

# GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE

## vierde meervoudige belastingkamer

22 juli 1998

nummer BK-96/01594

### UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V., statutair gevestigd te Z, tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Particulieren/Ondernemingen Y van de Belastingdienst, betreffende na te noemen naheffingsaanslag en kwijtscheldingsbesluit.

#### 1. Naheffingsaanslag, kwijtscheldingsbesluit en bezwaar

1.1 Blijkens aanslagbiljet, gedagtekend 15 mei 1995, aanslagnummer 12.34.567.A.01.4500, is aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de loonbelasting en de premie volksverzekeringen opgelegd over het tijdvak 1 januari 1990 tot en met 31 december 1994. De nageheven enkelvoudige belasting beloopt f 166.857, over welk bedrag de verhoging als bedoeld in artikel 21, lid 1, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (100 percent) is toegepast. De berekende heffingsrente bedraagt f 29.305. Bij het vaststellen van de naheffingsaanslag heeft de Inspecteur besloten om van de verhoging geen kwijtschelding te verlenen.

1.2. Deze naheffingsaanslag en dat kwijtscheldingsbesluit zijn, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

#### 2. Loop van het geding

2.1. Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 75. De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Gerechtshof van 5 maart 1998, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen belanghebbendes gemachtigde drs. A, belastingadviseur te W, alsmede mr. B namens de Inspecteur, tot zijn bijstand vergezeld van C.

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

### 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 niet voldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende exploiteert sedert 13 mei 1986 een taxi-onderneming. De aandelen in belanghebbende worden voor 67 percent gehouden door D en voor 33 percent door zijn broer C. De directie werd tot 1 december 1993 gevoerd door D en sindsdien door E die tevens het onderhoud van het wagenpark verzorgde. Tot 30 november 1993 exploiteerde belanghebbende vijf, daarna drie taxi's. Per taxi waren twee chauffeurs bij belanghebbende in dienstbetrekking werkzaam, derhalve - met inbegrip van de beide aandeelhouders - tien chauffeurs tot 30 november 1993 en zes nadien. De taxi stond aan iedere chauffeur twaalf uur per etmaal ter beschikking, meestal van 06.00 uur tot 18.00 uur aan de één en van 18.00 uur tot 06.00 uur aan de ander.

3.2. Met de chauffeurs is onder meer het volgende overeengekomen. Per vier weken dienden zij twintig diensten te rijden en daarbij een oprijbedrag, dat wil zeggen een vooraf bepaald bedrag aan omzet, te realiseren. Dit bedrag beliep f 265 per dag. Indien het oprijbedrag op een dag niet werd behaald, werd het tekort gecompenseerd door het surplus van een volgende dag. De chauffeurs hielden per dienst rittenstaten bij, waarop de afgelegde ritten en de ontvangen vergoedingen werden vermeld. Zodra het oprijbedrag was behaald kon de dienst voor de desbetreffende dag worden beëindigd. De chauffeurs mochten extra diensten draaien en de aldus boven de oprijbedragen ontvangen bedragen zelf behouden. Zij mochten per week een op het oprijbedrag afgestemd bedrag aan brandstof bij belanghebbende declareren. De voor de extra omzet

benodigde brandstof kwam derhalve niet ten laste van belanghebbende, maar van de chauffeurs.

3.3. Op alle taxi's van belanghebbende is in opdracht van D een wartel aangebracht. Laatstgenoemde heeft daarover in een op 7 maart 1995 gehouden verhoor tegenover een ambtenaar van het Regionaal Interdisciplinair Fraudeteam V onder meer verklaard: "dat het inderdaad zo is dat per week een maximum aantal kilometers gereden mocht worden van, naar ik meen, per week circa 1600 à 1700 kilometer, waarna de kabel van de kilometerteller werd losgemaakt. Ik had echter niet de controle op het tijdstip van uitschakelen van de kilometerteller. Het aantal kilometers wat zonder kabel gereden werd was enerzijds bedoeld om toch het oprijbedrag te halen, terwijl de chauffeurs extra zwarte inkomsten incasseerden. Zo waren zowel werkgever als werknemer gebaat hierbij. (...) Door deze wartel te plaatsen kon ik kilometers verzwijgen aan de diverse instanties zoals de Belastingen en het Gemeenschappelijk Administratiekantoor. Door deze handelingen ontstond er enig nadeel voor deze genoemde diensten. Ik creëerde hiermee zwartgeld en verzweg hiermee omzet. Zoals ik al eerder verklaarde heb ik het voor mijn personeel mogelijk gemaakt om een behoorlijk bedrag "zwart" te verdienen. (...) Ik kan u verklaren dat ik ook wel eens diensten op voornoemde wijze heb gereden en daarmee zwart geld verdiende."

