

GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE

zesde enkelvoudige belastingkamer

17 juli 2000

nummer **BK-98/05271**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Ondernemingen P van de Belastingdienst, betreffende na te noemen naheffingsaanslag en beschikking.

1. Naheffingsaanslag, beschikking en bezwaar

1.1. Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 mei 1995 tot en met 30 april 1998 een naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd ten bedrage van *f* 38.163,-- aan enkelvoudige belasting, welk bedrag door de Inspecteur bij beschikking is verhoogd met (per saldo) *f* 19.081,-- (50 percent) aan boete.

1.2. Het tegen de naheffingsaanslag en de beschikking gerichte bezwaar van belanghebbende is bij de bestreden uitspraak afgewezen.

2. Loop van het geding

2.1. Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is door de griffier een griffierecht geheven van *f* 80,--. De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend. Belanghebbende heeft vervolgens een conclusie van repliek ingediend, waarop de Inspecteur heeft gereageerd met een conclusie van dupliek.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Gerechtshof van 2 maart 2000, gehouden te Den Haag. Aldaar zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde en de inspecteur.

Partijen hebben een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt.

2.3. Na afloop van de zitting heeft het Hof aan beide partijen nadere schriftelijke inlichtingen en gegevens gevraagd en heeft tussen het Hof en partijen, met inachtneming van de het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (hierna: de Warb), een briefwisseling plaatsgevonden.

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, geboren in 1958 en gehuwd, dreef gedurende het gehele naheffingstijdvak een kapsalon.

3.2. Op het door hem - op of omstreeks 26 juli 1995 - ingediende aangiftebiljet loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tweede kwartaal 1995 heeft belanghebbende vermeld dat hij sinds februari 1995 geen personeel meer in dienst heeft. Het biljet vermeldt een te betalen bedrag aan belasting van nihil. Nadien zijn geen aangiftebiljetten meer uitgereikt. Gedurende het naheffingstijdvak heeft belanghebbende geen loonbelasting/premie volksverzekeringen afgedragen.

3.3. Op 16 december 1995 is bij de dienst Recherchezaken van het ministerie van VROM telefonisch gemeld dat een zekere A "zwart" in belanghebbendes kapsalon werkte. Naar aanleiding van deze melding hebben medewerkers van voornoemde dienst een onderzoek ingesteld tegen A ter zake van vermoedelijke huursubsidiefraude. In het kader van dit onderzoek is A in de periode van 23 december 1996 tot en met 15 januari 1997 11 maal, en in de periode van 23 november 1997 tot en met 1 april 1998 22 maal geobserveerd door beëdigde buitengewone opsporingsambtenaren van voormelde dienst. Het te dier zake opgestelde rapport vermeldt dat tijdens deze observaties is geconstateerd dat A in de kapsalon kappers-en/of schoonmaakwerkzaamheden uitvoerde op dinsdag tot en met vrijdag tussen 08.30 uur en 17.30 uur en dat hij op zaterdag reeds voor 08.00 uur in de kapsalon aanwezig was.

3.4. In het kader van het onderzoek zijn A en zijn echtgenote op 22 april 1998 gehoord door rechercheurs van de genoemde dienst. De verslagen van de desbetreffende verhoren behoren in kopie tot de gedingstukken. A heeft tijdens zijn verhoor onder meer verklaard:

- dat hij sinds 1 mei 1995 fulltime als kapper werkte voor belanghebbende tegen een vergoeding van f 350,-- per week vanaf mei 1995 en f 400,-- per week vanaf september 1995;
- dat hij drie weken per jaar vakantie had en dus 49 weken per jaar werkte;
- dat hij op dinsdag tot en met vrijdag werkte van 08.30 uur tot 17.30 uur en op zaterdag van 08.00 uur tot 16.00 uur;
- dat hij zich ervan bewust was dat hij "zwart" werkte;
- dat hij geen salarisspecificaties ontving;
- dat hij geen contract had;
- dat hij geen loon ontving als hij niet werkte. Blijkens het verslag heeft A verklaard de Nederlandse taal goed te begrijpen en te verstaan, is A erop gewezen dat hij niet was verplicht tot antwoorden, heeft A na duidelijke voorlezing in zijn verklaring volhard en heeft hij deze vervolgens ondertekend. De echtgenote van A heeft verklaard dat haar man sinds medio 1995 als kapper bij belanghebbende werkt, dat hij 's ochtends om 08.15 uur vertrok en 's middags om 17.45 uur thuiskwam, dat zij niet wist hoeveel haar man verdiende maar dat hij wel zijn deel van de huishoudkosten betaalde terwijl hij geen uitkering ontving.

