

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Derde Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X B.V. (thans Y B.V.) te Z, belanghebbende, tegen een navorderingsaanslag opgelegd en een besluit genomen door de Inspecteur der vennootschapsbelasting te P, de inspecteur.

1. Loop van het geding.

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 29 december 1988, ingediend door haar gemachtigde.

Het beroep is gericht tegen de door de inspecteur aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag in de vennootschapsbelasting voor het jaar 1983, gedagtekend 2 december 1988, alsmede tegen het kwijtscheldingsbesluit betreffende de verhoging begrepen in de navorderingsaanslag. De oorspronkelijk aan belanghebbende voor het onderhavige jaar opgelegde aanslag werd berekend naar een belastbaar bedrag van f 7.680,- met een verlaging door investeringsbijdragen van f 15.523,- en een verhoging door desinvesteringsbetalingen van f 3.550,-. De bestreden navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar bedrag van f 558.849,- met behoud van de overige elementen en naar een verhoging van de nagevorderde belasting van 100%, van welke verhoging geen kwijtschelding is verleend.

Het beroep strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag en van de daarin begrepen verhoging. De inspecteur heeft na het verstrijken van de daarvoor gestelde termijn een verzoekschrift ingediend en concludeert uiteindelijk tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een naar een belastbaar bedrag van f 518.171,- met een verhoging van 100% van de nagevorderde belasting.

Ter zitting van de Vijfde Enkelvoudige Belastingkamer van 12 januari 1990 zijn verschenen de curator in het faillissement van belanghebbende, alsmede de inspecteur. Belanghebbende is in de gelegenheid gesteld te reageren op het kort tevoren ingediende verzoekschrift, hetwelk (na verleend uitstel) is geschied bij schrijven van 21 december 1990.

Na verwijzing naar de Meervoudige Belastingkamer zijn ter zitting van 11 september 1991 met toestemming van partijen gelijktijdig behandeld de beroepen van belanghebbende inzake navordering vennootschapsbelasting 1983, kenmerk 5693/88, en inzake naheffing omzetbelasting 1983 tot en met 1987, kenmerk 3070/90, alsmede het beroep inzake inkomstenbelasting 1983 ten name van X, kenmerk 203/90. Aldaar zijn verschenen ...

Beide partijen hebben een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt. De wederpartij heeft zich daarover kunnen uitlaten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten.

2.1. X B.V. (hierna ook: de B.V.) is opgericht in 1979. Haar directeur en enig aandeelhouder is X.

De B.V. exploiteerde onder de naam C kledingwinkels te P, Q, R en S. Zij hield zich ook bezig met groothandelsactiviteiten in mode voor jongeren en vrijetijdskleding.

Met ingang van 1 januari 1982 bestaat er een fiscale eenheid tussen de B.V. en D B.V., welke vennootschap zich bezig hield met de fabricage van en handel in theebeurzen en theemutsen.

2.2. In 1983 heeft X E B.V. opgericht, een groot- en detailhandel in kleding. De aandelen zijn in 1985 overgedragen aan zoon AX.

Samen met mevrouw F richtte X in 1983 K op, die eveneens onder de naam C kledingwinkels exploiteerde. Het 50%-aandeel van mevrouw F nam X ultimo 1984 over. In 1987 ging deze B.V. failliet.

Voorts richtte X in 1983 op L B.V., welke vennootschap handelt in effecten en opties.

Per 1 januari 1987 zijn deze aandelen overgedragen aan zoon AX.

2.3. De administratie en boekhouding van de B.V. werden sedert oktober 1981 bijgehouden door mevrouw G. Zij was werkzaam op het kantooradres a-straat 1 te Z.

Zoon BX is tot eind 1984 bij de B.V. in dienst geweest. Hij hield zich onder meer bezig met magazijnwerkzaamheden, bevoorrading van winkels en het ophalen van verkoopopbrengsten van de winkels. Deze werkzaamheden zijn eind 1984 overgenomen door zoon AX.

BX heeft de winkel in S per 1 maart 1985 overgenomen en deze tot 1 januari 1988 geëxploiteerd.

2.4. In de loop van 1987 zijn de winkels van de B.V. overgenomen en voortgezet door E B.V.

Nadien verricht de B.V. geen activiteiten meer.

Haar statuten zijn op 11 maart 1988 gewijzigd. De B.V. draagt thans de naam Y B.V.

In 1989 is haar faillissement uitgesproken; curator is H te P.

2.5. Blijkens ingestelde onderzoeken door het Fiscaal Fraudeteam Regio AA en door de Rijksaccountantsdienst werden de verkoopopbrengsten van de door de B.V. geëxploiteerde winkels als volgt behandeld.

Het personeel van de winkels maakte iedere dag een kassa-kaart op, waarop de verkoopopbrengsten, de uitgaven voor kosten en de terugbetalingen aan klanten werden vermeld. Deze en overige administratieve bescheiden werden een of twee maal per week tezamen met etuis met geld opgehaald, tot eind 1984 door zoon BX.

Aan de hand van de kassakaarten maakte hij maandelijks een staat op met verkoopopbrengsten per filiaal, per dag. AX zette die werkzaamheden op dezelfde wijze voort. Kassabonnen, kassarollen en kassakaarten zijn na verwerking in de boekhouding weggegooid.

2.6. De dagelijkse verkoopopbrengsten werd door het personeel van de winkels ook telefonisch doorgegeven aan mevrouw G. De verkoopcijfers van vrijdag en zaterdag werden doorgebeld naar X, die deze 's maandags telefonisch doorgaf aan mevrouw G.

Mevrouw G maakte aan de hand van voormelde gegevens eigen staten met verkoopopbrengsten en kosten op.

2.7. Op het kantooradres van de B.V. zijn bij de ingestelde onderzoeken maandstaten met dag-overzichten van verkoopopbrengsten aangetroffen met betrekking tot de maanden november 1983 en januari 1984 tot en met juni 1987. De staat van november 1983 vermeldt 130 bedragen aan opbrengsten, waarvan 74 bedragen lager in de boekhouding zijn opgenomen. De afwijkingen bedragen meestal f 590,- of een veelvoud daarvan. De in de boekhouding van die maand verwerkte bedragen zijn in totaal ruim f 80.000,- lager dan het totaal van de bedragen op het aangetroffen maandoverzicht.

De overige staten, waarvan bedragen lager in de boekhouding zijn opgenomen, betreffen:

november en december 1984, oktober en december 1985, november en december 1986, februari, maart, mei en juni 1987.

Op deze staten zijn in rood stippen en "1/2" vermeld. De bedragen waarvoor stippen staan, zijn f 1.000,- per stip lager in de boekhouding opgenomen; de bedragen waarvoor "1/2" staat zijn f 500,- lager in de boekhouding opgenomen.

2.8. Mevrouw G heeft daaromtrent als volgt verklaard: "De heer X gaf mij opdracht om de omzetten, zoals vermeld op de lijsten, duizend gulden of een veelvoud van duizend gulden lager in de boekhouding op te nemen. Als er voor een bedrag in rood "1/2" is vermeld, betekent dit dat de omzet fl. 500,- lager in de boekhouding moest worden opgenomen. De heer X plaatste de stippen meestal zelf."

Over de getoonde staat met verkoopopbrengsten van november 1983 en een computerblad van de verkopen P uit de boekhouding over 1983 verklaarde mevrouw G: "Op de staat herken ik het handschrift van BX. De onderste

bedragen zijn door de heer X zelf geschreven denk ik. Ik zie dat, rekening houdend met 18% omzetbelasting, de omzet van 18 november van het filiaal P ongeveer fl. 1.180,- lager in de boekhouding is verwerkt. Op deze lijsten staan geen stippen. Ik denk dat X toen de verlaging van de omzetten op een andere wijze aan mij doorgaf."