3.4. Door belanghebbende werd aan de chauffeurs een arbeidsvergoeding betaald voor de arbeid die moest worden verricht om het oprijbedrag te bereiken. Deze arbeidsvergoeding is door haar als loon aangemerkt en onder inhouding van loonbelasting uitbetaald. De door de chauffeurs boven het oprijbedrag behaalde, en niet aan belanghebbende afgedragen, omzet is door belanghebbende niet als loon aangemerkt. Zij heeft daarover geen loonbelasting ingehouden en afgedragen.

3.5. E heeft de door hem in de periode van 1989 tot en met 1994 gerealiseerde omzet per dag in zijn privé-agenda genoteerd. In die periode heeft hij volgens die gegevens in totaal f 539.541 aan omzet behaald. Hiervan is f 395.981 in de administratie verantwoord. De Inspecteur heeft het verschil tussen deze bedragen, uitgesplitst per jaar en gecorrigeerd met 5 percent aan brandstofkosten, als winstuitdeling aangemerkt. Ook voor D heeft hij een winstuitdeling vastgesteld. Voor de overige chauffeurs is hij, afgaande op de bedragen aan door E, verzwegen omzet, ervan

uitgegaan dat deze per persoon circa de helft daarvan hebben omgezet boven het totale oprijbedrag. Aldus heeft hij die extra omzet vastgesteld op f 12.500 per jaar per chauffeur, ofwel op f 100.000 in totaal per jaar voor de jaren 1990 tot en met 1993 en op f 50.000 in totaal voor 1994. Die extra omzet is door hem als loon aangemerkt. Hij heeft de daarover verschuldigde loonbelasting en premie volksverzekeringen berekend op:

1990	-	f 35.099,--
1991	-	f 35.750,--
1992	-	f 38.549,--
1993	-	f 38.400,--
1994	-	<u>f 19.059,--</u>
Totaal		f 166.857,--

Bij de berekening van deze bedragen heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende de nageheven loonbelasting en premies niet op de werknemers zal kunnen verhalen, doch dat de niet verhaalde bedragen eerst in 1995 een loonbestanddeel voor hen vormen. Hij heeft derhalve voor het onderhavige tijdvak geen brutering toegepast.

3.6. De Inspecteur heeft de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd tot laatstvermeld bedrag aan enkelvoudige belasting, en daarbij een verhoging van 100 percent toegepast.

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

4.1. Tussen partijen is in geschil of de door de chauffeurs van belanghebbende genoten extra omzet als loon is aan te merken. Voorts is in geschil, voor het geval die vraag in positieve zin moet worden beantwoord, of dat loon bij de vaststelling van de naheffingsaanslag tot de juiste hoogte is vastgesteld. Ten slotte houdt partijen verdeeld of terecht een verhoging is opgelegd en of van deze verhoging terecht geen kwijtschelding is verleend. Deze vragen worden door belanghebbende ontkennend en door de Inspecteur bevestigend beantwoord.

4.2.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de door haar chauffeurs verreden extra omzet niet tot het loon behoort. Zij voert daartoe het volgende aan. De chauffeurs konden zelfstandig extra ritten verrijden, zonder dat sprake was van controle of leiding door belanghebbende. Deze extra ritten werden niet door de werkgeefster verlangd en buiten diensttijd gereden. Voorts waren de kosten ervan voor rekening van de chauffeurs. De omzet uit de extra ritten is uitsluitend aan hen ten goede gekomen. Belanghebbende had geen enkel belang bij de extra ritten. Bij de toepasselijke CAO-bepalingen is met de opbrengsten van de extra ritten geen rekening gehouden. Ten slotte is de hoogte van de door de chauffeurs gerealiseerde extra omzet aan belanghebbende onbekend.