3.5. Tot de gedingstukken behoort een door A ten overstaan van Notaris B te Z afgelegde verklaring, waarin hij onder ede - kort weergegeven - verklaart dat hij in de periode van mei 1995 tot en met 21 april 1998 in loondienst heeft gewerkt in belanghebbendes kapsalon en dat hij daarvoor een loon heeft ontvangen, variërend van ten minste f 350,-- tot ten hoogste f 400,-- per maand.

3.6. Naar aanleiding van het hiervoor bedoelde onderzoek is vanwege de Inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld op 1 september 1998. Uit dit onderzoek is gebleken dat in de administratie van belanghebbende geen betalingen

aan A zijn verwerkt. Na afloop van het boekenonderzoek heeft de controlerend ambtenaar aan belanghebbende meegedeeld eventueel een schikkingsvoorstel te zullen doen. Een dergelijk voorstel is nimmer gedaan.

3.7.1. Blijkens een in kopie tot de gedingstukken behorende akte van betekening heeft de belastingdeurwaarder op 3 september 1998 om 12.10 uur aan belanghebbende in persoon een brief, gedagtekend 3 september 1998, uitgereikt, houdende de kennisgeving van het voornemen om een boete op te leggen. De akte vermeldt dat aan belanghebbende is verzocht de brief te lezen en dat belanghebbende zulks ook heeft gedaan.

3.7.2. Blijkens een in kopie tot de gedingstukken behorende akte van betekening heeft de belastingdeurwaarder op 3 september 1998 om 12.15 uur aan belanghebbende in persoon een brief uitgereikt, gedagtekend 3 september 1998, houdende de toelichting op de naheffingsaanslag; een brief, gedagtekend 3 september 1998, houdende de mededeling van het opleggen van de boete; alsmede het aanslagbiljet, gedagtekend 3 september 1998, waaruit van de onderhavige naheffingsaanslag blijkt. De aanslag is op grond van de artikelen 10, lid 1, onderdeel b, en 15, van de Invorderingswet 1990 direct en ineens invorderbaar gesteld.

3.7.3. Tot de gedingstukken behoort een kopie van een met de hand geschreven instructie van de Ontvanger aan de belastingdeurwaarder betreffende de hiervoor vermelde betekeningen. Deze instructie luidt voor zover hier van belang als volgt:

" 1) Betekenen: kennisgeving voornemen opleggen boete

Belastingplichtige verzoeken brief te lezen In akte van betekening opnemen dat b.p. brief gelezen heeft of dat hij niet wilde lezen

2) Betekenen: - Toelichting naheffingsaanslag LB/PH

- Mededeling opleggen boete

- Aanslagbiljet "

3.8. De inspecteur heeft zich bij het vaststellen van de naheffingsaanslag op het standpunt gesteld dat belanghebbende de volgende nettolonen aan A heeft uitbetaald:

- 1995: 13 weken à f 350,-- en

17 weken à f 400,-- = f 11.350,--

- 1996: 49 weken à f 400,-- = f 19.600,--

- 1997: 49 weken à f 400,-- = f 19.600,--

- 1998: 16 weken à f 400,-- = f 6.400,--

totaal f 56.950,--

Bij de berekening van de verschuldigde belasting heeft de Inspecteur deze lonen gebruteerd en heeft hij het tarief van de eerste schijf gehanteerd.

3.9. A heeft eerder - in 1991 en 1992 - als kapper in dienstbetrekking bij belanghebbende gewerkt. Belanghebbende heeft destijds ter zake daarvan wel op aangifte loonbelasting/premie volksverzekeringen afgedragen. A genoot toen een brutoloon van circa f 100,-- per dag. Sinds 22 april 1998 is A in dienstbetrekking werkzaam bij belanghebbende voor vier uur per dag tegen een brutoloon van f 56,-- per dag.

3.10. Belanghebbende heeft in het naheffingstijdvak ten aanzien van A niet voldaan aan het bepaalde in artikel 28, lid 1, aanhef en onderdeel f, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet).

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

4.1. Tussen partijen is in geschil of de naheffingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd en voorts of belanghebbende terecht een boete van vijftig percent heeft belopen.

4.2. Voor de standpunten van partijen en de gronden waarop zij deze doen steunen verwijst het Hof naar de gedingstukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota's. Partijen hebben hun standpunten ter zitting toegelicht en aldaar aan de door hen in

de gedingstukken gegeven uiteenzettingen kort weergegeven het volgende toegevoegd:

belanghebbende:

- ik bied een kopie van het paspoort van A aan als bewijs.

de Inspecteur:

- de naheffingsaanslag is eerder te laag dan te hoog vastgesteld, omdat ten onrechte geen rekening is gehouden met het anoniementarief;

- er is in casu sprake geweest van een nettoloonafpraak;

- omkering van de bewijslast is niet aan de orde.