2.9. Op het kantooradres van de B.V. zijn door mevrouw G geschreven lijsten aangetroffen met verkoopopbrengsten over de jaren 1983, 1984 en 1985, alsmede computerstaten met verkoopopbrengsten over de periode 1 januari 1985 tot en met 31 oktober 1987. Tevens zijn met de hand geschreven staten over de maanden januari tot en met november 1987 aangetroffen waarop dezelfde cijfers vermeld stonden als op voormelde computerstaten.

In het woonhuis van X te T zijn staten aangetroffen met vermelding van plaatsnamen waar winkels van C waren gevestigd en bedragen per maand over de jaren 1983 tot en met 1985 en met maandomzetten van het filiaal te S over 1983 en 1984.

Ook zijn aldaar twee diskettes aangetroffen met blijkens de daarvan uitgeprinte lijsten weekomzetten over 1985 en 1986 en dag- en weekomzetten over januari tot en met oktober 1987.

De op kantoor aangetroffen gegevens en de ten huize van X aangetroffen gegevens stemmen nagenoeg met elkaar overeen.

2.10. Bij het filiaal van C te P zijn agenda's aangetroffen, waarin volgens de verkoopster, mevrouw J, verkoopopbrengsten zijn vermeld. De desbetreffende bedragen stemmen vrijwel overeen met de onder 2.9. vermelde gegevens. Bij het filiaal van C te Q is een rood boekje aangetroffen met verkoopopbrengsten over januari tot en met oktober 1987. De vermelde bedragen stemmen overeen met de bedragen in de door mevrouw G geschreven lijsten, als vermeld onder 2.9.

2.11. Vergelijking van de hiervoor onder 2.7. tot en met 2.10. bedoelde bedragen met de in de boekhouding verwerkte lagere bedragen leverde per saldo de navolgende verschillen op (bedragen incl. OB):

1983:	(f 3.813.701 -/- f 3.154.682,- =)	f 659.019
1984 :		f 35.000
1985:		f 29.000
1986:		f 43.000
1987:		f 122.000

2.12. Met betrekking tot het jaar 1987 is een aantal nota's gevonden inzake aan een zekere "W" geleverde partijen kleding voor een totaalbedrag van f 36.601,50. Op de nota's is geen omzetbelasting vermeld.

Ten tijde van het onderzoek waren die bedragen niet in de administratie van de B.V. opgenomen.

2.13. Bij het onderzoek zijn verschillen geconstateerd tussen de door werknemers van de B.V. gewerkte uren volgens de loonadministratie en het aantal gewerkte uren volgens de door de werknemers ingediende urenbriefjes, waarop zij hun gewerkte uren specificeerden.

Enige als getuigen gehoorde werknemers hebben verklaard wel eens contant loon uitbetaald te hebben gekregen zonder daarvoor een loonafrekening te ontvangen.

2.14. De bruto-winst zoals die uit de boekhouding blijkt, bedraagt in 1983 20,4% van de inkoopwaarde en in 1984 24%. In deze cijfers zijn ook doorleveringen aan andere ondernemers begrepen.

Volgens het RAD-rapport zijn bij K B.V. de volgende bruto-winstpercentages gerealiseerd:

1983: 30% van de inkoopwaarde;

1984: 278% van de inkoopwaarde.

Ter zitting heeft de inspecteur branche-documentatie van de FIOD overgelegd, waaruit voor de sector textieldetailhandel voor vrijetijdskleding en jeans een gemiddelde brutowinst blijkt van 30-35% van de omzet, overeenkomend met 43-50% van de inkoopwaarde.

2.15. De omzet van de B.V. is in de jaren 1984 en 1985 sterk teruggelopen. Vanaf najaar 1986 nemen de omzetten weer toe. In de aangifte 1984 is een

verlies van f 285.638,- opgenomen, in de aangifte 1985 een winst van f 88.884,-.

