

UITSPRAAK

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

1. Aanslag en bezwaar

1.1. Aan A B.V. i.o., waaraan op het aanslagbiljet is toegevoegd: "(ook bekend als B BV . i.o.)", is over het tijdvak 1 januari 1990 tot en met 7 oktober 1991 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 61.737, zonder verhoging. Aan heffingsrente is f 18.000 in rekening gebracht.

1.2. Deze aanslag is, na daartegen door A 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 11 november 1997 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. 33.989, onder andere gepubliceerd in BNB 1999/71, de uitspraak van vornoemd 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 van belanghebbende en bijstand, alsmede de Inspecteur en bijstand. De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd.

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 maart 2000. Daarop heeft de gemachtigde van belanghebbende inhoudelijk gereageerd bij brief van 15 mei 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. Daarop 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 3.2.12 is opgenomen, welke de gemachtigde na de zitting 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-99/00578.

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 2.4 vastgestelde, in cassatie niet bestreden, feiten, en de door de Hoge Raad vastgestelde feiten, zij het dat het door de Hoge Raad aangenomen faillissement van belanghebbende op een vergissing berust.

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 B B.V. i.o., en niet door A B.V. i.o.

3.2.2. Het fiscale nummer waaronder in de periode 1 januari 1990 t/m 7 oktober 1991 B B.V. i.o. bekend was, is op belanghebbende overgegaan. Belanghebbende heeft alle verplichtingen van A 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 "B B.V." veranderd in "A B.V.."

3.2.3. C exploiteerde een winkelketen. Zij werd daarbij bijgestaan door D, met wie zij samenwoonde. Laatstgenoemde was gedurende de aanslagperiode gefailleerd en dat faillissement is in 1993 bij gebrek aan baten opgeheven. C hield alle aandelen van C Beheer 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, 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: Q, R, S, T, U, V en W, 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 (invalkrachten en overuren werden altijd contant uitbetaald) werden betaald, daarnaast voor omzet ter grootte van een door C of D 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 Z. 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 dag-staten werden opgehaald, meestal door Y. Tussen de bij de huiszoeking in beslag genomen bescheiden werden boekjes met omzetcijfers en uitgaafvermelding waaronder lonen, aangetroffen, welke door D werden bijgehouden (kopieën van die boekjes zijn in de stukken ook aangeduid als bijlage 85 bij het proces-verbaal van de FIOD). 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 de bedrijfsactiviteiten, en dat een deel van de omzet en uitbetaalde lonen daar niet in 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. Ook werd door het winkelpersoneel verklaard dat meubels niet vanuit de winkels geleverd konden worden. Deze dienden besteld te worden, waarbij een aanbetaling van 10% verlangd werd. Die aanbetaling werd in de dagomzet meegenomen. Wanneer deze meubels werden uitgeleverd werd er echter niets op de kassa aangeslagen omdat het filiaal niets ontving: het resterende deel werd aan de bezorgers betaald. In de in beslag genomen boekjes stonden ook bedragen vermeld met betrekking tot de verkoop van meubels. Deze bedragen (f 14.590 in 1990 en f 54.466 in 1991) waren op geen enkele wijze in de reguliere administratie terug te vinden.

3.2.6. De bovenverdiepingen van de filialen T, V, S en R werden verhuurd, meestal aan studenten. Volgens de verklaringen van de desbetreffende filiaalleidsters werden de huren aan hen uitbetaald en in aparte zakjes of enveloppen bewaard voor de "wekelijks ophaaldienst". De huren (f 29.300 zowel in 1990 als in 1991) werden niet in de boekhouding verantwoord.

3.2.7. Tijdens het onderzoek bleek nog dat ook de van de Detam ontvangen ziekengelden (f 11.749 in 1990 en f 10.483 in 1991) niet in de administratie waren verwerkt.

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

"Ik was de centrale figuur waar bij A B.V. alles om draaide.... 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 D geantwoord: "ja".

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

"Ik ben op 11 maart 1991 in dienst getreden bij A B.V. (X) in de functie van bedrijfsleidster van het filiaal R. (blz. 6/7)

Met betrekking tot alle werknemers, behoudens ikzelf is het zo dat, voor zover er meer uren worden gewerkt dan kontraktueel zijn vastgelegd, deze overuren worden betaald uit kassa 2. Kassa 2 is een niet officiële kassa waar wij de bedragen op aanslaan voor de lonen die daaruit moeten worden betaald. Vrijdags maakte ik een urenverantwoording waarop werd berekend hoeveel loon er uit de kassa moest worden betaald. Ik wist dan welk bedrag er op zaterdag in kassa 2 moest binnenkomen. Zodra dat bedrag in deze kassa zat werden de verdere winkelontvangsten in kassa 1 gedeponereerd. Uit kassa 2 is ook een paar keer een aannemertje/klusjesman betaald. Voort maart 1992 hield ik regelmatig geld over in kassa 2 maar vanaf die tijd berekende ik exact welk bedrag in kassa 2 moest binnenkomen.

Dagelijks werd per kassa de inhoud in een zakje gedaan, zowel geld als aantekeningen betreffende de omzet en kasuitgaven en deze zakjes werden opgeborgen in de kluis in de keuken. Uiteraard had ik alleen zaterdags maar een zakje van kassa 2 in de kluis omdat deze kassa in ons filiaal alleen zaterdags werd gebruikt.

December was een extra drukke maand. Er ging dan meer via kassa 2 dan in andere maanden. De kassarollen had ik allemaal bewaard en deze waren plotseling verdwenen. Ik weet niet waar die zijn gebleven, ik heb daar ook nooit naar gevraagd. Ik weet dat er instructie aan G van het filiaal te V is gegeven dat ze, als iemand van de belastingdienst naar de kassa zou vragen, zij moest antwoorden dat deze kassa alleen maar werd gebruikt als het druk was in de winkel en de omzet volgens de telstrook aan het einde van de dag werd overgeboekt naar de andere kassa als diverse omzet.

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

"Negen jaar geleden ben ik gaan werken bij I, een onderneming van D. Nadat I failliet was gegaan gingen de bedrijvigheden door onder de naam J. Ongeveer drie en een halfjaar geleden is A B.V.(X) opgericht door C, ik ben toen daar gaan werken. Op papier is C de baas maar feitelijk zijn dat D en C samen. Er is geen rolverdeling voor

wat betreft het geven van de leiding door hen.

(Relatanten: Gevraagd wordt of er tussen A B.V. en H een arbeidscontract is opgemaakt)

Er is geen arbeidscontract. De enige afspraak met de D was dat we een tientje per uur netto kregen. Ook voor het overwerk kregen we tien gulden netto. De filiaalhoudster kregen twaalf en een halve gulden per uur netto. Tevens was afgesproken dat het personeel 35% korting kreeg op de aankoop van goederen van A B.V.. Sinds de komst van K, een halfjaar geleden is de korting op de aankopen verlaagd tot 25%. K is commissaris van de B.V.. Vanaf het begin van A B.V. kreeg iedereen tien gulden per uur uitgezonderd de filiaalhoudsters. Het uitbetaalde salaris was voor mij en L minder als wij samen geld gingen ophalen bij de filialen of de bestelling opnemen. D 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 D en C deden dat maar wanneer het weer goed was dan gingen zij naar het strand of ze gingen vliegen. D 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 D en C. D 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 D de wind van voren.

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

Naast het halen van geld en opnemen van bestellingen deden L 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 A. Sinds twee jaar staan L 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 D kontant uitbetaald. Het laatste halfjaar 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 A B.V. ongeveer honderd tot honderdvijftig gulden per maand zwart loon ontvangen. Het zwarte loon heb ik altijd kontant van D ontvangen. Ik heb tijdens de inrichting van de winkels in V, T, S, R en U 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 A B.V. voorkomen.)

Ik weet niet precies voor hoeveel de medewerksters staan geadmistreerd dus wat ik mededeel is mijn inschatting. In Q werkt M, 38 uur; V, N 38 uur, O, 17 uur; T, AA 38 uur en van BB weet ik het niet; S, CC 32 uur en ook van DD is mij het aantal uren niet bekend. In R waren drie dames werkzaam n.l.: EE, 38 uur, FF en GG, het aantal uren weet ik niet; U, HH 22 uur en II 22 uur en tot slot W waar KK werkte en die staat voor 38 uur te boek. Sommige van de genoemde medewerksters hebben niet de gehele periode dat A B.V. bestaat bij deze B.V. gewerkt. Op kantoor van A B.V. aan de a-weg 1 en later 2 werkten al die jaren drie medewerksters. Ik ken de volgende namen LL en MM. NN en ik hebben daar ook gewerkt en verder weet ik geen namen. In eerste instantie heeft MM en later LL zowel de boekhouding als de loonadministratie gedaan. D 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 J B.V. die produceert voor A, werkt (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 V 2 à 3 mensen, Q 2; T denk ik 2; S 2 à 3; R weet ik niet; U 1 en W 2. Ik merk op dat gedurende de gehele periode van A B.V. 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 D. 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 J 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 D 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 J 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 A B.V. en J 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. D en C 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 A B.V. wist van het systeem omdat D 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 D en C ging. Hiertoe kregen de filiaalhoudsters opdracht van D. 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 D en C.

Elke dag belden L en ik de filialen om te weten te komen wat de omzetten waren, die werden genoteerd op kladjes en die werden doorgegeven aan D of C. Dat was van belang voor de aandeelhouders. Sinds het bestaan van de B.V. zijn de aandeelhouders OO, AAA en ik dacht een zekere BBB.

(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 J omzet buiten de administratie houdt)

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

(Relatanten vragen of D en C andere inkomsten verzwijgen)

Ik weet dat er woonruimtes boven de panden in V, T, R en S 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 C en/of de heer D nog andere rechtspersonen beheert/beheren c.q. 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 L wat heeft.

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

"Ik werk vanaf ongeveer juni 1989 bij A B.V.. 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. D heeft mij verteld, dat als wij dit aan iemand zouden doorgeven, hij ons zal pakken. Hij bedreigde ons. Vorig jaar heeft C mij gezegd, dat ik aan de filiaalhouders moest vertellen dat zij f 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 QQ 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. Delft was wel onze beste winkel. Het geld werd ook wel eens door DDD opgehaald. Vanaf 1989 werkte DDD er, ikzelf en nog een EEE uit RR. Ik dacht EEE. Daarna kwam FFF, die is in de zomer van 1991 weggegaan. Daarna kwam GGG enige maanden. Zij woonde in SS. Vanaf 1 januari 1992 kwam HHH. HHH is per 1 juli weer ontslagen. Het salaris wordt per bank betaald. De maanden juli en september 1992 is het contant betaald. Het ziekengeld van het personeel van A B.V. nam C altijd contant op voor het huishouden. Dit werd per cheque betaalbaar gesteld door de Detam. Het uurloon voor de parttimers bedroeg f 10,-. Van de filiaalleidster van R heb ik een omzetboekje gehad, dag-staten 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 LL de boekhoudster mij verteld".

3.2.12. Op 4 oktober 1990 heeft FFF namens belanghebbende aan alle filiaalleidsters de volgende brief doen uitgaan:

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

En op de dag-staat 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 f 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 FFF."

3.2.13. Blijkens een brief van 31 maart 2000 heeft de Inspecteur de niet geboekte omzet als volgt berekend:

	1990	1991
omzet volgens boekhouding inclusief BTW	f. 2.897.816	f. 2.622.242
omzet volgens boekjes D en aantekeningen	<u>" 2.966.626</u>	<u>" 2.854.762</u>
niet geboekte omzet inclusief BTW	f. 68.810	f. 232.520

Deze verschillen zijn uitsluitend het gevolg van afwijkingen tussen de boekjes met aantekeningen en de boekhouding; er heeft geen extrapolatie plaatsgevonden over die periode waarover geen boekjes of aantekeningen zijn aangetroffen. Huur van bovenwoningen van sommige filialen noch ziekengelden zijn hierbij in aanmerking genomen.

3.2.14. Blijkens laatstbedoelde brief heeft de Inspecteur de naheffingsaanslag is als volgt berekend:

	1990	1991
1. correcties als zojuist weergegeven	<i>f.</i> 68.810	<i>f.</i> 232.520
2. correcties over andere perioden dan onder 1 (in verband met ontbreken boekjes en ontbreken aantekeningen filiaalleidsters)		" 113.255
3. correctie uitlevering meubels	<u>14.590</u>	<u>54.436</u>
totaal correctie omzet	<i>f.</i> 83.400	<i>f.</i> 399.241
verschuldigde omzetbelasting	<i>f.</i> 13.021	<i>f.</i> 63.329
De aanslag is uiteindelijk in verband met de tenaamstellingswijziging berekend op	<i>f.</i> 13.021	<i>f.</i> 61.737.

Geen extrapolaties hebben plaatsgevonden bij de correcties 1 en 3, zodat deze puur gegrond zijn op de gegevens, aangetroffen in de in beslag genomen bescheiden. Aan voormelde correcties onder 2 ligt de volgende berekening ten grondslag:

loonbetaling filiaal S uit omzet in periode 38/52	<i>f.</i> 3.255
idem Q: zwarte lonen uit omzet geschat	" 60.000
idem V: zwarte lonen uit omzet geschat	<u>50.000</u>
totaal	<i>f.</i> 113.255.

3.2.15. Ter zake van belastingfraude is D door de rechtbank op 21 december 1994 veroordeeld tot een jaar gevangenisstraf, waarvan de helft voorwaardelijk, C 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 D veroordeeld tot 180 uur dienstverlening en vier maanden voorwaardelijk, C 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.

3.2.16. De Ontvanger P heeft eerdergenoemde C 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 A B.V. i.o. heeft gesteld, een vraag die ontkenkend door belanghebbende wordt beantwoord. Ook de hoogte van de aanslag wordt door belanghebbende bestreden. De minieme zwarte loonbetalingen (niet meer dan ongeveer f 25.000 per jaar) zijn volgens belanghebbende "gedempt door "onbenoemd" ontvangen huren en ziekengelden in de kas te storten". 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, tegen de naheffingsaanslag in het bijzonder aan dat een grondig verslag van een diepgaand boekenonderzoek ontbreekt.

De Inspecteur heeft alle stellingen van belanghebbende bestreden. Volgens de Inspecteur is de aanslag niet tot een te hoog bedrag opgelegd reeds omdat het verschil tussen de aangiften en de volgens de gemachtigde betrouwbare boekhouding de heffingsgrondslag van de naheffingsaanslag ruimschoots overtreft.

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

5.2. A 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 A B.V. i.o.. Door de toevoeging "ook bekend als B 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 D dienaangaande heeft verklaard. Er mag, nu voor het tegendeel geen enkele aanwijzing is gevonden, van worden uitgegaan dat met C en C Groothandel steeds dezelfde onderneming wordt bedoeld. Belanghebbende heeft zich dan ook terecht aanvankelijk uitsluitend verweerd tegen 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 A B.V. er dan ook vanuit dat de ten deze bestreden aanslag aan enkelvoudige belasting sowieso geen hoger bedrag dan f 40.000 kan belopen". Het is niet duidelijk of belanghebbende dit standpunt al dan niet heeft teruggenomen. Mocht zij dat niet gedaan hebben, of moet voor voormelde f 40.000 de in de pleitaantekeningen zowel voor het hof Amsterdam als voor de eerste mondelinge behandeling voor dit hof genoemde f 25.000,- worden aangehouden, dan staat daarmee niettemin vast dat er aangifte is gedaan tot een zodanig substantieel te laag bedrag dat geoordeeld moet worden dat voor belanghebbende niet is voldaan aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968, zodat er alle reden is van belanghebbende te verwachten dat zij aantoonbaar 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 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 te lage omzetten zijn aangegeven. Uit die niet aangegeven omzetten zijn voornamelijk zwarte lonen betaald. De Inspecteur heeft er terecht op gewezen dat die zwarte betalingen niet (alleen) uit de ontvangen huren kunnen zijn betaald reeds omdat er ook zwarte betalingen hebben plaatsgevonden bij filialen waarboven geen verhuur plaats vond. Ook de stelling van belanghebbende dat voor zwarte betalingen naast huurontvangsten toereikend uit ziektebewijzen werd geput is niet aannemelijk gemaakt.

5.5. De vraag moet dus beantwoord worden of belanghebbende erin is geslaagd aan te tonen of te doen blijken of te bewijzen dat en in hoeverre de aanslag onjuist is. Voor de aan de aanslag ten grondslag liggende berekeningen verwijst het hof naar voormelde brief met bijlagen van de Inspecteur van 31 maart 2000. Daartegen is door belanghebbende aangevoerd dat "de boekjes" niet meer dan kladgegevens behelzen en mitsdien beslist niet een schaduwboekhouding belichamen.

5.6. Gelet op hetgeen D en ex-werkneemsters van belanghebbende dienaangaande als voormeld hebben verklaard, mocht en kon de Inspecteur ervan uitgaan dat er omzet verzwegen was zoals door hem gesteld. Er is geen reden aangevoerd op grond waarvan de op 18 september 1993 door H afgelegde verklaring ("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.... waarmee ik bedoel dat dat niet voor de belastingen werd verantwoord") en de door F afgelegde verklaring ("....overuren worden betaald uit kassa 2. Kassa 2 is een niet officiële kassa waar wij de bedragen op aanslaan voor de lonen die daaruit moeten worden betaald. Vrijdags maakte ik een urenverantwoording waarop werd berekend hoeveel loon er uit de kassa moest worden betaald. Ik wist dan welk bedrag er op zaterdag in kassa 2 moest binnenkomen. Zodra dat bedrag in deze kassa zat werden de verdere winkelontvangsten in kassa 1 gedeponneerd"), welke verklaringen door andere werkneemsters van de inhoudingsplichtige worden ondersteund, moet worden afgezwakt, zoals de gemachtigde sedert december 1995 betoogt. Dat D "niet als orgaan van A B.V. 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 gehanteerde berekeningen resulteren in een redelijke schatting van de te weinig betaalde belasting, die al hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd, blijkt niet dat het nageheven bedrag te hoog is en verdienen dan ook de voorkeur aan boven de door belanghebbende voorgestane globale berekeningen.

Het hof merkt voor zoveel nodig nog op dat het geen twijfel heeft de onder 3.2.12 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. 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 zijn brief van 20 april 1999 aan dit hof: "Tenslotte wil ik de gemachtigde nog in herinnering brengen, dat hij de strafzaak heeft laten schorsen, omdat hij inzage wilde hebben in alle stukken. Gedurende twee volle dagen is hij bezig geweest op de toenmalige vestiging SSS om de alle stukken in te zien en zo nodig te kopiëren. Bij die stukken bevonden zich ook de boekhouding en de overige zaken welke door de rechter-commissaris in beslag waren genomen alsmede alle boekhouding van de filialen" zijn door belanghebbende alleen in zoverre weersproken dat die bezoeken in totaal niet langer dan drie uur geduurd hebben, maar niet is gesteld dat de gemachtigde niet ruimer de gelegenheid voor inzage is geboden; dat hij daarvan dan geen gebruik maakt komt voor zijn rekening. Het hof heeft voorts geen enkele reden eraan te twifelen dat ook de "boekjes" of kopieën daarvan (113 bladzijden) aldus ter inzage hebben gelegen. Dat kopieën van die boekjes door de Inspecteur bij zijn brief van 31 maart 2000 aan het hof als bijlagen zijn gevoegd moet voor belanghebbende dus ten overvloede zijn gedaan. Belanghebbende heeft derhalve niet aannemelijk gemaakt dat zij niet in de gelegenheid is geweest de berekeningen van de Inspecteur op hun juistheid te controleren. Het hof verwijst daarvoor ook nog naar hetgeen de Inspecteur in zijn brief aan het hof van 19 augustus 1999 vermeldt: "Ik wil hierbij ook nog opmerken, dat mijn collega in maart van dit jaar gemachtigde in staat heeft gesteld haar gehele dossier, hetgeen gelijk is aan het mijne, in te zien en te kopiëren ten behoeve van de gelijke zaak voor uw Hof voor de Loonbelasting. Gemachtigde heeft dat echter geweigerd en heeft niets gedaan met het alsnog door mijn collega opgestuurde materiaal".

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

aangetekend aan
partijen verzonden:

Ieder van de partijen kan binnen zes weken na de verzenddatum van deze uitspraak erop 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.