

Stelplicht en bewijslast dat niet afgedragen loonheffing anders dan door inhouding is genoten, rusten op de inspecteur

HR 28-10-2016, ECLI:NL:HR:2016:2427, m.nt. mr. M. Lambregts

Essentie

Stelplicht en bewijslast dat niet afgedragen loonheffing anders dan door inhouding is genoten, rusten op de inspecteur

Samenvatting

Belanghebbende is directeur, (middellijk) enig aandeelhouder en enig werknemer van A BV. Het overeengekomen bruto jaarloon van belanghebbende bedroeg in de jaren 2006 tot en met 2010 € 99.000. In zijn aangiften inkomstenbelasting met betrekking tot diezelfde jaren voert belanghebbende steeds bedragen aan ingehouden en te verrekenen loonbelasting op. A BV heeft evenwel geen loonbelasting afgedragen en had ook niet het oogmerk tot afdracht. Daarnaast heeft belanghebbende naar het oordeel van Hof Den Bosch niet aannemelijk gemaakt dat een deel van het overeengekomen brutoloon niet is uitbetaald. Om die reden is het hof met de inspecteur van oordeel dat belanghebbende in de betreffende jaren telkens een loon van € 99.000 heeft genoten en dat hij daarover inkomstenbelasting verschuldigd is zonder dat daarmee enig bedrag aan loonheffing kan worden verrekend. In cassatie staat vast dat belanghebbende het bedrag van de niet afgedragen loonheffing niet door inhouding heeft genoten. Of en in hoeverre dat bedrag echter op een andere wijze door belanghebbende is genoten, is aan de inspecteur om te stellen en zo nodig te bewijzen. Het hof heeft dat uitgangspunt miskend, om welke reden de Hoge Raad de zaak verwijst naar Hof Arnhem-Leeuwarden.

Uitspraak

Het geschil betreft de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 2006 tot en met 2008 en de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting inclusief boeten over de jaren 2009 en 2010.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:

2.1.1.

Belanghebbende is directeur, (middellijk) enig aandeelhouder en enig werknemer van [A] Holding B.V. (hierna: de BV). Het brutoloon van belanghebbende bedroeg in de jaren 2006 tot en met 2010 € 99.000.

2.1.2.

Belanghebbende heeft bij zijn aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor de jaren 2006 tot en met 2010 bedragen aan ingehouden en te verrekenen loonbelasting/premie volksverzekeringen opgevoerd en als voorheffing in aanmerking genomen.

2.2.1.

Het Hof heeft geoordeeld dat de over het brutoloon verschuldigde loonheffing niet is afgedragen, en dat de BV ook niet het oogmerk had om tot afdracht daarvan over te gaan. Het Hof is er daarom van uitgegaan dat op het loon van belanghebbende over de jaren 2006 tot en met 2010 geen loonheffing is ingehouden. Naar het oordeel van het Hof was belanghebbende ter zake daarvan niet te goeder trouw.

2.2.2.

Het Hof heeft voorts overwogen dat belanghebbende niet inzichtelijk heeft gemaakt tot welke bedragen het overeengekomen loon is uitbetaald en dat niet aannemelijk is gemaakt dat een deel van het toegekende brutoloon van € 99.000 niet is uitbetaald.

2.2.3.

Het Hof is daarom ervan uitgegaan dat belanghebbende in al de onderhavige jaren een loon van € 99.000 heeft genoten en daarover inkomstenbelasting is verschuldigd zonder dat daarmee enig bedrag aan loonheffing kan worden verrekend.

2.3.

Het eerste middel betoogt onder meer dat het Hof, bij de beoordeling van de vraag tot welke bedragen belanghebbende loon heeft genoten, van een onjuiste bewijslastverdeling is uitgegaan.

2.4.1.

Het bedrag van de over een brutoloon verschuldigde loonheffing wordt door de werknemer als loon genoten door de inhouding daarvan door de werkgever. Als inhouding achterwege blijft wordt het loon in zoverre niet door de werknemer genoten. Het bedrag van de ten onrechte niet ingehouden loonheffing kan dan niet in de heffing van inkomstenbelasting worden betrokken (vgl. HR 24 juni 1998, nr. 33238, ECLI:NL:HR:1998:AA2323, *BNB* 1998/290). Dit is slechts anders als dat bedrag aan de werknemer ten goede is gekomen op een andere in artikel 3.146, lid 1, Wet IB 2001 genoemde wijze.

2.4.2.

