

GERECHTSHOF TE 'S-GRAVENHAGE

achtste enkelvoudige belastingkamer

23 maart 2000

nummer BK-98/05085

PROCES VERBAAL

van de mondelinge uitspraak op het beroepschrift van X te Y tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Particulieren/Ondernemingen Z van de Belastingdienst, op het bezwaarschrift van belanghebbende betreffende de hem opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor het jaar 1990.

De mondelinge behandeling van bovenbedoelde zaak heeft plaatsgehad te Den Haag ter zitting van 9 maart 2000, alwaar is verschenen belanghebbende, vergezeld van zijn gemachtigde mr. P, alsmede mr. A, namens de Inspecteur.

De beslissing van het Gerechtshof in deze zaak luidt als volgt:

Het Gerechtshof:

vernietigt de uitspraak waarvan beroep, alsmede de navorderingsaanslag; veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten ad *f* 1.420, wijst de Staat der Nederlanden aan als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden, en gelast dat door de Inspecteur aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep gestorte griffierecht van *f* 80.

Deze beslissing berust op de volgende gronden:

1. Belanghebbende is apotheker van beroep en oefent dit beroep uit door middel van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid met de naam

Q B.V. (hierna: Q), van welke vennootschap hij enig directeur en aandeelhouder is. Q nam in het onderhavige jaar farmaceutische producten af van de groothandel B.V. M te R (hierna: M).

2. In 1996 heeft de Belastingdienst FIOD/vestiging W bij M een onderzoek ingesteld. Tijdens een huiszoeking bij de sales manager K (hierna: K) van M hebben de ambtenaren van de FIOD een door K vervaardigde lijst aangetroffen met daarop vermeld namen van apothekers, alsmede diverse bedragen en bankrekeningnummers. De Inspecteur heeft kopieën van gedeelten van twee van zulke lijsten, steeds één pagina, in het geding gebracht (bijlagen 3 en 5 bij het verzoekschrift).

3. Op bijlage 3, waarop de namen van andere personen dan belanghebbende zijn verwijderd, staan vermeld de achternaam van belanghebbende, de periode 1 januari/31 december 1995 en achter zijn naam een bedrag van f 3.525. Verder staan op deze lijst nog enige andere in guldens luidende bedragen vermeld, het tijdvak 1 oktober/31 december (zonder jaartal), de naam van twee bankinstellingen in Luxemburg en van een bank in Genève, terwijl achter sommige bedragen een zogenoemd vinkje staat. Het achter de naam van belanghebbende staande bedrag is niet afgevinkt.

4. De lijst die de Inspecteur als bijlage 5 in het geding heeft gebracht is op dezelfde wijze geanonimiseerd en vermeldt eveneens de achternaam van belanghebbende en voorts verschillende tijdvakken liggende in de periode 1 november 1991 tot en met 31 december 1992, terwijl de per tijdvak getotaliseerde bedragen zijn vermenigvuldigd met 23 procent, zulks tot een totaal van 38.740 Met de pen is hieronder een bedrag van 4.769 geschreven en opgeteld tot 43.509. Verder bevat deze lijst nog een met de hand geschreven totaalbedrag groot 141.807. De valuta, waarin deze bedragen luiden, is niet vermeld

5. De sales manager K is op 17 april 1996 door de FIOD verhoord. Blijkens het in afschrift tot de gedingstukken behorende proces-verbaal van verhoor heeft K bij die gelegenheid onder meer verklaard dat een hem getoonde lijst betrekking had op 1992 en dat het betrof omzetgegevens van de producten die de desbetreffende

apothekers in 1992 bij M hebben gekocht Verder verklaarde K dat belanghebbende en twee andere apothekers 23 procent korting kregen en anderen in het algemeen een korting van 27 procent, waarvan twee procent als betalingskorting en 25 procent via Zwitserse en Luxemburgse bankrekeningen.