4.2.2. Belanghebbende betwist de juistheid van de aan de naheffingsaanslag ten grondslag liggende berekening. Zij beroept zich daarbij op het tot de gedingstukken behorende rapport van 15 maart 1993 van F-Adviesgroep, "De markt voor taxivervoer in de regio U". Volgens haar zouden voor een extra omzet van f 12.500 per chauffeur op iedere werkdag twee extra werkuren moeten zijn gemaakt, hetgeen in het weekeinde zou leiden tot een werkdag van 12,8 uur. Dit is reeds door de bezetting van de taxi's onmogelijk. Voorts is het niet juist om de extra omzet van de overige chauffeurs te relateren aan de voor E vastgestelde correctie, omdat laatstgenoemde als directeur en aandeelhouder bereid zal zijn geweest gemiddeld 49 weken per jaar te werken. De overige chauffeurs zullen die bereidheid niet hebben gehad en moesten bovendien de extra werkuren mede gebruiken om de tekorten aan oprijbedragen van andere dagen te compenseren, zodat die extra uren hun niet volledig ter beschikking stonden voor het realiseren van extra omzet. De Inspecteur heeft bij zijn berekening ten onrechte geen rekening gehouden met de omstandigheid dat in de jaren 1991, 1992 en 1993 het aantal verleende taxivergunningen fors is gestegen, ten gevolge waarvan de omzet fors moet zijn gedaald. Belanghebbende berekent de verschuldigde loonbelasting, voor het geval de extra omzet als loon dient te worden aangemerkt, op f 144.235.

4.2.3. Ten aanzien van de verhoging stelt belanghebbende primair dat deze dient te vervallen omdat haar standpunt betreffende de belastbaarheid van de extra omzet als loon verdedigbaar was, en het derhalve niet aan haar opzet of grove schuld te wijten is dat te weinig belasting is geheven. Subsidiair stelt zij dat de verhoging dient te vervallen, omdat voor dezelfde feiten als waarvoor is nageheven een strafrechtelijke vervolging aanhangig

is. Meer subsidiair stelt zij dat de Inspecteur de verhoging geheel of gedeeltelijk had behoren kwijt te schelden. Van ernstige of verhoudingsgewijs omvangrijke fraude is geen sprake. Voorts is de boete disproportioneel. Ten slotte is de strafvervolging reeds aan het einde van 1994 begonnen, zodat de redelijke termijn voor vervolging en berechting is verstreken.

4.3.1. De Inspecteur is van mening dat de door de chauffeurs gerealiseerde extra omzet tot het loon behoort, nu belanghebbende, als onderdeel van de arbeidsovereenkomst, aan hen heeft toegezegd dat haar middelen mochten worden aangewend om die extra omzet te behalen. De extra inkomsten van de chauffeurs vormen een beloning voor de ten behoeve van belanghebbende verrichte arbeid. De door belanghebbende daartegen aangevoerde argumenten doen daaraan niet af.

4.3.2. De Inspecteur houdt staande dat hij de als loon aangemerkte extra omzet niet tot een te hoog bedrag heeft vastgesteld. De door E behaalde omzet is een juiste basis voor de berekening, nu de door hem in de boekhouding verantwoorde omzet neerkomt op een oprijbedrag van f 269 per dag en bij de bepaling van de extra omzet van de overige chauffeurs is uitgegaan van f 12.500, welk bedrag ongeveer 50 percent beloopt van de door E gerealiseerde extra omzet. Aldus is in voldoende mate rekening gehouden met een groter aantal verlofdagen van de overige chauffeurs.

4.3.3. Ten aanzien van de verhoging stelt de Inspecteur zich op het standpunt dat belanghebbende opzettelijk een deel van de omzet buiten de administratie heeft gelaten om op die wijze de chauffeurs te kunnen belonen zonder dat die beloning hoefde te leiden tot belastingheffing. Gezien de omvang van de zwarte lonen kan gesproken worden van een omvangrijke fraude, hetgeen een boete van 100 percent rechtvaardigt. De strafvervolging is niet ingesteld tegen belanghebbende en evenmin in verband met het uitbetalen van zwart loon. De boete kan dus niet op die grond vervallen. Voorts was het standpunt van belanghebbende niet verdedigbaar. D heeft immers verklaard dat hij in de taxi's een wartel heeft laten plaatsen om op die manier de Belastingdienst en het Gemeenschappelijk Administratiekantoor te benadelen ten gunste van de chauffeurs en van belanghebbende.

