

Gerechtshof te 's-Gravenhage

tweede meervoudige belastingkamer

28 november 1990

nummer: **3385/86-M-2**

UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V., gevestigd te Z tegen na te noemen door de Inspecteur der vennootschapsbelasting aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag, zomede tegen het besluit door de Inspecteur bij het vaststellen van die navorderingsaanslag genomen met betrekking tot de daarin begrepen verhoging.

1. Primitieve aanslag en navorderingsaanslag

Aan belanghebbende is voor het jaar 1982 een primitieve aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van f 80.300,--, met een investeringsbijdrage van f 4.256,--. Daarna heeft de Inspecteur belanghebbende voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar bedrag van f 694.800,--. De nagevorderde belasting beloopt f 297.600,--, over welk bedrag een verhoging van 100 percent is toegepast. De inspecteur heeft van deze verhoging bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit geen kwijtschelding verleend.

Bij een in de loop van de procedure ambtshalve genomen beschikking heeft de Inspecteur de navorderingsaanslag verminderd tot één, berekend naar een belastbaar bedrag van f 398.267,--, met een investeringsbijdrage van f 4.258,--.

2. Loop van het geding

Belanghebbende is van bovenvermelde navorderingsaanslag en van bovenvermeld kwijtscheldingsbesluit in beroep gekomen bij het Hof.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 10 oktober 1990, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende, tot bijstand vergezeld van A belastingadviseur te P alsmede de Inspecteur.

De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door belanghebbendes gemachtigde negen stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Voornoemde stukken waarvan de inhoud eveneens als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt.

3. Vaststaande feiten

Als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een der partijen gesteld en door de wederpartij niet weersproken is het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende houdt zich bezig met het verrichten van reparaties aan het a-gedeelte van b-motoren alsmede de handel in nieuwe c.q. gebruikte (gereviseerde) onderdelen voor die a-installaties. Haar geplaatste aandelenkapitaal bedroeg eind 1982 f 36.000,--. Aandeelhouders waren, ieder voor de helft, belanghebbendes beide directeuren B en C.

3.2. Naar aanleiding van het resultaat van een door de rijksaccountantsdienst (hierna: RAD) bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek is door de fiscale recherche een strafrechtelijk onderzoek ingesteld tegen belanghebbende, haar beide directeuren en haar boekhouder.

3.3. Door de RAD opgemaakte kasopstellingen ter zake van de kasposities van B en C vertonen een hoogste negatieve kas voor 1982 van f 14.200,-- voor B en

van f 67.549,-- voor C en f 24.085,-- voor C voor het jaar 1983. Bij belanghebbende zelf werd over 1982 een hoogste negatieve kas geconstateerd van f 8.812,--.

3.4. Bij het strafrechtelijke onderzoek zijn de volgende facturen aangetroffen:

D f 3.300,--- (exclusief f 594,-- OB);

E f 50.000,---;

F f 64.500,---;

G f 4.237,50 (exclusief f 762,50 OB).

Ten aanzien van de facturen van E en F heeft ter terechtzitting van de politierechter verklaard dat deze vals zijn: de daarop vermelde goederen zijn niet aan belanghebbende geleverd. Voorts verklaarde B aldaar dat hij in 1982 een blanco nota van D had meegenomen en zelf ingevuld. Ten aanzien van de factuur van G verklaarde H dat de betreffende levering beslist niet is verricht.

3.5. In belanghebbendes administratie werd aangetroffen een inkoopfactuur van 17 november 1982 van I B.V., voor een bedrag van f 26.920,34 (exclusief f 4.845,66 OB). Deze factuur heeft, naar de verkoopleider van I tegenover de fiscale recherche heeft verklaard, betrekking op door I aan belanghebbende geleverde bouwpakketten van elektronische orgels, bestemd voor gebruik in huiskamers. Ter zake van deze orgels is door belanghebbende geen opbrengst verantwoord.

3.6. Voorts werd in belanghebbendes administratie aangetroffen een vijftal bescheiden betreffende commissiebetalingen en contante inkopen, alle ter zake van inkoop van onderdelen. Deze inkopen, tot een bedrag van f 73.500,--, komen niet voor in de voorraadadministratie en zijn evenmin elders in belanghebbendes administratie teruggevonden. Ook werd aangetroffen een kwitantie ad f 48.000,--, die niet in de kas is verwerkt. Ten slotte werd aangetroffen een op briefpapier van belanghebbende gestelde verklaring van 19 maart 1982 betreffende een commissiebetaling van 7.600 Amerikaanse dollars (f 20.140,--). Een berekening of schriftelijke overeenkomst dienaangaande is niet aangetroffen.

