

Gerechtshof te Amsterdam

Derde Meervoudige Belastingkamer

5 november 2003

Nr. **P01/02970**

UITSPRAAK

op het beroep van X B.V., gevestigd te Z, belanghebbende,

tegen

een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst Ondernemingen P, de Inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift met producties ontvangen op 5 september 2001, ingediend door de gemachtigde. Het beroep was gericht tegen het niet doen van uitspraak door de Inspecteur op het namens belanghebbende ingediende bezwaarschrift tegen de haar opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 1997.

De naheffingsaanslag is opgelegd naar een bedrag van f 598.112 aan enkelvoudige belasting, met een verhoging ten bedrage van 100 percent, waarvan niets is kwijtgescholden.

Bij uitspraak van 9 november 2001 heeft de Inspecteur het bezwaar tegen de naheffingsaanslag niet ontvankelijk verklaard.

De gemachtigde heeft het ingediende beroep aangevuld bij brief van 20 december 2001. Het (aangevulde) beroep richt zich (mede) tegen de uitspraak

van de Inspecteur van 9 november 2001. Het beroep strekt - uiteindelijk - tot vernietiging van die uitspraak en van de naheffingsaanslag.

De Inspecteur heeft een verweerschrift met producties ingediend en concludeert - uiteindelijk - tot vernietiging van de uitspraak en ongegrondverklaring van het bezwaar.

Voorafgaande aan de na te noemen mondelinge behandeling heeft de gemachtigde bij brief van 12 juli 2002 nadere stukken ingezonden, waarvan een afschrift aan de Inspecteur is toegezonden.

De zaak is behandeld ter zitting van de Zesde Enkelvoudige Belastingkamer van het Hof op 24 juli 2002. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

De Zesde Enkelvoudige Belastingkamer heeft de zaak verwezen naar de Derde Meervoudige Belastingkamer.

Bij brief van 31 juli 2002 heeft de griffier aan partijen nadere inlichtingen verzocht. De Inspecteur heeft daarop geantwoord bij brief van 9 augustus 2002 met producties. De gemachtigde heeft gereageerd bij brief van 3 september 2002, eveneens met producties. Genoemde stukken zijn in afschrift toegezonden aan de wederpartij, die daarop heeft kunnen reageren tijdens na te noemen zitting.

De behandeling is voortgezet ter zitting van 23 oktober 2002 van de Derde Meervoudige Belastingkamer. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende is op 17 juni 1993 opgericht en dreef sindsdien tot medio 1998 een confectie-onderneming. Het bedrijf was gevestigd aan de a-weg 1 te Z. Directeur en enig aandeelhouder van belanghebbende was A.

2.2 Belanghebbende heeft in 1996 in haar administratie inkoopfacturen opgenomen van B Textiel te Q (R-land). In 1997 heeft zij negen inkoopfacturen ontvangen van S Mode te Q tot een totaalbedrag van f 398.741,75. In het briefhoofd op die facturen is als adres vermeld: b-weg 2 te Q. Voorts is in dat briefhoofd onder meer vermeld:

"H.R. Q. 654.321.

BTW: R-land 123.456.789"

2.3 Op 25 november 1997 heeft de Belastingdienst een bedrijfsbezoek aan belanghebbende gebracht. Blijkens het daarvan op 5 december 1997 opgemaakte rapport was het doel van dat bezoek om na te gaan welke personeelsleden in de onderneming werkzaam zijn, welke gegevens met betrekking tot het personeel worden vastgelegd, of de ondernemer heeft voldaan aan zijn administratieve verplichtingen en zijn verplichtingen als werkgever en of de omzet op de aangifte omzetbelasting over de maand september 1997 overeenstemt met de in de administratie aangetroffen facturen. Blijkens het rapport waren op het moment van de controle 23 werknemers aan het werk, stemde dit aantal overeen met het aantal dat op de urenlijst stond vermeld, waren van de werknemers loonbelastingverklaringen aanwezig, was van ieder van een aantal willekeurig geselecteerde werknemers een kopie-identiteitsbewijs aanwezig, stemde de omzet op de aangifte niet overeen met de aangetroffen facturen en zou dit verschil nader worden onderzocht.