2.16. Naar aanleiding van de bevindingen bij de ingestelde onderzoeken heeft de inspecteur een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting opgelegd, die als volgt is berekend:

belastbaar bedrag volgens primitieve aanslag		f	7.680,--
verzwegen omzet	f 659.019,--		
af: daarover verschuldigde OB	<u>f 100.528,--</u>		
		f	558.491,--
af: zwart uitbetaalde lonen		-/-	f 48.000,--
verzwegen groothandelsomzet	f 48.000,--		
af: daarover verschuldigde OB -/-	<u>f 7.322,--</u>		
		f	<u>40.678,--</u>
		f	558.849,--

Ter zitting heeft de inspecteur geconcludeerd tot het laten vervallen van de post verzwegen groothandelsomzet. Het belastbaar bedrag komt alsdan te bedragen: f 518.171,-.

De nagevorderde belasting is verhoogd met 100% waarvan geen kwijtschelding is verleend.

2.17. De inspecteur der omzetbelasting heeft de B.V. een naheffingsaanslag over de jaren 1983 tot en met 1987 opgelegd tot een bedrag van f 181.993,-- aan omzetbelasting. Dit bedrag is als volgt berekend:

OB begrepen in de onder 2.11. vermelde bedragen:	f 138.245,--
OB over de onder 2.12. vermelde bedragen:	f 6.100,--
OB over overige verzwegen groothandelsomzet:	<u>f 37.648,--</u>
Totaal	f 181.993,--

Ter zitting heeft de inspecteur geconcludeerd tot het laten vervallen van de post verzwegen groothandelsomzet. De na te heffen OB bedraagt alsdan f 144.345,-.

In de naheffingsaanslag was een verhoging begrepen van (na gedeeltelijke kwijtschelding tot op 50% respectievelijk 25% van de nageheven belasting) f 63.203,-.

2.18. De inspecteur der directe belastingen heeft aan X een aanslag inkomstenbelasting 1983 opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van f 1.080.650,-.

Na een tweetal ambtshalve verminderingen berekent de inspecteur het belastbaar inkomen thans als volgt:

belastbaar inkomen volgens primitieve aanslag	f 80.650,-
winstuitdeling (verzwegen omzet excl. OB)	<u>f 558.491,-</u>
belastbaar inkomen 1983	f 639.141,-

Aanvankelijk aangebrachte correcties wegens veronderstelde opbrengsten van in het buitenland verborgen gelden zijn later door de inspecteur teruggenomen.

Ter zitting heeft de inspecteur geconcludeerd tot vermindering van het belastbare inkomen met f 48.000,- tot f 591.141,-.

2.19. De officier van justitie heeft bij schrijven van 14 augustus 1990 aan de B.V. een kennisgeving van niet verdere vervolging toegezonden "op grond van onvoldoende aanwijzing van schuld".

Een strafrechtelijk onderzoek tegen X wordt voortgezet.

3. Geschil.

In geschil is of de inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag - voor zover deze betreft de door de inspecteur ter zitting gehandhaafde correctie - terecht en tot een juist bedrag is uitgegaan van door de B.V. verzwegen omzetbedragen.

Voorts betwist belanghebbende de opgelegde verhoging en het besluit daarvan geen kwijtschelding te verlenen.

4. Standpunten van partijen.

Voor de motivering van de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van dit geding.

Ter zitting is daaraan toegevoegd:

4.1. namens belanghebbende:

Ik kan mij voldoende verweren tegen alles wat de inspecteur in zijn pleitnota met bijlagen stelt.

Anders dan de inspecteur in die pleitnota veronderstelt, doe ik geen beroep op onrechtmatigheid van het verkregen bewijs. De in de vermogensvergelijking over 1984 voorkomende opbrengst K certificaat betreft niet de verkoop van de aandelen K, zoals de inspecteur veronderstelt, doch betreft "K Vastgoed", een samenwerking op onroerend-goedgebied tussen X en de echtgenoot van mevrouw F, een makelaar.

De rol van zoon BX was niet zo uitgetekend als de inspecteur wil doen geloven.

De inspecteur heeft te weinig bewijzen dat er zoveel omzet is verzwegen. Slechts met omkering van de bewijslast kan hij zijn standpunt volhouden. X kan zich daartegen niet afdoende verweren zonder zichzelf in de strafrechtelijke procedure te belasten.

4.2. door de inspecteur:

Ik doe afstand van mijn recht om schriftelijk te reageren op de namens belanghebbende d.d. 21 december 1990 ingebrachte stukken.

Het verschil tussen de bruto-winstmarge in 1983 na mijn correctie (bijna 30% van de inkoopwaarde) en de ingebrachte FIOD-cijfers is zo groot dat met bijvoorbeeld uitverkoop-effecten door mij voldoende rekening is gehouden. De fiscale procedure en de strafprocedure moeten afzonderlijk worden bezien. Belanghebbende kan zich niet geschaad voelen nu ik de correcties wegens verzwegen groothandelsomzetten heb laten vallen. Belanghebbende voert geen enkel bewijs aan ter weerlegging van de gevonden verkoopopbrengsten.

5. Beoordeling van het geschil.

5.1. De inspecteur heeft voldoende aannemelijk gemaakt dat de boekhouding van de B.V. niet als een betrouwbare grondslag voor de winstberekening kan worden aanvaard.

Het Hof grondt dit oordeel op hetgeen hiervoor is vastgesteld onder 2.6. tot en met 2.10., alsmede op de verklaring van belanghebbende in het schrijven d.d. 21 december 1990 dat een bedrag aan inkomsten buiten de boeken is gehouden.

5.2. De inspecteur heeft het bedrag van de in 1983 niet in de boekhouding verantwoorde verkoopopbrengsten bepaald aan de hand van de onder 2.7. en 2.9. bedoelde overzichten. Voor de maand november 1983 en voor de jaren 1984 en volgende heeft de inspecteur gedetailleerd en overtuigend aangegeven welke bedragen niet in de boekhouding zijn verwerkt.

De bedragen in de inzake de jaren 1984 en volgende aangetroffen overzichten stemmen, behoudens de aan de hand van rode stippen en "1/2" daarop in mindering gebrachte bedragen en geringe onverklaard gebleven verschillen, overeen met de in de boekhouding opgenomen verkoopopbrengsten van de filialen.

Alsdan is het vermoeden gewettigd dat de vergelijkbare overzichten inzake de overige maanden van 1983, ook al ontbreken daarop aanwijzingen tot het verzwijgen van omzet, betrekking hebben op werkelijke verkoopopbrengsten.

Belanghebbende heeft dit gewettigde vermoeden niet ontzenuwd.

De omstandigheid dat de door de inspecteur gehanteerde cijfers niet kunnen worden getoetst aan primaire gegevens, zoals kassarollen en kassastaten, kan de inspecteur niet worden tegengeworpen, nu belanghebbende die gegevens niet bij haar boekhouding heeft bewaard.

5.3. Door van de onder 2.7. en 2.9. vermelde gegevens uit te gaan heeft de inspecteur voor het jaar 1983 ten minste een redelijke schatting gemaakt

van de in de boekhouding verzwegen omzetbedragen.

Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt alsdan mede dat belanghebbende aannemelijk maakt dat en in hoeverre die schatting te hoog is.

5.4. Belanghebbende heeft dienaangaande gesteld dat bedragen buiten de boekhouding zijn gehouden om "zwarte" lonen te betalen.

Gelet op hetgeen onder 2.13. is vermeld, is inderdaad aannemelijk dat "zwarte" lonen zijn uitbetaald.

De inspecteur heeft daarvoor een bedrag van f 48.000,- in aftrek toegelaten. Belanghebbende heeft niet een begin van bewijs bijgebracht waaruit volgt dat dit bedrag hoger moet worden gesteld. Integendeel, zij bestrijdt de hoogte van de deswege opgelegde naheffingsaanslagen loonbelasting en premies volksverzekeringen.

Ook heeft belanghebbende niets bewezen omtrent uit de verzwegen omzet gedane andere zakelijke uitgaven.

Ook overigens is belanghebbende er niet in geslaagd het blijkens 5.3. van haar te vergen bewijs te leveren.

