), voor zover hier van belang, bedraagt de belasting 60% indien, ingeval de werknemer loon uit tegenwoordige dienstbetrekking geniet, zijn identiteit niet is vastgesteld overeenkomstig artikel 28, eerste lid, onderdeel f. Ingevolge laatstgenoemde bepaling dient de inhoudingsplichtige die identiteit vast te stellen aan de hand van een document als bedoeld in artikel 1 van de Wet op de identificatieplicht. Niet in geschil is dat daaraan niet is voldaan.

6.3. De stellingen van belanghebbende dat werknemers tot 1 januari 1997 niet verplicht konden worden om de werkgever een kopie van een geldig identiteitsbewijs te verstrekken en dat het enkele gegeven dat de inhoudingsplichtige niet in staat is om een afschrift daarvan in de loonadministratie op te nemen zijn op zichzelf juist. Doch, die stellingen gaat eraan voorbij dat de wetgever de werknemer heeft verplicht de

opgave van zijn identiteit te staven door de werkgever een bewijs daarvan ter inzage te verstrekken - hetgeen ten minste inhoudt dat hij dat bewijs aan zijn werkgever dient te tonen en hem in staat moet stellen daaruit gegevens over die identiteit in zijn administratie op te nemen - en, evenzo, dat de wetgever de werkgever heeft verplicht die gegevens in de loonadministratie op te nemen en (zo mogelijk) een afschrift van dat bewijs daarbij te bewaren.

(Zie de arresten van de Hoge Raad van 28 januari 1998, nummers 32 179 en 32 732, BNB 1998/146 en 1998/147)

6.4. In casu ontbreekt ten aanzien van de heren K, L en M elk bewijs dat zij over een voor Nederlandse fiscale doeleinden geldig identiteitsbewijs beschikten. Het Hof acht aannemelijk de stellingen van de Inspecteur, dat deze personen niet over een zodanig identiteitsbewijs beschikten (en dus illegale werknemers zijn) en dat ook nimmer ter inzage hebben verstrekt (kunnen verstrekken). In het licht van de omstandigheid dat, voor zover het K en L aangaat, fotokopieën van de Turkse paspoorten wel aanwezig waren, acht het Hof de verklaring van belanghebbende dat deze personen hem geen toestemming hebben gegeven om kopieën te maken, niet geloofwaardig.

6.5. Voorts verwerpt het Hof het door belanghebbende gedane beroep op het vertrouwensbeginsel. Belanghebbende heeft, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur, onvoldoende feiten en omstandigheden aangevoerd en, voor zover aangevoerd, aannemelijk gemaakt, die een dergelijk beroep kunnen onderbouwen. Voorts kan de Inspecteur niet gebonden worden door de beslissing van een ander bestuursorgaan, die bovendien niet eens betrekking heeft op de heffing van de loonbelasting en de premies volksverzekeringen.

6.6. De Inspecteur is terecht uitgegaan van een tarief van 60%.

Nu de ter zake door de Inspecteur nageheven bedragen cijfermatig niet worden betwist door belanghebbende, faalt het beroep in zoverre.

6.7. Ter zake is door de Inspecteur een boete van 25% opgelegd.

Naar 's Hof's oordeel is het van algemene bekendheid dat inhoudingsplichtigen het zogenaamde anoniementarief moeten toepassen als werknemers niet over de juiste identiteitsbewijzen beschikken. Het is derhalve aan de grove schuld van

belanghebbende te wijten dat te weinig loonbelasting/premie volksverzekeringen is betaald. Het Hof acht de opgelegde boete passend en geboden.

6.8. De bewijslast voor de “urencorrectie” rust op de Inspecteur. Naar ‘s Hof’s oordeel heeft de Inspecteur, met hetgeen hij ter zake heeft aangevoerd, tegenover de gemotiveerde betwisting door belanghebbende, niet voldaan aan die bewijslast. De ter zake nageheven bedragen dienen derhalve te vervallen, evenals de ter zake opgelegde boete.

6.9. In zo verre is het beroep gegrond.

6.10 De nageheven loonbelasting dient derhalve te worden verminderd tot f 20.014 (f 19.771 over 1996 en f 243 over 1997) . De boete dient te worden verminderd tot f 5.002 (f 4.942 over 1996 en f 60 over 1997)

7. Proceskosten en griffierecht

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Het Hof stelt deze kosten, op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, vast op f 2.840 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand (2 punten à f 710 x 2 wegens gewicht van de zaak).

Voorts dient aan belanghebbende het voor deze zaak gestorte griffierecht ten bedrage van f 60 te worden vergoed.

8. Beslissing

Het Gerechtshof:

- verklaart het beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak waarvan beroep,
- vermindert de naheffingsaanslag voor wat betreft de daarin begrepen loonbelasting/premie volksverzekeringen tot f 20.014,

- vermindert de boete tot f 5.002,
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het beroep, aan de zijde van belanghebbende gevallen en vastgesteld op f 2.840, en wijst de Staat der Nederlanden aan als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden, en
- gelast de Staat der Nederlanden het voor deze zaak gestorte griffierecht ten bedrage van f 60 aan belanghebbende te vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld op 29 maart 2002 door mr. Van Rijnberk, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Lader, ter vervanging van de mondelinge uitspraak van 21 november 2001.

(Lader)

(Van Rijnberk)

aangetekend aan

partijen verzonden: 29 MRT 2002

*Ieder van de partijen kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden.*

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1. Het instellen van beroep in cassatie geschiedt door het indienen van een beroepschrift **bij dit gerechtshof** (zie voor het adres de begeleidende brief).*
- 2. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
- 3. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*
 - de naam en het adres van de indiener;*
 - de dagtekening;*
 - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - de gronden van het beroep in cassatie.*

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.