2.4 Belanghebbende heeft haar onderneming medio oktober 1998 gestaakt. Op 24 november 1998 heeft de Belastingdienst een boekenonderzoek bij belanghebbende ingesteld, waarbij de aanvaardbaarheid van de aangifte omzetbelasting over het tijdvak september 1998 is onderzocht. Blijkens het van dat onderzoek opgemaakte rapport, gedagtekend 15 januari 1999, bestonden de ondernemingsactiviteiten uit de im- en export van textiel en textielgoederen, was over september 1998 een aangifte omzetbelasting ingediend voor een te ontvangen bedrag van f 5,656,-, bleek bij controle dat de gedane aangifte op een vergissing berustte, dat belanghebbende het genoemde bedrag juist verschuldigd was, dat belanghebbende het verschuldigde bedrag reeds vóór de controle-aanzegging naar het centraal betalingskantoor van de Belastingdienst had overgemaakt, dat de ondernemer na de stakingsdatum alsnog per brief aangifte had gedaan over de

verkoop van restgoederen verminderd met nagekomen onkostenrekeningen en de per saldo verschuldigde omzetbelasting ad f 822,- reeds had overgemaakt.

2.5 In een proces-verbaal met dagtekening 15 september, opgemaakt door een buitengewoon opsporingsambtenaar, verbonden aan het GAK, is onder meer het volgende vermeld: "Door de opsporingsdienst van GAK Nederland BV zijn in 1997 strafrechtelijke onderzoeken ingesteld inzake vermoedelijke overtreding van artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht en/of artikel 18 juncto 10 van de Coördinatiewet Sociale Verzekeringen contra een drietal confectieateliers, te weten K, L en M waarbij vermoedelijk valse facturen waren aangetroffen van ondernemingen, genaamd: B Textiel, gevestigd te Q, S Mode, gevestigd te Q, b-weg 2 te R-land. Uit onderzoek was gebleken dat deze ondernemingen feitelijk niet bestonden en de facturen valselijk waren opgemaakt.

Naast het onderzoek door het GAK was er in oktober 1997 bij de Belastingdienst P Ondernemingen een anonieme tip binnengekomen dat de nader te noemen D, eigenaar van een atelier te Z, facturen aanbood, welke gebruikt konden worden als bewijsmateriaal voor uitbesteed werk. De tipgever vertelde dat een aantal atelierhouders dit op deze manier deden om van de uitbetaalde gelden aan clandestiene bedrijven "witte" uitgaven te maken.

Als tegenprestatie wilde D 5% van het totaalbedrag wat op de factuur kwam te staan. Op 10 november 1997 werd een gerechtelijk vooronderzoek geopend contra voornoemde D. Dit gerechtelijk vooronderzoek resulteerde in huiszoekingen. Tijdens de huiszoeking werd een attaché koffer in beslag genomen. In deze attaché koffer werden diverse bescheiden aangetroffen welke betrekking hadden op S Mode. Onder andere werd een overzicht aangetroffen met daarop rekeningnummers en data. Achter een aantal rekeningnummers waren firmanamen vermeld. Aan de hand van deze gegevens werd vastgesteld dat dit een overzicht was van facturen welke op naam van S Mode waren uitgeschreven. Negen van deze facturen waren uitgeschreven aan [belanghebbende] Het totaal gefactureerde bedrag is f 398.741,75. Kopieën van deze facturen zijn als bijlage bij dit proces-verbaal gevoegd.

Uit onderzoek is komen vast te staan dat door voornoemde D getracht is zijn bedrijf S Mode in Q officieel op te richten.

Uiteindelijk is D erin geslaagd dit bedrijf in te laten schrijven in het handelsregister van de Rechtbank te Q, echter er zijn nimmer bedrijfsactiviteiten ontplooid. Om laatstgenoemde reden werd D in R-land geen BTW-nummer toegekend. Deze feiten zijn tijdens onderzoek van opsporingsfunctionarissen van GAK Nederland BV, middels een in R-land uitgevoerde Rogatoire Commissie in maart 1998, onderzocht.