6. Blijkens een door de Inspecteur overgelegd afschrift van een proces-verbaal van 24 april 1996 heeft genoemde K tegenover ambtenaren van de FIOD eveneens onder meer verklaard dat hij de op de lijsten vermelde bedragen altijd contant met belanghebbende heeft afgerekend, maar dat deze het (op de hierboven als bijlage 3 aangeduide lijst vermelde en) niet afgevinkte bedrag over 1995 nog niet had ontvangen. Volgens zijn verklaring is hij omstreeks 1990 met deze constructie begonnen

7. Naar de Inspecteur in het verzoekschrift heeft gesteld, zijn in totaal 27 apothekers bij deze zaak betrokken, van wie 21 tijdens de verhoren hebben verklaard kortingen te hebben ontvangen via een buitenlandse bankrekening en deze niet in hun aangiften te hebben vermeld. Zes apothekers, waaronder belanghebbende, hebben ontkend op deze wijze kortingen te hebben ontvangen. Tijdens de mondelinge behandeling heeft de Inspecteur verklaard dat van bedoelde zes apothekers één alsnog heeft toegegeven op deze wijze kortingen te hebben ontvangen Voorts heeft de Inspecteur ter zitting desgevraagd verklaard dat bij alle op de lijsten van K voorkomende apothekers de op deze lijsten vermelde kortingen door middel van navordering of bij het vaststellen van de primitieve aanslag in de heffing zijn of worden betrokken.

8. Belanghebbende is op 24 april 1996 door de FIOD verhoord als verdachte van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting. In het door de FIOD-ambtenaren opgestelde proces-verbaal staat vermeld dat belanghebbende heeft verklaard dat van M genoten kortingen steeds op de factuur stonden en dat het de normale kortingen van twee plus twee procent betrof, terwijl bij acties bij wijze van korting tien procent meer aan goederen werd geleverd dan besteld. Ook heeft hij tegen genoemde ambtenaren verklaard dat hij, of de apotheek, nooit contante kortingen van M of K heeft ontvangen Belanghebbende heeft aangeboden het voorgaande als getuige in de onderhavige procedure onder eed te herhalen.

9. Bij brief van 25 april 1997 heeft de contactambtenaar AWR van de Directie ondernemingen S van de Belastingdienst belanghebbende bericht dat gezien de hoogte van de vermoedelijke fraude van verdere strafvervolging werd afgezien, hetgeen, blijkens het gestelde in die brief, betekende dat het opgemaakte proces-verbaal van verhoor buiten gevolg was gesteld met als gevolg dat belanghebbende niet langer als verdachte van een strafbaar feit werd aangemerkt.

10. Met dagtekening 30 november 1996 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premieheffing voor 1990 opgelegd. In de brief van 15 november 1996, waarmee de Inspecteur deze navorderingsaanslag aan belanghebbende toezond, deelt de Inspecteur, voor zover hier van belang, het navolgende mede:

" Uit onderzoek van de FIOD is gebleken dat u ontvangen kortingen, in verband met aankopen bij M, niet in uw aangiftebiljetten 1990 en verder heeft verwerkt. Deze kortingen verhogen uw inkomen. Het belastbare inkomen 1990 zal als volgt nader worden vastgesteld:

Vastgesteld belastbare inkomen 1990	f 288.865
Correctie	<u>f 5.458</u>
Nader vastgesteld belastbare inkomen	f 294.323

Motivering van de boete.

De navorderingsaanslag wordt opgelegd met boete.

U heeft betreffende kortingen contant ontvangen. U heeft bewust betreffende bedragen niet in de aangiften vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting opgenomen.

Ik ben daarom van mening dat er sprake is van opzet.

Op grond van artikel 18 lid I van de AWR leg ik derhalve een navorderingsaanslag op met een boete van 100 %. Hiervan zal ik 50% kwijtschelden. (...)."

Na door belanghebbende tegen de hierboven vermelde navorderingsaanslag gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij de bestreden uitspraak deze aanslag gehandhaafd.

11. Op de Inspecteur rust de bewijslast aan te tonen dat belanghebbende in het jaar 1990 de onderwerpelijke kortingen heeft genoten. Het Hof acht de Inspecteur op grond van de door hem gestelde feiten en omstandigheden, afzonderlijk en in samenhang genomen, daar niet in geslaagd.