4.4. Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota. Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht, doch aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen geen grieven of wren toegevoegd.

## 5. Conclusies van partijen

5.1. Het beroep van belanghebbende strekt uiteindelijk - na wijziging van haar standpunt in de loop van het geding - primair tot vernietiging van de naheffingsaanslag, subsidiair tot vermindering van de naheffingsaanslag met het bedrag van de daarin begrepen verhoging, en meer subsidiair tot vermindering van de naheffingsaanslag tot een bedrag aan enkelvoudige belasting van f 144.235, zonder verhoging.

5.2. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

## 6. Overwegingen omtrent het geschil.

6.1.1. In het licht van het stelsel van de wet op de loonbelasting 1964 moet worden aangenomen dat - afgezien van fooien en dergelijke prestaties van derden - tot het loon uit dienstbetrekking slechts behoren door of in opdracht en voor rekening van de werkgever verstrekte voordelen en niet ook voordelen die alleen in zoverre met de dienstbetrekking verband houden dat zij door de werknemers kunnen worden behaald omdat de dienstbetrekking hen daartoe in staat stelt. Dit brengt mee dat de door de chauffeurs boven het oprijbedrag gerealiseerde omzet, die door hen niet aan belanghebbende werd en behoefde te worden afgedragen, tot het loon behoort indien het door belanghebbende aan hen is gelaten als beloning voor de door hen verrichte werkzaamheden.

6.1.2. Uit hetgeen hiervoor onder 3.2. is vastgesteld moet worden afgeleid dat zich hier de situatie voordoet dat werknemers met behulp van door de werkgever ter beschikking gestelde faciliteiten in de gelegenheid zijn gesteld om naast hun "gewone" werkzaamheden ten eigen bate passagiers te vervoeren. Naar de Inspecteur heeft gesteld en het Hof aannemelijk voorkomt op grond van hetgeen hij daaromtrent heeft aangevoerd

- te weten dat zonder deze vorm van beloning de chauffeurs minder snel of wellicht in het geheel niet bereid zouden zijn een arbeidsovereenkomst aan te gaan - vond dit vervoer mede in het belang van belanghebbende plaats.

6.1.3. Het evenoverwogene laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat het door de chauffeurs met de extra ritten behaalde voordeel door de werkgever aan hen is gelaten als beloning voor door hen uit hoofde van hun dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en mitsdien moet worden aangemerkt als loon uit dienstbetrekking.

6.1.4. Aan het vorenoverwogene doet niet af dat de chauffeurs zelfstandig, zonder controle of leiding door belanghebbende, de extra ritten konden verrijden, dat deze ritten niet door belanghebbende werden verlangd en buiten diensttijd werden gereden, en dat de kosten ervan gedeeltelijk, dat wil zeggen voor zover deze werden gemaakt voor brandstof, voor rekening van de chauffeurs waren. Ook hetgeen belanghebbende verder hieromtrent heeft aangevoerd kan niet tot een ander oordeel leiden. In het bijzonder is niet van belang dat de hoogte van de door de chauffeurs gerealiseerde extra omzet aan belanghebbende onbekend is gebleven. Belanghebbende zal voor de inhouding van loonbelasting de omvang van de voordelen moeten ontleenen aan door de werknemers te verstrekken gegevens, tot welke gegevensverstrekking de werknemers jegens haar verplicht zijn.

6.2. De Inspecteur is bij de vaststelling van de door de chauffeurs behaalde extra omzet uitgegaan van de hem bekende gegevens van E en heeft circa de helft van de door deze verzwegen omzet gehanteerd als maatstaf voor die vaststelling. Aldus heeft hij in voldoende mate rekening gehouden met een groter aantal verlofdagen van de overige chauffeurs. Het Hof acht de benadering van de Inspecteur redelijk en niet willekeurig. Zo al sprake is van een daling van omzet ten gevolge van een stijging in het aantal verleende taxivergunningen, kan zulks niet leiden tot een correctie op het gehanteerde bedrag van f 12.500 per chauffeur per jaar, aangezien dat bedrag is afgeleid uit door E feitelijk gerealiseerde omzet. Het Hof deelt niet belanghebbendes standpunt dat de door de Inspecteur vastgestelde extra omzet niet juist is wegens onverenigbaarheid met aan het onder 4.2.2. genoemde rapport ontleende gegevens. Dat rapport is immers, naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld, ontleend aan door taxibedrijven verstrekte omzetgegevens, waarvan de juistheid niet vaststaat. Het Hof acht



derhalve door de Inspecteur de door hem voorgestane hoogte van de door de chauffeurs genoten extra bedragen aan loon voldoende aannemelijk gemaakt.