Op maandag 17 juli 2000 hoorde ik de vrijwillig verschenen verdachte A. A was de Nederlandse taal zeer goed machtig en beantwoordde de aan hem gestelde vragen zelf. Over de te geven antwoorden pleegde hij af en toe overleg met zijn raadsman. Nadat verdachte A was medegedeeld dat hij niet tot antwoorden verplicht was, verklaarde hij onder andere dat - hij de aan hem getoonde negen inkoopfacturen van S Mode herkende als facturen van aan hem geleverde kleding door D.

- hij van door de hem bekende D van diens in R-land gevestigd confectiebedrijf in 1997 verschillende leveringen van kleding had ontvangen, waarvoor hij telkens een bankchèque uitschreef, die dan door dhr. D bij de bank verzilverd werd.

- hij over kopieën van bankschriften beschikte en van de door hem uitgeschreven chèques en die hij desgevraagd ter beschikking van liet onderzoek wilde stellen.

- hij erbij bleef dat de negen facturen door hem van D ontvangen kleding vertegenwoordigde, ondanks dat hij door ons geconfronteerd werd met de andersluidende verklaring van D.

De door A later toegezonden kopieën van bankafschriften betreffen in totaal 13 uitbetalingen van chèques aan D voor een totaalbedrag van f 398.708,-, uitgeschreven en geïnd in de periode van februari tot en met augustus 1997.

De bankafschriften zijn afkomstig van de G-bank Deze kopieën zijn als bijlage bij dit proces-verbaal gevoegd".

2.6 Op 15 maart 2000 heeft H namens de Inspecteur een boekenonderzoek bij belanghebbende gehouden met betrekking tot de inkoopfacturen van belanghebbende uit 1996 en 1997. Het rapport van dit onderzoek is op 4 juli 2000 aan belanghebbende aangeboden. Dit rapport vermeldt onder meer het volgende:

"Ten behoeve van deze controle zijn de volgende bescheiden geraadpleegd: Jaarstukken van 1997 en het kasboek met onderliggende stukken van 1997. Administratie 1996: Volgens een aangifte bij de regiopolitie Z, bureau s-plein, werd op 19 maart 1997 o.a. de financiële administratie over 1996 uit de auto van de

directeur gestolen. De inkoopfacturen, afkomstig van B Textiel te Q konden om voornoemde reden niet worden vergeleken met de financiële administratie over 1996.

Bij de administratie van het boekjaar 1997 worden negen inkoopfacturen aangetroffen, afkomstig van S Mode te Q (R-land). Men rekent af in Nederlandse valuta. Het gaat om een totaal bedrag van f 398.741,75. Opvallend is dat dit bedrag contant werd betaald. Er is geen sprake van transportkosten, vrachtbrieven e.d.

De directeur, A, verklaart desgevraagd: Dit zijn inkopen van gereed product uit R-land. Hem is direct medegedeeld dat hier sprake is van gefingeerde facturen. Tijdens eerdere onderzoeken, bij andere ondernemingen, zijn reeds soortgelijke facturen beoordeeld.

Naar aanleiding hiervan is een persoon aangehouden die heeft verklaard, dat hij de facturen heeft vervaardigd en tegen vergoeding heeft verkocht aan diverse ondernemers. Bij een huiszoeking zijn eerder in een koffer exact dezelfde negen facturen van S, gericht aan [belanghebbende], aangetroffen.

De bijbehorende productie kan onmogelijk door de aangehouden persoon zijn vervaardigd, omdat deze persoon over onvoldoende productiemiddelen en ruimte beschikte.

Tijdens een onderzoek in R-land, in samenwerking met de Politie, blijkt uit feiten en omstandigheden dat door S Mode nimmer bedrijfsactiviteiten zijn ontplooid. De goederen kunnen dus niet door S zijn geleverd en ook niet door de producent van de facturen.

Omzet in verhouding tot de loonsom De jaarstukken 1997 vermelden:

Omzet f 2.318.144,68

Inkoopwaarde van de omzet **1.691.207,84**

Bruto winst/eigen productie f 626.936,84

Indien het bedrag van de gefingeerde facturen ad f 398.741,75 hierbij wordt opgeteld ontstaat daaruit een eigen productie t.w.v. f 1.025.678,59.