12. Ter ondersteuning van zijn standpunt dat zulks het geval is, heeft de Inspecteur uitsluitend in geding gebracht de hiervoren onder 5 en 6 vermelde processen-verbaal van de verhoren van K en de onder 3 en 4 vermelde gedeelten van door K opgestelde lijsten, alsmede het proces-verbaal van het verhoor van belanghebbende. Voor zover de inhoud van de eerstbedoelde processen-verbaal en de lijsten belastend is voor belanghebbende, handelt het hier uitsluitend om verklaringen die zijn afgelegd en lijsten die zijn opgesteld door één persoon, die zelf ook direct betrokkene bij de beweerde fraude was en daarbij zelfs een cruciale rol heeft gespeeld. Geen inzicht is verschaft in de mate waarin die persoon betrouwbaar kan worden geacht voor zover het diens verklaringen en aantekeningen betreft die op belanghebbende betrekking hebben. Evenmin zijn de door die persoon verstrekte inlichtingen op enige andere wijze op hun juistheid gecontroleerd. Waar belanghebbende, volgens de verklaringen in bedoelde processen-verbaal, een korting van 23 procent zou hebben genoten, moet het aan de hand van de administratie van Q of M eenvoudig zijn geweest te controleren of de volgens de lijsten aan belanghebbende toekomende bedragen overeenkwamen met (23 procent van) de door Q bij M gedane inkopen. Belanghebbende heeft ter zitting onweersproken gesteld dat de inkopen bij M zeer gering waren; in de orde van grootte van tienduizend gulden bij een omzet in de orde van grootte van drie miljoen gulden. De omstandigheid dat andere apothekers hebben toegegeven kortingen te hebben ontvangen, is op zichzelf onvoldoende om aan te nemen dat ook belanghebbende zulke kortingen heeft genoten. Bovendien zijn, naar de Inspecteur heeft gesteld, in andere gevallen kortingen via een bank in Luxemburg en Genève uitbetaald, zodat in die gevallen bankafschriften mede als bewijsmiddel kunnen hebben gediend.

13. Het beroep dat de Inspecteur doet op zijn geheimhoudingsplicht met betrekking tot gegevens ontleend aan de zaken van andere belastingplichtigen, in casu M, ontslaat hem niet van de verplichting aannemelijk te maken dat belanghebbende de onderwerpelijke inkomsten heeft genoten. Bovendien geldt de

geheimhoudingsplicht niet voor zover bekendmaking nodig is voor de uitvoering van de belastingwet (vgl. HR 2 maart 1988, rolnummer 25 062, BNB 1988/135).

14. Ook indien veronderstellendenwijs wordt uitgegaan van de juistheid van de door de sales manager van M afgelegde verklaringen, heeft de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende de kortingbedragen in het onderhavige jaar heeft genoten. Aangezien de betreffende kortingen zouden zijn toegekomen aan Q en, indien genoten door belanghebbende, het karakter van uitdeling hebben, geldt als genietingsmoment het tijdstip aangegeven in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Tijdens het verhoor van 24 april 1996 heeft K tegenover de ambtenaren van de FIOD verklaard dat niet afgevinkte bedragen nog niet waren uitbetaald. Hij verwees daarbij naar de hiervoren in 3 vermelde lijst. Deze lijst heeft evenwel betrekking op 1995 en niet op het onderhavige jaar. De omstandigheid dat K tevens heeft verklaard dat hij ongeveer in 1990 met de constructie van het contant uitbetalen van kortingen is begonnen, is onvoldoende om aan te nemen dat voor belanghebbende het genietingsmoment in 1990 is gelegen.

15. Het Hof gaat voorbij aan het aanbod van belanghebbende om als getuige onder ede zijn tegenover de FIOD-ambtenaren afgelegde verklaringen te herhalen, aangezien onder het voor deze procedure geldende fiscale procesrecht een partij niet als getuige kan worden gehoord, HR 17 juni 1992, rolnummer 27 048, BNB 1992/295.

16. Op grond van het in 12 tot en met 14 overwogene wordt belanghebbende in het gelijk gesteld en dienen de uitspraak, de navorderingsaanslag en het kwijtscheldingsbesluit te worden vernietigd.

17. Nu het beroep van belanghebbende gegrond is, acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a, eerste lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. Deze kosten, betrekking hebbend op de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand, stelt het Hof op de voet van het bepaalde in het Besluit proceskosten fiscale procedures vast op *f* 1.420, te specificeren als volgt: 2 punten voor verrichte proceshandelingen maal waarde per punt *f* 710 maal factor 1 voor het gewicht van de zaak. Andere kosten en de omvang van een

mogelijk belang van de zaak voor andere jaren zijn niet gebleken.

18. Ingevolge het bepaalde in artikel 5, zevende lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken dient het door belanghebbende gestorte griffierecht ad *f* 80 te worden vergoed door de Inspecteur.

Aldus vastgesteld door mr. Savelbergh en door deze uitgesproken ter zitting van het Gerechtshof te 's-Gravenhage op donderdag 23 maart 2000, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Antonis.

De beslissing is op de voet van artikel 17a, eerste lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in het openbaar uitgesproken.

Antonis

Savelbergh

Aangetekend aan partijen
verzonden: