

GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE,  
tweede meervoudige belastingkamer  
19 oktober 1988  
nummer: 969/82-M-2  
EO

### UITSPRAAK

op het beroep van X B.V. te Z tegen na te noemen door de Inspecteur der vennootschapsbelasting te Y 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. Navorderingsaanslag en kwijtscheldingsbesluit

Aan belanghebbende is voor het jaar 1976 een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar bedrag van f. 1.232.140,--.

De nagevorderde belasting beloopt f 75.763,-- 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.

#### 2. Loop van het geding

Belanghebbende is van voormelde 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 25 november 1987, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen belanghebbendes directeur en belanghebbendes gemachtigde, bijgestaan door W, alsmede de Inspecteur.

Partijen hebben ter zitting ieder een pleitnota voorgedragen waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door belanghebbendes gemachtigde twee stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de

gelegenheid is gegeven kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Voornoemde stukken waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt.

Naar aanleiding van het te zitting door het Hof tot de Inspecteur verrichte verzoek om schriftelijk nader inlichtingen te verstrekken heeft tussen het Hof en partijen, met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, een briefwisseling plaatsgevonden.

### 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:

Belanghebbende maakt deel uit van een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (de Wet) welke sinds 1 januari 1976 bestaat uit belanghebbende als moedermaatschappij en de besloten vennootschappen XA BV (XA), XB BV (XB), en XC BV (XC) als dochtermaatschappijen.

De activiteiten van deze maatschappijen zijn als volgt te omschrijven:

- Belanghebbende: Het vervullen van beheersfuncties welke tot uitdrukking komen in onder andere het aanhouden 100% deelnemingen.
- XA: het Reinigen van schepen door middel van zogenaamde koude pompboten.
- XB: Het gritstralen en verven van schepen en/of tanks.
- XC: Het reinigen van zeeschepen met behulp van een zogenaamde wheelerboot (warme pompboot).

Aandeelhouders van belanghebbende waren in het onderwerpelijke jaar de directeur van belanghebbende R en diens echtgenote S, dochter van T, de oprichter van de onderneming. In 1977 werd in het kapitaal van belanghebbende deelgenomen door XH B.V., waarin mevrouw U, de weduwe van T, voor 1/3 en R voor 2/3 aandeelhouder zijn. Als gevolg van deze deelname verkreeg R in 1977 de (indirecte) zeggenschap over belanghebbende.

Voor het onderwerpelijke jaar deed belanghebbende aangifte van een belastbaar bedrag van f. 1.074.309,--. De aangifte werd verzorgd door het kantoor te O van D.

De commerciële boekhouding van belanghebbende en haar dochtermaatschappijen wordt ten kantore van belanghebbende gevoerd. Intern wordt een jaarverslag opgemaakt, waarna de externe accountant, D, de jaarrekening controleert. De jaarrekeningen zijn zonder uitzondering voorzien van goedkeurende verklaringen van genoemde accountants.

Blijkens een op de aangifte geplaatste paraaf is vervolgens de definitieve aanslag vastgesteld. Het daarbij geplaatste datumstempel is niet leesbaar. Uit het vertoogschrift valt op te maken dat bij de aanslagregeling de aangifte is gevolgd.

Op 23 december 1981 schreef de Inspecteur aan D onder meer het volgende:

“Onlangs is mij ter kennis gebracht dat bovengenoemde vennootschap kasontvangsten wegens geleverde p-produkten niet in haar boeken zou hebben verantwoord. Pogingen mijnerzijds om de directeur, de heer R, er toe te bewegen om op korte termijn, te mijnen kantore, zijn visie op deze zaak te geven, bleven helaas zonder succes. Ik zie mij dan ook genoodzaakt de volgende navorderingsaanslagen op te leggen respectievelijk de volgende correcties aan te brengen:

1976 navordering over	f. 157.837,--
1977 navordering over	f. 147.885,--
1978 correctie	f. 143.902,--
1979 correctie	f. 67.861,--

De verhoging van de navorderingsaanslagen bedraagt 100%.”

Dienovereenkomstig werd met dagtekening 31 januari 1982 de onderwerpelijke navorderingsaanslag vastgesteld.

De aanleiding tot het opleggen van deze navorderingsaanslag was een renseignement van de rijksaccountants F en G met betrekking tot contante inkopen van p-produkten door H te P. Het bestaan van deze uit de boekhouding van H gehaalde kasontvangsten is door belanghebbende vanaf het begin stelselmatig en categorisch ontkend.

Deze ontkenning was voor de Inspecteur weer aanleiding tot het doen instellen van een RAD-onderzoek bij belanghebbende. Met betrekking tot de onderwerpelijke kwestie vermeldt het RAD-rapport onder meer:

“Het geheel overziend menen wij te mogen concluderen dat de levering van p-produkten door XA wel degelijk heeft plaatsgevonden. I en K en mogelijk andere bedrijven hebben de plaats van H

ingenomen. Tevens lijkt het ons duidelijk dat voor de p-producten is betaald, aangezien 3 bedrijven onafhankelijk van elkaar contante inkopen van A boeken. De verklaringen van L en K geven aan dat aan de leverancier is uitbetaald.”