3.7. Op grond van de bevindingen van de RAD heeft de Inspecteur het aangegeven belastbare bedrag gecorrigeerd wegens "aankoop valse facturen t.n.v. E, aankoop valse facturen t.n.v. F, niet geaccepteerde per kas betaalde commissies en inkopen materiaal, niet geaccepteerde inkoopfactuur inzake geluidsapparatuur, geconstateerde negatieve kas", tot een totaalbedrag van f 464.500,--, welk bedrag werd aangemerkt als uitdeling aan de aandeelhouders en werd verhoogd met f 154.833,-- aan dividendbelasting.

3.8. Na ontvangst van de definitieve versie van het RAD-rapport - dat niet in dit geding is overgelegd - heeft de Inspecteur aan belanghebbendes voormalige gemachtigde bericht dat de navorderingsaanslag zou worden verminderd overeenkomstig de volgende berekening:

| | |
|-------------------------------------|-------------|
| aangegeven belastbare winst | f 74.805,- |
| correcties volgens proces-verbaal | f 122.037,- |
| I geluidsapparatuur | f 26.920,- |
| Commissies en contante inkopen | f 93.640,- |
| | ----- |
| nader vastgestelde belastbare winst | f 317.402,- |
| | ===== |

Bij de vermindering is vervolgens laatstvermeld bedrag verhoogd met het over de als uitdelingen gecorrigeerde bedragen - in totaal f 242.597,-- - door brutering verkregen bedrag van dividendbelasting, groot f 80.865,--, hetgeen uitmondt in een nader vastgesteld belastbaar bedrag van f 398.267,--.

3.9. Belanghebbendes beide directeuren zijn strafrechtelijk vervolgd wegens het opzettelijk onjuist doen van onder meer de onderhavige aangifte. Beiden zijn veroordeeld tot onder meer geldboeten, welke veroordeling voor E onherroepelijk is geworden.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

Partijen houdt verdeeld de vraag of de Inspecteur bij de onderhavige navordering terecht en met de juiste bedragen het belastbare bedrag heeft gecorrigeerd. Voorts is in geschil of de door de Inspecteur als uitdelingen aangemerkte bedragen terecht zijn gebruteerd in verband met de dividendbelasting.

Ten slotte is tussen partijen in geschil of de in de navorderingsaanslag begrepen belasting terecht met honderd procent is verhoogd en of de Inspecteur terecht heeft besloten van die verhoging geen kwijtschelding te verlenen.

Deze vragen worden door belanghebbende alle in ontkennende zin, en door de Inspecteur bevestigend beantwoord.

Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige gedingstukken.

De Inspecteur heeft zijn standpunt ter zitting toegelicht en aldaar aan zijn in de gedingstukken gegeven uiteenzetting nog het volgende toegevoegd:

Belanghebbende is zelf niet vervolgd, omdat de officier van justitie van mening was dat voor de directeuren een gevangenisstraf passend was, en voor belanghebbende een administratieve boete.

Belanghebbende heeft haar standpunt ter zitting eveneens toegelicht, doch aldaar aan haar in de gedingstukken gegeven uiteenzetting geen nieuwe argumenten toegevoegd.

5. Conclusies van partijen

Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag, althans tot vermindering daarvan met het bedrag van de daarin begrepen verhoging.

De Inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag en tot bevestiging van het bestreden kwijtscheldingsbesluit.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1.1. Belanghebbende stelt zich onder meer op het standpunt dat, nu de Inspecteur had aangekondigd de navorderingsaanslag te zullen verminderen tot één, berekend naar een belastbaar bedrag van f 317.402,--, ten aanzien van het meerdere een nieuw, navordering rechtvaardigend feit ontbreekt.

6.1.2. Het Hof kan belanghebbende hierin niet volgen. De vraag of sprake is van een nieuw feit in de zin van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is slechts relevant met betrekking tot de navorderingsaanslag zelf, niet met betrekking tot een ambtshalve genomen besluit tot vermindering. Ten overvloede merkt het Hof nog op dat de brutering van de correcties ter zake van de uitdelingen is gegrond op het zelfde feitencomplex als die correcties zelf.