Uit het hiervoor in 2.2.1. weergegeven, in cassatie onbestreden, oordeel van het Hof volgt dat belanghebbende het bedrag van de over het brutoloon verschuldigde loonheffing niet door inhouding heeft genoten. Anders dan het Hof kennelijk tot uitgangspunt heeft genomen, rusten met betrekking tot de vraag of dit bedrag op een andere wijze is genoten de stelplicht en – in geval van gemotiveerde

betwisting – de bewijslast op de inspecteur. Het eerste middel slaagt derhalve.

2.5.

Het tweede middel komt op tegen 's Hof's beslissing dat belanghebbende willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig belasting werd geheven. Uit het hiervoor overwogene volgt dat de vraag of te weinig belasting is geheven, en zo ja hoeveel, na verwijzing opnieuw moet worden beoordeeld. Dat brengt mee dat het tweede middel inzake de opgelegde vergrijpboeten thans buiten behandeling moet blijven. Het verwijzingshof zal opnieuw over de boeten moeten oordelen.

2.6.

Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat het beroep in cassatie gegrond is en 's Hof's uitspraak niet in stand kan blijven. Verwijzing moet volgen.

3. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

4. Beslissing

De Hoge Raad:
verklaart het beroep in cassatie gegrond.

Noot

Auteur: mr. M. Lambregts

1.

Duidelijk is in deze zaak dat de BV waarvan belanghebbende directeur, enig werknemer en tevens (middellijk) enig aandeelhouder is, niet voornemens is geweest om loonheffingen in te houden en af te dragen. Zo heeft de BV vanaf 2003 geen aangifte loonheffingen meer gedaan omdat de financiële positie van de BV dat niet toeliet. Daarnaast is in 2006 het aan de BV toegekende loonbelastingnummer wegens inactiviteit door de inspecteur ingetrokken. Desondanks heeft belanghebbende in zijn aangifte inkomstenbelasting over de jaren 2006 tot en met 2010 telkens € 99.000 als brutoloon aangegeven met een bedrag van ruim € 42.000 aan ingehouden en te verrekenen loonheffingen.

2.

Onduidelijk is echter tot welke bedragen belanghebbende daadwerkelijk loon uitbetaald heeft gekregen (genoten). Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat hij slechts het nettoloon heeft ontvangen en dat het restant niet vorderbaar en inbaar was gezien de financiële positie van de BV. Om welke bedragen het precies gaat heeft belanghebbende volgens het hof niet inzichtelijk gemaakt; de uitbetaalde bedragen zouden volgens belanghebbendes verklaring per maand verschillen. Het bewijsaanbod om loonstroken te overleggen wordt door het hof gepasseerd aangezien loonstroken geen antwoord geven op de vraag hoeveel loon daadwerkelijk is uitbetaald. Op grond hiervan oordeelt

het hof dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat een deel van het overeengekomen brutoloon niet is uitbetaald.

3.

In dat oordeel wringt de schoen; de bewijslastverdeling waarvan dat oordeel uit lijkt te gaan is onjuist. Nu vast staat dat geen loon door inhouding is genoten, is het aan de inspecteur om te stellen en in het geval van gemotiveerde betwisting te bewijzen, dat loon op een ander wijze is genoten, aldus de Hoge Raad in r.o. 2.4.2.

4.

Met de insteller van het middel meen ik dat voor dat uitgangspunt steun gevonden kan worden in HR 16 juli 1983, 21637, *BNB* 1984/31. Daarin oordeelde de Hoge Raad dat indien geen inhouding heeft plaatsgevonden, het ontvangen loonbedrag als brutoloon beschouwd moet worden waarop feitelijk geen inhoudingen zijn toegepast (en dus niet het overeengekomen brutoloon). Daarnaast ligt het op grond van normale regels van bewijslastverdeling op de weg van de inspecteur om de belastingverhogende feiten te stellen en bij gemotiveerde betwisting te bewijzen, zoals in dit geval de hoogte van het genoten loon.

5.

De Hoge Raad verwijst evenwel slechts naar HR 24 juni 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2323, *BNB* 1998/290 waarin de jurisprudentie met betrekking tot het inbaarheids criterium bevestigd werd (en in dat opzicht niets nieuws bracht ten opzichte van het basisarrest daaromtrent van HR 16 september 1953, 11462, *BNB* 1953/220). De relevantie van HR 24 juni 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2323, *BNB* 1998/290 voor de onderhavige zaak lijkt verscholen te zitten in de daarin gegeven verwijzingsopdracht. Daaruit valt namelijk op te maken dat oninbaar gebleken loon pas in de heffing betrokken kan worden nadat het oninbare loon uiteindelijk (toch) betaald wordt. Een uitgebreidere verwijzing had kunnen verduidelijken dat dit arrest in lijn is met eerdere jurisprudentie.