Uit ervaringscijfers en branche documentatie is gebleken dat tenminste 60% van de geschoonde omzet dient te worden aangemerkt als bruto loon, derhalve:

60% van f 1.025.678,59 = f 615.407,10

Loon voor eigen productie	f 615.407,10
Verantwoord loon	316.292,00
Derhalve werd tenminste	-----
niet verantwoord	299.115,10

De gefingeerde facturen geven een totaalbedrag aan van f 398.741,75.

Uit de administratie en overige feiten blijkt geen relatie tussen inkoopfacturen en de verkoopfacturen. Ook zijn de goederenstromen niet aan te tonen.

Het hanteren van netto loon is usance in deze branche. Daarom zijn de, met de S facturen gepaard gaande, betalingen aan te merken als netto uitbetaald loon, aan onbekenden. Bedoeld netto bedrag dient te worden verhoogd met niet ingehouden loonheffing en premies, waarbij het tarief voor anoniemen zal worden gehanteerd.

Hieruit volgt een fiscaal loon van f 996.854,25.

Ik heb inhoudingsplichtige op 15 maart 2000 mondeling meegedeeld dat door de geconstateerde tekortkomingen de loonadministratie kwalificeert als verregaand ondeugdelijk en/of materieel onbetrouwbaar. De loonadministratie kan als gevolg hiervan niet als betrouwbare grondslag dienen voor vaststelling van de verschuldigde loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 01-01-1997 t/m 31-12-1997. Ik verwerp de loonadministratie dan ook om die reden.

Door zich te baseren op deze loonadministratie bij het doen van aangifte heeft inhoudingsplichtige niet de wettelijk vereiste aangifte gedaan en heeft inhoudingsplichtige niet voldaan aan zijn administratieplicht ingevolge artikel 28 Wet LB. Inhoudingsplichtige zal in een fiscale procedure de juistheid van de aangegeven bedragen moeten bewijzen, dat wil zeggen onomstotelijk aantonen.

Overzicht correcties

Jaar	Netto loon	Fiscaal loon	Loonheffing
1997	f 398.741,69	f 996.854,25	f 598.112,00

Over het jaar 1997 zal ik een naheffingsaanslag loonbelasting opleggen.

Naast de gevolgen voor de belastingheffing zal ik een niet-ordeboete opleggen. De boete bedraagt 100%. Ik ben van mening dat er sprake is van opzet. Tevens is hier sprake van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude zodat er geen kwijtschelding van de wettelijke boete van 100% wordt verleend."

2.7 De in 2.5 vermelde D is op 9 en 10 december 1997 verhoord door ambtenaren van de Opsporingsdienst van het GAK. Blijkens het proces-verbaal van het verhoor van 9 december 1997 heeft D toen onder meer als volgt verklaard:

'Ik ben sinds 1 maart 1997 eigenaar van een naaiatelier. Hiervoor ben ik al eerder eigenaar geweest van een naaiatelier. Ik heb momenteel tien man in dienst.

Mijn grote opdrachtgevers zijn en ik krijg gesneden kleding van mijn opdrachtgevers. Deze kleding wordt door mijn personeel in elkaar gezet. Hierna wordt de kleding weer opgehaald dan wel afgeleverd door c.q. aan mijn opdrachtgevers. Bij de kleding behoren altijd facturen. Ik heb een kleine zwarte omzet. U vraag mij of ik voor andere ateliers ook opdrachten heb gekregen om voor hen kleding te maken, die zij bijvoorbeeld gezien hun capaciteit niet aankunnen. Ik heb dit wel gedaan.

Ik kan u hierover het volgende verklaren. Ik heb inmiddels nu drie jaar prive problemen. Ik kwam in de financiële problemen. Ik was met kennissen in een café. Ik kwam toen met een man in contact met de naam J. Naar aanleiding van voornoemd contact belde J mij regelmatig op. Ik ben door hem onder druk gezet en bedreigd. Het is wel zo dat hij mij benaderd heeft om voor hem facturen in te vullen.

