

Gerechtshof te 's-Gravenhage,
vierde meervoudige belastingkamer,
7 april 1993
nummer: **913185-M-4**

UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V.
te Z
tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Ondernemingen te
P, betreffende na te noemen naheffingsaanslag.

1. Naheffingsaanslag en kwijtscheldingsbesluit

Blijkens aanslagbiljet, gedagtekend 27 november 1990, is aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1988.

De nageheven enkelvoudige belasting beloopt f 181.571, over welk bedrag de verhoging als bedoeld in artikel 21, lid 1, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (100 percent) is toegepast. Van deze verhoging heeft de Inspecteur direct bij het opleggen van de naheffingsaanslag ambtshalve 75 percent kwijtgescholden.

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 in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 8 december 1992, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

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

Ter zitting zijn voorts door de Inspecteur twee 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 I en II.

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 handelde in het onderhavige tijdvak in elpee's, muziekcassettes en compact discs. De vennootschap had tot september 1987 twee directeuren/grootaandeelhouders, namelijk B en C, ieder voor 50% aandeelhouder.

De eerstgenoemde persoon is in september 1987 om het leven gekomen.

3.2 In februari 1988 zijn door BUMA/Stemra samen met de gemeentepolitie Z en een rechercheteam van de FIOD invallen gedaan op het bedrijfsadres, de huisadressen van de werknemers en garageboxen in Q. Hierbij zijn 24.395 geluidsdragers en de administratie in beslag genomen. Aanleiding tot de inval was het vermoeden van handel in illegale elpee's, zogenaamde bootlegs.

3.3 Na de inval heeft C de activiteiten die voorheen in belanghebbende plaatsvonden voortgezet in de reeds bestaande A B.V. Deze B.V. is gevestigd op hetzelfde adres als belanghebbende, namelijk a-straat 1 te Z.

3.4 Op 9 maart 1988 is in opdracht van de Ontvanger der rijksbelastingen te P beslag op roerende goederen gelegd ten laste van belanghebbende op het adres a-sstraat 1 te Z.

Op de lijst van in beslag genomen goederen wordt ook melding gemaakt van 249 dozen met elpee's. Het aantal elpee's in deze dozen is niet vastgesteld.

3.5 In 1990 is door de rijksaccountantsdienst een gecombineerd boekenonderzoek OB/VPB ingesteld over de jaren 1986 tot en met 1988.

3.6 Uit het boekenonderzoek is het volgende naar voren gekomen:

Het merendeel van de verkopen geschiedt tegen contante betaling. Belanghebbende houdt geen administratie bij van de voorraad; evenmin vindt inventarisatie plaats aan het eind van een boekjaar.

Met betrekking tot de kasadministratie is geconstateerd dat er geen aansluiting (noch van saldi, noch van mutaties) is tussen de kladkas en de grootboekkaart, dat er geen regelmatige kascontrole plaatsvindt, dat op 26 november 1987 sprake is van een negatieve kas in het kladkasboek en dat uitgaven en ontvangsten diverse keren geruime tijd later worden geboekt dan zij daadwerkelijk hebben plaatsgevonden.

Een lijst van niet verklaarde boekingen en stortingen maakt deel uit van het controlerapport. De kas van belanghebbende is fysiek samengevoegd met de kassen van A B.V. en van de prive-kas van directeur C.

De brutowinstpercentages volgens de jaarstukken bedragen 100 voor 1986, 151 voor 1987 en 106 voor 1988.

Uit de door de controlerende ambtenaar opgemaakte, vermogensvergelijking van C blijkt het voor prive beschikbare bedrag in 1986 f 12.813 negatief, in 1987 f 21.189 positief en in 1988 f 1.497 negatief.

Tenslotte is onder de post "advocaatkosten 1988" een factuur geboekt van D, een winkel gedreven door een broer van de directeur van belanghebbende, C.

3.7 Bij het boekenonderzoek zijn voor wat betreft de omzetbelasting met betrekking tot het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1988 de navolgende correcties aangebracht:

	1987	1988
a. omzetcorrectie		
f 613.925 x 20%	f 122.785	
f 253.916 x 20%		f 50.783
b. geen zakelijke kosten		
accountant f 11.205 en		
advocaat f 5.000 x 20%		f 3.241
c. prive-gebruik auto	f 22	f 1.266
verhoging over a.	f 122.785	f 50.783
verhoging over b. en c.	f 5	f 1.127
	f 245.597	f 107.200

3.8 Naar aanleiding van bovengenoemd boekenonderzoek heeft de Inspecteur de bestreden naheffingsaanslag opgelegd.

4. Omschrijving geschil en standpunten partijen

4.1 Tussen partijen is in geschil de juistheid van de door de Inspecteur op de omzet aangebrachte correcties alsmede de correctie, verbandhoudend met de post "kosten advocaat". Voorts bestrijdt belanghebbende de in de aanslag begrepen verhoging.

4.2 Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota's.

Partijen hebben hun standpunten ter zitting toegelicht. Zij hebben aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen het navolgende toegevoegd:

Belanghebbende: De nota van D betreft kosten die door de broer van C zijn gemaakt tengevolge van het feit dat hij, toevallig aanwezig toen de inval plaatsvond, ook is

opgepakt. Het is wel zo dat het controlerapport mededeling doet van de verhoging, maar de stelling op dit punt wordt toch gehandhaafd.

De Inspecteur: Het bedrag, vermeld op pagina 4 van mijn verzoekschrift onder "netto beschikbaar prive 1986" moet zijn f 12.813 negatief. Een kladkasboek kan niet, zoals belanghebbende stelt, gezien worden als geheugensteun, maar moet de basis vormen van de kasverantwoording.

5. Conclusies van partijen

Het beroep van belanghebbende strekt tot vermindering van de naheffingsaanslag tot een, berekend op basis van de aangegeven omzet, gecorrigeerd met een bedrag van (f 2.241 + f 1.288=) f 3.529, zonder toepassing van een verhoging.

De conclusie van de Inspecteur strekt primair tot bevestiging van de uitspraak waarvan beroep en subsidiair tot vernietiging van de naheffingsaanslag tot f 165.478, met handhaving van het kwijtscheldingsbesluit.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt met zich mee dat de Inspecteur de juistheid van de bestreden naheffingsaanslag aannemelijk dient te maken. Daartoe heeft de Inspecteur aangevoerd dat de boekhouding als deugdelijke grondslag voor de berekening van de omzet moet worden verworpen.

Op grond van hetgeen feitelijk is komen vast te staan zoals weergegeven onder punt 3.3 is het Hof van oordeel dat dit standpunt van de Inspecteur juist is; vooral het ontbreken van zowel een deugdelijke kasadministratie als van een deugdelijke voorraadadministratie, terwijl in het onderhavige geval het merendeel van de verkopen contant wordt voldaan, draagt tot dit oordeel bij.

6.2 Belanghebbende heeft erkend dat de voorraadbepaling achteraf is geschied. Dat de voorraden aan het einde van elk jaar niet significant van elkaar verschillen, hetgeen door de Inspecteur, bij gebreke van nadere gegevens als uitgangspunt wordt genomen, is door belanghebbende onvoldoende weerlegd.

Haar berekening van 29.179 exemplaren ultimo 1986 acht het Hof onaannemelijk laag. Zij is daarbij uitgegaan van een gemiddelde inkoopprijs van f 1,79, terwijl de Inspecteur aan de hand van de inkopen van belanghebbende over 1987 reeds een gemiddelde inkoopprijs van f 3,85 berekent.

Bij zijn brief van 8 augustus 1991 is door de Inspecteur het aantal ontbrekende stuks in de goederenbeweging 1988 nader gesteld op 10.652. Als bezwaar tegen de door de Inspecteur gehanteerde voorraadberekeningen heeft belanghebbende voorts aangevoerd dat na de inbeslagname van de gehele voorraad geluidsdragers (groot 24.395 stuks), nog 11.000 exemplaren aanwezig zouden zijn geweest.

Uit de door C afgelegde verklaringen is niet af te leiden dat na de inbeslagname nog exemplaren aanwezig waren, terwijl uit de verklaring van de administrateur van belanghebbende, E, zulks evenmin valt af te leiden. Een meer voor de hand liggende verklaring is de door de Inspecteur geopperde mogelijkheid, dat er later nog voorraad is aangevoerd.

6.3 Hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd als verklaringen voor bepaalde opnames en stortingen door C is, inclusief hetgeen daaromtrent bij pleidooi is te berde gebracht, onvoldoende om het mankement van de in feite uit drie door elkaar lopende kassen bestaande kasadministratie, alsmede de daarin voorkomende negatieve kassen, op te heffen.

Hetzelfde geldt voor hetgeen bij het opstellen van de vermogensvergelijkingen is geconstateerd inzake de negatieve voor netto-privé beschikbare bedragen voor C over de jaren 1986 en 1988. Net name acht het Hof het argument dat de Inspecteur heeft aangevoerd inzake het bij de aangifte inkomstenbelasting over 1985 niet vermelden van f 9.000 aan contant geld, terwijl C stelt dat hij op 25 januari 1986 f 9.000 aan privé-middelen op zijn privé-bankrekening heeft gestort, doorslaggevend.

6.4 Wat betreft de "ruiltransacties" is het Hof, evenals de Inspecteur, van oordeel dat deze transacties gezien moeten worden als reguliere in- en verkopen. Hetgeen belanghebbende als ondersteuning van zijn andersluidende standpunt heeft aangevoerd, te weten dat uit oogpunt van kostenbesparing gebruik is gemaakt van normale facturen, onder vermelding van een prijs, hetgeen nodig zou zijn teneinde de waarde te kunnen bepalen, acht het Hof niet steekhoudend.