De hier bedoelde L was tot de sluiting van dit bedrijf in 1980 in dienst van H.

De eveneens genoemde K is directeur van de gelijknamige vennootschap K BV een te Q gevestigde handel in p-producten.

Belanghebbende heeft ter weerlegging van de door de Inspecteur gestelde kasontvangsten onder meer een onderzoek doen instellen door het advocatenkantoor AA te BB waarbij naast L en K een dertiental andere bij de zaak betrokken personen is gehoord. De conclusies van het van dit onderzoek uitgebrachte rapport luiden als volgt:

#### “1. XA

Het is niet aannemelijk geworden en uit geen enkele verklaring is gebleken dat XA c.q. de directie van XA zich bezighield met de handel in p-producten of terzake daarvan contant of op andere wijze, direct of indirect, een tegenprestatie heeft ontvangen.

#### 2. XA

Het is mogelijk dat XA c.q. de directie van XA een zeker vermoeden had dat haar leveranciers fooien/betalingen ontvingen bij afleveringen van p-producten, maar het is niet aannemelijk geworden of gebleken dat XA c.q. de directie van XA wist of kon weten om welke bedragen het feitelijk ging of eertijds wist om welke hoeveelheden het ging.

#### 3. Hoeveelheden

Overigens is het bepalen van om welke hoeveelheden het ging een uitermate riskante aangelegenheid. Om ter bepaling daarvan de kasadministratie te bezigen van de drie voormelde bedrijven die zich alle met de inkoop van p-producten bezighielden, is tamelijk onverantwoord. Bedrijven zoals H, maar evenzeer K en I kunnen de inkoop-„administratie" gebruikt hebben om een eigen zwart circuit te dekken. De benaming „administratie" is een eufemisme voor een wellicht schijnbaar eigen kasgeldverantwoording. De geadmistreerde hoeveelheden, beweerdelijk uitbetaalde bedragen per eenheid produkt, een volstrekt gebrek aan interne controle en het ontbreken van enig deugdelijk bewijs van betalingen aan derden maakt de „administratie", althans voorzoveel van die administratie aan F is gebleken, een onbetrouwbare basis voor de vaststelling van de grootte van de geldbedragen die zouden zijn betaald.

#### 4. Schipper/voorlieden

Het is zeer aannemelijk geworden dat tussen personeelsleden van XA, leveranciers en bedrijfsassistenten op de diverse bedrijfslocaties en personeelsleden van afhaalbedrijven een zekere handel is ontstaan in p-producten en wat dies meer zij. Het is zeer wel denkbaar dat leveranciers/bedrijfsassistenten die situatie tegenover de bedrijfsleiding van XA min of meer c.q. geheel verzwegen omdat anders XA wellicht maatregelen zou hebben kunnen nemen. Het was niet mogelijk na te gaan of het bij de betalingen aan de leveranciers/voorlieden om zodanige bedragen is gegaan als door de Inspectie aangenomen."

De voormelde rapporten van de RAD en van het advocatenkantoor AA zomede de RAD-rapporten van het onderzoek inzake M en N, waaraan vorenbedoeld renseignement is ontleend bevinden zich bij de gedingstukken, zij het dat de Inspecteur enkele "opmerkingen van controlestrategische aard" uit laatstbedoelde rapporten heeft weggelaten.

Dat de leveranciers van belanghebbende, die de p-producten bij H afleverden, voor zichzelf incidenteel kleine bedragen hebben ontvangen uit de kas van H wordt door belanghebbende niet bestreden.

Ook wordt niet bestreden dat incidenteel restanten van p-producten door belanghebbende zijn verkocht en geleverd aan inname-bedrijven zoals blijkt uit belanghebbendes boekhouding en onderliggende bescheiden (facturen en afrekeningen van bank of giro).

Bestreden wordt slechts dat belanghebbende terzake van de verkoop van p-producten in het onderwerpelijke jaar niet-verantwoorde opbrengsten heeft genoten.

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

Tussen partijen is in geschil of en in hoeverre belanghebbende in het onderwerpelijke jaar opbrengsten heeft genoten terzake van de vervreemding van p-producten welke niet in de boeken zijn verantwoord, zomede, of terecht een verhoging van 100% is toegepast.

Belanghebbende stelt zich op het standpunt ter zake niets te hebben genoten, zodat navordering en verhoging beide dienen te vervallen.

De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbende ter zake een bedrag van f. 157.837,-- heeft genoten, en dat de verhoging terecht is opgelegd.

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

Partijen hebben hun standpunten ter zitting mondeling toegelicht.