5.5. Omtrent haar bewijspositie heeft belanghebbende gewezen op de samenloop van deze procedure met een lopende strafrechtelijke procedure tegen haar directeur/enig aandeelhouder.

De stelling van belanghebbende dat de bewijslast niet mag worden omgekeerd op basis van het bepaalde in artikel 25, lid 3, juncto artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), faalt reeds omdat deze bepalingen in het vorenoverwogene niet zijn toegepast.

Voorts gaat belanghebbende ten onrechte uit van de veronderstelling dat de strafrechter gebonden is aan het oordeel van de belastingrechter.

Daarenboven merkt het Hof op dat het de inspecteur vrij staat de - mede - in een strafrechtelijk onderzoek (naar in casu niet wordt betwist: op rechtmatige wijze) verkregen gegevens ten grondslag te leggen aan een (navorderings-) aanslag.

Waar die gegevens, naar hiervoor is overwogen, tot de conclusie voeren

dat de boekhouding niet als betrouwbare grondslag voor de winstberekening kan worden aanvaard en dat de inspecteur ten minste van een redelijke schatting van de verzwegen omzet is uitgegaan, kan belanghebbende zich in deze procedure vervolgens niet met vrucht verschonen van de op haar rustende last tegenbewijs te leveren op de grond dat tevens een strafrechtelijk onderzoek gaande is.

5.6. De inspecteur heeft d.d. 17 oktober 1988 aangekondigd een navorderingsaanslag met een verhoging van 100% op te leggen, omdat is gebleken, dat tot een bedrag van f 558.491,- (excl. OB) omzet is verzwegen.

Bij brief van 20 oktober 1988 heeft de gemachtigde van belanghebbende verzocht nader te worden geïnformeerd omtrent de geconstateerde feiten die tot de navordering en de verhoging hebben doen besluiten.

In zijn brief van 17 november 1988 heeft de inspecteur geantwoord: "De navordering is gebaseerd op feiten die verkregen zijn bij het strafrechtelijk onderzoek. Belanghebbende is bekend met de feiten die tot de navorderingsaanslag geleid hebben." Vervolgens is met dagtekening 2 december 1988 de onderwerpelijke navorderingsaanslag met verhoging opgelegd.

Het op 29 december 1988 ingediende beroepschrift bevat de klacht dat nog geen verklarende toelichting is gegeven bij de navorderingsaanslag.

Onder voormelde omstandigheden kan naar 's Hofs oordeel niet worden gezegd dat belanghebbende ten tijde van het opleggen van de navorderingsaanslag waarin de verhoging is begrepen, in bijzonderheden mededeling was gedaan van de gronden waarop het opleggen van de verhoging berustte.

Daartoe is onvoldoende de enkele verwijzing naar de feiten die zijn verkregen bij een strafrechtelijk onderzoek, in het kader waarvan X als verdachte is verhoord.

De brieven van de inspecteur bevatten ook overigens onvoldoende gespecificeerde informatie omtrent de gronden waarop het opleggen van een verhoging berustte, zulks terwijl de inspecteur blijkens het na te vorderen bedrag reeds over gedetailleerde gegevens beschikte of kon

beschikken.

Ten slotte bevatten de brieven van de inspecteur geen mededeling van de aard van het verwijt (opzet/grove schuld) dat belanghebbende werd gemaakt.

Het bepaalde in artikel 6, lid 3, letter a, van het Europees Verdrag inzake de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden brengt alsdan mede dat de opgelegde verhoging dient te vervallen.

6. Beslissing.

Het Hof

- vermindert de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar bedrag van f 518.171,- met behoud van de overige elementen, doch zonder verhoging;
- verstaat dat de inspecteur het betaalde griffierecht ad f 75,- aan belanghebbende vergoedt.

Aldus gedaan in raadkamer van 4 december 1991 door Mrs. Smit, voorzitter, Schaap en Groeneveld, leden, in tegenwoordigheid van Mr. Maat als griffier.

Maat

Smit

Van de beslissing inzake de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare zitting van 5 februari 1992.