6.5 Omtrent de omstreden factuur van D is het Hof van oordeel, dat het feit dat de schade die deze onderneming zou hebben geleden door de afwezigheid van haar directeur, de broer van C, die ter gelegenheid van de inval bij belanghebbende enige tijd heeft vastgezeten, is betaald door belanghebbende, niet een zakelijke gelegenheid van haar betreft; het had eerder op de weg van D gelegen die schade te verhalen op justitie. Voor aftrek van in de factuur begrepen omzetbelasting bestaat derhalve geen grond.

6.6 Nu de boekhouding van belanghebbende niet als grondslag kan dienen voor een correcte omzetberekening zal de omzet moeten worden berekend aan de hand van schatting van de voorraden en normering van het bruto-winstpercentage.

De onderbouwde berekeningen van de voorraad, zoals door de Inspecteur naar voren gebracht, vormen daartoe naar 's Hofs oordeel een betrouwbare basis. Eveneens is het Hof met de Inspecteur van oordeel dat een bruto-winstpercentage van 190, gezien de ter ondersteuning aangevoerde en door belanghebbende onvoldoende bestreden berekeningen, reëel is.

De Inspecteur heeft naar aanleiding van het door belanghebbende gemaakte verwijt, dat de berekeningen aan de hand van inklaringsbewijzen onjuist zijn, omdat daarbij wordt uitgegaan van het netto-gewicht van de platen, met zijn in zijn pleitnota aangevoerde argumenten voldoende aannemelijk gemaakt dat dit percentage ook nog correct is, indien uitgegaan wordt van het bruto-gewicht van de platen.

6.7 Door belanghebbende is gesteld dat voor toepassing van een verhoging geen plaats is omdat de daartoe op grond van artikel 6 van het EVRM vereiste tijdig en in bijzonderheden gedane mededeling niet (op de juiste wijze) zou hebben plaatsgevonden, hetgeen de Inspecteur bestrijdt.

6.8 Aan het slot van het - tot de stukken van het geding behorende - controlerapport van de R.A.D. d.d 22 oktober 1990 wordt voorgesteld dat bij de op te leggen naheffingsaanslag op grond van artikel 21 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen juncto paragraaf 15 van de Leidraad administratieve boeten 1984 (hierna: de Leidraad) een verhoging van 100% zal worden toegepast zonder kwijtschelding, op grond van het aanwezig achten van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude.

Een copie van het openbare gedeelte van dit rapport, waarin ook de op de verhoging betrekking hebbende passages zijn opgenomen, is aan C toegezonden. De naheffingsaanslag is vervolgens, geheel overeenkomstig het controlerapport, opgelegd met als dagtekening 27 november 1990.

Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur met het voorgaande aan zijn mededelingsplicht heeft voldaan. Anders dan belanghebbende meent, is de mededeling, zoals in het controlerapport gedaan, aan te merken als "afzonderlijke mededeling" als waarvan sprake is in de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 16 augustus 1990, nr. CA 90/91, gepubliceerd in V-N 1990, blz. 2806, punt 7, waarmee kennelijk is bedoeld een mededeling, afzonderlijk van de aanslag gedaan. Deze lezing spoort ook met de eisen die artikel 6 van het EVRM ter zake stelt (Hoge Raad 10 juni 1992, BNB 1992/274).

Belanghebbende doet derhalve tevergeefs een beroep op bij haar door die Resolutie opgewekt in rechte te honoreren vertrouwen.

6.9 Met de bevindingen zoals neergelegd in voormeld controlerapport heeft de Inspecteur naar 's Hof's oordeel genoegzaam bewezen dat belanghebbende bewust niet de volledige omzet van haar bedrijf heeft aangegeven, zodat het aan haar opzet te wijten is dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven. De verhoging van 100% is derhalve terecht toegepast.

Ook het besluit van de Inspecteur om geen kwijtschelding te verlenen, behoudens voor zover betreft de correctie kosten en de correctie prive gebruik auto, is in overeenstemming met hetgeen de Leidraad hem (in de leden 1 en 3 van paragraaf 15) voorschrijft. De Inspecteur heeft daarbij geen beginsel van behoorlijk bestuur geschonden en ook overigens is het Hof van oordeel dat, gegeven de omstandigheden van het geval, de verhoging passend en geboden is.

6.10 Gezien al het overwogene kan het beroep van belanghebbende niet slagen en dient de bestreden uitspraak te worden bevestigd.

7. Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak waarvan beroep, alsmede het kwijtscheldingsbesluit.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 7 april 1993 door Mrs. A.C. de Groot, vice-president, E.M. Aukes-de Vries, raadsheer en R.A. van Gorkum, raadsheer-plaatsvervanger, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Mr. M.C.T. Ehrencron.

Ehrencron

de Groot

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 11 mei 1993.

aangetekend aan partijen verzonden: 27 april 1993