6.2.1. Vaststaat dat in belanghebbendes administratie een viertal facturen is aangetroffen tot een totaalbedrag van f 122.037,50, waarvan belanghebbende niet heeft weersproken dat deze vals waren. Belanghebbende heeft gesteld dat door haar voor ten minste een zelfde bedrag niet geboekte kosten zijn gemaakt in de vorm van relatiegeschenken, betaalde provisie, lonen en inkopen van voorraden en materialen. Zij heeft die stelling echter op geen enkele wijze aannemelijk gemaakt.

De Inspecteur heeft naar 's Hofs oordeel voldoende aannemelijk gemaakt dat belanghebbende evengenoemd bedrag aan haar beide aandeelhouders heeft doen toekomen.

6.2.2. Het Hof acht door de Inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat belanghebbende de voor een bedrag van f 26.920,34 (excl. OB) ingekochte elektronische orgels ter zake waarvan door haar geen opbrengst is verantwoord, ten goede heeft doen komen aan haar aandeelhouders. Het Hof acht de door belanghebbende gegeven uiteenzetting volgens welke die orgels om niet aan een buitenlandse zakenrelatie zijn geleverd volstrekt ongeloofwaardig.

6.2.3. Het Hof acht door de Inspecteur eveneens voldoende aannemelijk gemaakt dat door belanghebbende aan haar directeurs uitdelingen zijn gedaan voor de bedragen van de niet in de boekhouding verwerkte kwitanties en voor dat van de ook

door belanghebbende niet verklaarde commissiebetaling ad \$ 7.600,--, en voorts dat belanghebbende en haar directeuren zich van de bedoeling tot bevoordeling van hen als aandeelhouders met dit bedrag en met de hiervoor onder 6.2.1. en 6.2.2. genoemde bedragen bewust zijn geweest.

6.2.4. Nu te dier zake niets is gesteld dan wel uit de boekhouding of anderszins is gebleken, is het vermoeden gewettigd dat het nimmer in de bedoeling van belanghebbende heeft gelegen de ter zake van de verrichte uitdelingen verschuldigde dividendbelasting op haar beide aandeelhouders te verhalen. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet weerlegd.

De Inspecteur heeft derhalve terecht de correcties wegens winstuitdeling gebruteerd in verband met die dividendbelasting.

6.2.5. Gelet op het vorenoverwogene is de onderhavige navorderingsaanslag, zoals deze nader door de Inspecteur is verminderd, niet tot een te hoog bedrag opgelegd.

6.3.1. Belanghebbendes beide directeuren zijn strafrechtelijk vervolgd - en veroordeeld tot onder meer geldboeten, welke veroordeling voor C onherroepelijk is geworden - wegens het opzettelijk onjuist doen van onder meer de onderhavige aangifte. Door middel van hun aandelenbezit berust bij hen beiden het vermogensrechtelijke belang in belanghebbende, hetgeen zou meebrengen dat de directeuren bij het opleggen van een verhoging aan belanghebbende wegens dezelfde feiten, andermaal in hun vermogen zouden worden getroffen.

6.3.2. Nu het Openbaar Ministerie ervoor heeft gekozen uitsluitend belanghebbendes beide directeuren te vervolgen, staat het de Inspecteur niet zonder meer vrij een verhoging op te leggen aan belanghebbende, dan wel die verhoging te handhaven. Aangezien het Openbaar Ministerie op grond van de onder 6.3.1. omschreven omstandigheden heeft afgezien van het instellen van een strafvervolging tegen belanghebbende, dient het opleggen van de verhoging immers te worden aangemerkt als een beslissing waartoe na afweging van alle betrokken belangen in redelijkheid niet kan worden gekomen. De navorderingsaanslag dient mitsdien te worden verminderd met het daarin begrepen bedrag van de verhoging.

7. Beslissing

Het Gerechtshof VERNIETIGT het bestreden kwijtscheldingsbesluit, VERMINDERT de navorderingsaanslag waarvan beroep in dier voege dat deze nader wordt berekend naar een belastbaar bedrag van f 398.267,--, zonder toepassing van een verhoging, en VERSTAAT dat door de Inspecteur aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van haar beroep gestorte griffierecht ten bedrage van f 38,--.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 28 november 1990 door mrs. K. Rijks, vice-president, J.W.M Tijnagel en J.T. Sanders, raadsheren, in tegenwoordigheid van de gerechtsauditeur mr. J.W. baron van Knobelsdorff en de waarnemend griffier mr. E.A.M. Driessen.

Driessen

Rijks

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 9 januari 1991

Aangetekend aan partijen verzonden: 19 december 1990