5. Conclusies van partijen

5.1. Het beroep van belanghebbende strekt tot vermindering van de naheffingsaanslag, primair tot nihil en subsidiair tot een bedrag van *f* 8.580,-- aan enkelvoudige belasting, zonder verhoging.

5.2. De Inspecteur heeft - na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding - primair geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak en subsidiair - naar het Hof begrijpt - tot vermindering van de naheffingsaanslag tot een bedrag van *f* 8.580,-- aan enkelvoudige belasting, vermeerderd met *f* 4.290,-- (vijftig percent) aan boete.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1. Gelet op het vermelde onder 3.3 tot en met 3.5 acht het Hof aannemelijk dat A gedurende het gehele naheffingstijdvak als kapper bij belanghebbende werkzaam is geweest in een dienstbetrekking als bedoeld in artikel 2 van de Wet, dat hij zijn werkzaamheden gedurende veertig uur per week en gedurende 49 weken per jaar verrichtte en dat hij voor zijn werkzaamheden van belanghebbende loon heeft ontvangen. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat het geen reden heeft om te twifelen aan de juistheid van de onder 3.3 vermelde bevindingen uit het aldaar genoemde rapport en dat er onvoldoende aanwijzingen zijn om aan te nemen dat de onder 3.4 weergegeven verklaringen van A niet overeenstemmen met hetgeen hij

heeft willen verklaren. De enkele onder 3.5 bedoelde verklaring is daartoe ontoereikend. Wat betreft het aantal gewerkte weken acht het Hof de door belanghebbende in het geding gebrachte kopieën van gedeelten van de paspoorten van A en diens echtgenote en hetgeen belanghebbende daaromtrent in zijn pleitnota heeft aangevoerd, onvoldoende om tot een ander oordeel te komen dan hiervoor vermeld. Van willekeur is geen sprake, aangezien het aantal weken van 49 is gebaseerd op een verklaring van A, waarvan hij nadien niet is teruggekomen.

6.2. Ten aanzien van de hoogte van het loon geldt het volgende. Na afweging van de onder 3.4 en 3.5 weergegeven verklaringen van A en rekening houdend met hetgeen onder 6.1 is overwogen omtrent de onder 3.4 weergegeven verklaringen, acht het Hof aannemelijk dat het loon - conform de eerste verklaring van A - vanaf mei 1995 *f* 350,-- per week en vanaf september 1995 *f* 400,-- per week heeft bedragen. Het Hof neemt hierbij mede de onder 3.9 vermelde lonen in aanmerking, alsmede de omstandigheid dat - naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld - een loon van *f* 400,-- per maand zou neerkomen op een uurloon van *f* 2,30. Het Hof acht niet aannemelijk dat A voor een dergelijk loon heeft gewerkt, ook niet indien - zoals belanghebbende heeft aangevoerd - A voornemens was de kapsalon van belanghebbende over te nemen. Dat A nog het kappersvak moest leren is in het licht van de onder 3.9 vermelde feiten evenmin aannemelijk. Het is voorts niet aannemelijk dat in de bedragen van *f* 350,-- en *f* 400,-- per week enige kostenvergoeding is begrepen, nu op dit punt niets concreets is gesteld of gebleken.

6.3. Op grond van het hiervoor overwogene acht het Hof door de Inspecteur aannemelijk gemaakt dat belanghebbende de onder 3.8 vermelde bedragen, in totaal *f* 56.950,--, als loon aan A heeft uitbetaald.

6.4. Gelet op de verklaring van A dat hij zich ervan bewust was dat hij "zwart" werkte is aannemelijk - gelijk de Inspecteur ter zitting heeft gesteld - dat sprake was van een nettoloonafpraak waarbij belanghebbende en A het voormelde bedrag zagen als een nettoloon en waarbij belanghebbende aanvaardde dat de verschuldigde loonbelasting/premie volksverzekeringen voor zijn rekening zou komen. Alsdan moet worden aangenomen dat belanghebbende ten tijde van de loonbetalingen heeft afgezien van verhaal van de loonbelasting/premie volksverzekeringen, zodat het

daaruit voor A voortvloeiende voordeel door hem ook op die tijdstippen is genoten. Bruterling heeft derhalve terecht plaatsgevonden.

6.5. Gelet op de onder 3.10 vermelde feiten en het bepaalde in artikel 26b van de Wet is het standpunt van de Inspecteur dat te dezer zake het anoniementarief moet worden toegepast juist. Het Hof verwerpt belanghebbendes grieven tegen deze stellingname van de Inspecteur. Vooreerst omdat, nu het geschil mede de hoogte van de naheffingsaanslag omvat, het de Inspecteur vrijstaat om in de loop van de procedure een nieuw standpunt in te nemen ten aanzien van het toe te passen belastingtarief. Bovendien kan het Hof belanghebbende niet volgen in zijn betoog dat hij niet op deze stellingname heeft kunnen reageren, aangezien de Inspecteur die stelling reeds ter zitting heeft aangevoerd en belanghebbende zowel ter zitting als in de onder 2.3 genoemde briefwisseling - waarin de Inspecteur zijn stellingname heeft herhaald - in de gelegenheid is gesteld daarop reageren en hij voorts de gelegenheid heeft gehad om een tweede mondelinge behandeling te verzoeken.

6.6. Het onder 6.3 tot en met 6.5 overwogene brengt mee dat de Inspecteur zich terecht (nader) op het standpunt heeft gesteld dat voor de enkelvoudige belasting moet worden uitgegaan van de onder 3.8 genoemde nettolonen, van brutering daarvan en van het anoniementarief (60 percent). Nu bij het vaststellen van de naheffingsaanslag is uitgegaan van het - aanmerkelijk lagere - tarief van de eerste schijf en de overige elementen van de brutering niet in geschil zijn, acht het Hof de conclusie van de Inspecteur dat de verschuldigde enkelvoudige belasting niet tot een te hoog bedrag is vastgesteld, juist.

6.7. Artikel 6, derde lid, letter a, van het EVRM geeft aan belanghebbende het recht onverwijld en in bijzonderheden op de hoogte te worden gesteld van de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging. Dit recht brengt voor de Inspecteur de verplichting mee om de gronden waarop het opleggen van de boete berust in bijzonderheden en uiterlijk bij het opleggen van de naheffingsaanslag aan belanghebbende mededeelt. Van een mededeling in deze zin is onder meer sprake indien de Inspecteur voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslag aan belanghebbende een stuk overhandigt waarin de gronden voor het opleggen van de verhoging zijn neergelegd. Belanghebbendes stelling dat slechts aan de mededelingsplicht is voldaan indien hij voorafgaand aan het opleggen van de

naheffingsaanslag kennis heeft kunnen nemen van de inhoud van dat stuk vindt geen steun in het recht (HR 28 april 1999, nr. 34.481, Infobulletin 1999/370). Het Hof heeft geen aanwijzingen dat de gang van zaken, in het bijzonder de volgorde, bij het uitreiken van de brieven en het aanslagbiljet door de deurwaarder anders is geweest dan is weergegeven onder 3.7.1. tot en met 3.7.3. Gelet op het vorenstaande en op de inhoud van die - in kopie tot de gedingstukken behorende - brieven, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur aan zijn vorenbedoelde verplichting heeft voldaan en dat van schending van artikel 6 van het EVRM geen sprake is.

6.8. Gezien de onder 3.2 en 3.9 vermelde feiten, tezamen en in onderling verband bezien, en het onder 6.1 tot en met 6.3 overwogene is het Hof van oordeel dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig loonbelasting/premie volksverzekeringen is geheven. De door belanghebbende aangevoerde omstandigheden zijn onvoldoende zwaarwegend om de belopen boete van (per saldo) vijftig percent verder te matigen. Het Hof acht het bedrag van die boete, gelet op de ernst van het feit en de omstandigheden van het geval, uit een oogpunt van normhandhaving passend en geboden.

6.9. Belanghebbendes grieven betreffende de schending van de hoorplicht kunnen niet leiden tot vermindering of vernietiging van de naheffingsaanslag. Indien een belanghebbende niet, of op onjuiste wijze is gehoord, dient het Hof dat verzuim te herstellen, hetgeen met de mondelinge behandeling van 2 maart 2000 is geschied.

6.10. Het Hof verwerpt belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel. Aan de blote onder 3.6 bedoelde mededeling kan belanghebbende in redelijkheid geen rechtens te beschermen vertrouwen ontlenen omtrent enig door de Inspecteur in te nemen standpunt omtrent de juistheid of de hoogte van de naheffingsaanslag.

6.11. Het Hof komt tot de slotsom dat het beroep ongegrond is, zodat moet worden beslist als hierna vermeld.

7. Proceskosten

Nu het beroep ongegrond is, acht het Hof geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Warb, ook niet wat betreft de door belanghebbende gevoerde verzetprocedure.

8. Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak waarvan beroep.

Deze uitspraak is vastgesteld op 17 juli 2000 door mr. J.W. baron van Knobelsdorff. De beslissing is op die datum in het openbaar uitgesproken, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Holdert.

Holdert

Van Knobelsdorff

aangetekend aan partijen verzonden: 17 juli 2000