6.3.1. Het standpunt van belanghebbende inzake de belastbaarheid voor de loonbelasting van de extra omzet was gedurende het tijdvak van naheffing verdedigbaar. Weliswaar blijkt uit eerdere jurisprudentie dat het loonbegrip ruim opgevat dient te worden, doch eerst bij arrest van 24 juli 1995, nr. 30.804, gepubliceerd in BNB 1995/311, heeft de Hoge Raad zich duidelijk over de belastbaarheid uitgesproken in een met de onderhavige zaak vergelijkbare casus. Ten tijde van de loontijdvakken waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft kon belanghebbende van de opvatting van de Hoge Raad dienaangaande geen kennis dragen.

6.3.2. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbende opzettelijk een deel van de omzet buiten de administratie heeft gelaten om op die wijze de chauffeurs te kunnen belonen zonder dat die beloning behoefde te leiden tot belastingheffing. Hij beroept zich daartoe op de verklaring van D, inhoudende dat hij in de taxi's een wartel heeft laten plaatsen om op die manier de Belastingdienst en het Gemeenschappelijk Administratiekantoor te benadelen ten gunste van de chauffeurs en van belanghebbende. Die verklaring behoeft echter geenszins te duiden op het oogmerk de heffing van loonbelasting te frustreren. Veeleer is aannemelijk dat de bedoeling heeft voorgezeten om de extra omzet buiten de heffing van omzetbelasting en vennootschapsbelasting te houden, en de chauffeurs in de gelegenheid te stellen arbeidsinkomsten die door belanghebbende werden aangemerkt als niet in dienstbetrekking genoten voor de heffing van de inkomstenbelasting te verzwijgen. Ook laat de genoemde verklaring van D ruimte voor de mogelijkheid dat het ten aanzien van de loonbelasting de bedoeling van belanghebbende is geweest om daarop te besparen door het betalen van lagere lonen dan zonder de gewraakte handelwijze zouden zijn overeengekomen, terwijl die handelwijze, zoals hiervoor onder 6.3.1. is overwogen, op zichzelf verdedigbaar was.

6.3.3. Gelet op het vorenstaande kan niet worden gezegd dat het aan belanghebbendes opzet of grove schuld te wijten is dat te weinig loonbelasting is geheven. De verhoging is mitsdien ten onrechte opgelegd.

## 7. Proceskosten en griffierecht

7.1. Nu het beroep gedeeltelijk gegrond is, vindt het Hof aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, waarbij de op dezelfde zitting behandelde zaak met kenmerknummer BK-96/01593 als met de onderhavige zaak samenhangend wordt aangemerkt. Deze kosten stelt het Hof op de voet van het Besluit proceskosten fiscale procedures vast op f 2.840 voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand (2 punten voor proceshandelingen; waarde per punt f 710; gewicht van de zaak: factor 2; samenhangende zaken: factor 1). Daarvan zal het Hof de helft, derhalve f 1.420, voor de onderhavige zaak toekennen.

7.2. Gelet op het bepaalde in artikel 5, lid 7, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, dient het door belanghebbende gestorte griffierecht van f 75 aan haar te worden vergoed door de Inspecteur.

## 8. Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak waarvan beroep en vermindert de naheffingsaanslag met het bedrag van de daarin begrepen verhoging;
- gelast dat door de Inspecteur aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep gestorte griffierecht ten bedrage van f 75;
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het beroep, aan de zijde van belanghebbende gevallen en vastgesteld op f 1.420, onder aanwijzing van de Staat der Nederlanden als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld op 22 juli 1998 door mrs. J.W.M. Tijnagel, vice-president, J.T. Sanders en J.W. baron van Knobelsdorff, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mevrouw mr. M.J.M.S. van Balkom. De beslissing is op die datum in het openbaar uitgesproken.

Van Balkom

Tijnagel

aangetekend aan  
partijen verzonden: 22 JULI 1998

Voor afschift,  
De Griffier van het Gerechtshof  
te 's Gravenhage,