Zij hebben aan hun in de gedingstukken gegeven uiteenzettingen daarbij nog het volgende toegevoegd:

### Belanghebbende

Wij als schoonmaakbedrijf willen zo snel mogelijk en kosteloos van de p-producten afkomen. Deze p-producten hadden voor ons bedrijf generlei waarde en voor ander bedrijven nauwelijks enige waard. Ik verwijs hier naar de door ons aan veertien bedrijven gevraagde offerte, waarop door slechts vier bedrijven is geantwoord (bijlagen 4 e.v. bij pleitnota).

### Inspecteur

Ik weet niet of de contante betalingen van H aan XA uiteindelijk bij H in aftrek zijn toegelaten. Deze betalingen waren in het geheel van correcties slechts van ondergeschikt belang. Bij H viel niet veel te halen. Er is een compromis gevolgd en het is niet meer na te gaan wat wel en wat niet geaccepteerd is.

De boekhouding van XA is niet verworpen. Indien ik aan de boekhouding van XA en aan die van H een cijfer zou moeten geven, dan zou ik die van XA op een zeven en die van H op een vijf waarderen. De boekhoudingen van I en K zou ik ongeveer gelijk waarderen aan die van XA.

## 5. Conclusies van partijen

Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag en het kwijtscheldingsbesluit.

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

## 6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt in het onderhavige geval mede dat de Inspecteur die stelt dat belanghebbende in het onderwerpelijke jaar niet-verantwoorde kasontvangsten heeft genoten deze stelling tegenover de gemotiveerde bestrijding daarvan door belanghebbende aannemelijk maakt.

6.2 Ten bewijze van zijn voormelde stelling heeft de Inspecteur een groot aantal inname-bonnen, ondertekend door een employé van H, alsmede een aantal bladen uit de kasboekhouding van H en een aantal, eveneens door een employé van H ondertekende, kasbewijzen overgelegd.

Deze stukken hebben alle betrekking op het onderwerpelijke jaar. Op de inname-bonnen komt in de meeste gevallen de naam van belanghebbende voor als leverancier en in sommige gevallen de naam van een andere leverancier.

Op de kasbladen en op de kasbewijzen komt de naam van de leverancier niet voor maar wordt het maandtotaal van de ingenomen hoeveelheden vermeld met als leverancier "diverse bedrijven". Voorts heeft de Inspecteur nog overgelegd de sub factis genoemde RAD-rapporten.

6.3 Het geheel van het door de Inspecteur in het geding gebrachte bewijsmateriaal overziende en afwegende komt het Hof tot de conclusie dat dit de betwiste kasontvangsten onvoldoende aannemelijk maakt.

Het Hof grondt dit oordeel op het ontbreken van een handtekening van een personeelslid van belanghebbende op de overgelegde inname-bonnen en kasbewijzen, de ook in de ogen van de controlerende rijksaccountants gebrekkige en onbetrouwbare kasadministratie van H (rapport M en N blz. 9, 41 e.v. en 50/51), de overtuiging van dezelfde rijksaccountants dat de p-producten om niet werden verkregen (blz. 9/10 rapport M en N) en ten slotte de mededeling van de Inspecteur zelf dat aan de boekhouding van belanghebbende meer waarde is toe te kennen dan aan die van H.

Aan het vorenstaande kan niet afdoen de verklaring die de H-medewerker L tegenover de FIOD heeft afgelegd, nu daarbij geen bedragen zijn genoemd en de mededeling dat het "waarschijnlijk een handeltje van de leveranciers zelf was" eerder wijst op een onbetekenend bedrag dat aan de afleverende leveranciers ten goede kwam - een feit dat trouwens niet in geschil is - dan op grote bedragen die aan belanghebbende ten goede kwamen.

Evenmin kan aan het vorenstaande afdoen dat ook in de boeken van I en K - de latere afnemers van p-produkten - kasbetalingen aan belanghebbende voorkomen, nu deze boekingen betrekking hebben op andere jaren en belanghebbende de juistheid daarvan eveneens, grotendeels op dezelfde gronden, betwist.

6.4 Het vorenoverwogene en het daarop gegronde oordeel van het Hof vinden voorts bevestiging in de vele door belanghebbende gesignaleerde ongerijmdheden betreffende de hoeveelheden, de kwaliteit, de data van aflevering en de bedragen zoals deze in de H-boekhouding voorkomen, welke door de Inspecteur niet, althans onvoldoende zijn weersproken en weerlegd.

6.5 Het beroep van belanghebbende is mitsdien gegrond.

## 7. Beslissing

Het Hof vernietigt de navorderingsaanslag waarvan beroep alsmede het bestreden kwijtscheldingsbesluit.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 19 oktober 1988 door mr. K. Rijks, vice-president, mr. H.L. Krans, raadsheer, en mr. J.M. van der Beek, raadsheer-plaatsvervanger, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mevrouw mr. A.M. van Duijvendijk.

Van Duijvendijk

Rijks

coll.

Aangetekend aan

partijen verzonden: 18 NOV. 1988