De lay out van de facturen was al klaar. De betreffende facturen heb ik met een typemachine ingevuld. Ik ben nog in het bezit van doorslagen van de facturen die ik in opdracht van J heb gemaakt. Deze doorslagen zitten gedeeltelijk in mijn attache koffertje

U laat mij een faktuur van de firma Z zien. Dit is de enige firma die ik onder valse voorwendselen op naam van een ander heb laten zetten. Ik weet dat er meer bedrijven op valse gegevens zijn opgericht. Hiermee heb ik niets te maken. J heeft dit geregeld. Namen van deze niet bestaande bedrijven zijn dus Z, S Mode, B Textiel, W en V. Zoals ik al verklaard heb, ben ik dus door J benaderd om de valse facturen in te vullen. Ik deed dit omdat ik geld nodig had.

Waarom hij deze valse facturen zelf niet heeft ingevuld heeft denk ik te maken dat hij iemand had gevonden, die zo dom was om dit voor hem te doen. Ik kreeg voor mijn werkzaamheden tussen de f 2000,-- á f 3000,-- per maand netto.

De op de facturen omschreven kleding is voor een klein gedeelte bij mij in het atelier gemaakt. Ik heb dit zwart uitbetaald gekregen van J. Ik denk dat ik voor f 6000,-- aan kleding gemaakt heb voor J. Waar de overige kleding gemaakt is weet ik niet. Ik weet dat ik opzettelijk valsheid in geschrifte gepleegd heb. Ik weet ook dat J zich schuldig heeft gemaakt aan strafbare feiten. Ik wil alleen niet over hem praten omdat ik bang ben voor represaille maatregelen".

2.8 Op 10 december 1997 heeft D onder meer het volgende verklaard:

"Zoals ik het gisteren verteld heb is het gegaan. Ik ben echter al drie jaar geleden begonnen. Ik kreeg orders. Ik moest papieren, facturen wegbrengen naar personen en atelierhouders en eveneens via de post laten bezorgen.

J gaf mij opdracht facturen te schrijven op naam van confectiebedrijven. J gaf die namen door. Ik moet u nu zeggen dat ik ook in Nederland facturen heb afgeleverd in confectie-ateliers. Dat waren o.a. K, L, [belanghebbende]. Deze zijn alle gevestigd te Z.

U zegt mij dat ik gisteren heb verklaard dat J alleen maar mij belde en ik niet hem. U zegt dat ik vanmiddag zei dat ik een kaartje van J had om hem te bellen. Ik zal het verduidelijken. Ik had een telefoonnummer van hem gekregen en dat in de geheugenkaart van mijn gsm-telefoon gezet. Deze kaart ben ik kwijt geraakt en dus ook zijn telefoonnummer. Ik moet u zeggen dat ik hem nooit belde. Hij belde mij."

3. Geschil

3. 1. In de eerste plaats is in geschil of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd. Het geschil spitst zich toe op de vragen of belanghebbende inkoopfacturen wegens leveringen van een niet bestaand bedrijf in zijn administratie heeft opgenomen, of deze inkoopfacturen al dan niet staan tegenover reële leveranties van kledingstukken, en - indien geen sprake is van reële inkoop van kledingstukken - of belanghebbende de inkoopfacturen heeft gebezigd ter dekking van uitbetaling van zwarte lonen aan anonieme werknemers.

3.2. In de tweede plaats is in geschil of terecht een boete aan belanghebbende is opgelegd. Dit geschil spitst zich toe op de vragen of de Inspecteur had moeten afzien van het opleggen van een boete omdat gelet op de zogenoemde aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen alleen plaats was voor een strafrechtelijke vervolging, of de Inspecteur opzet heeft bewezen en, subsidiair, of de boete dient te worden gematigd.

3.3 Bij het voorgaande is tevens in geschil of de rechter in dit geding de bijzondere bewijsregel van artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) (omkering en verzwaring van de bewijslast) dient toe te passen.

3.4 Tenslotte is in geschil of en zo ja tot welk bedrag belanghebbende recht heeft op vergoeding van proceskosten, respectievelijk van kosten die zij in de bezwaarfase heeft gemaakt.

4. Standpunten van partij

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de gedingstukken en de processenverbaal van de zittingen van 24 juli 2002 en 23 oktober 2002.

5. Beoordeling van het geschil

5.1 De Inspecteur heeft het bezwaarschrift van belanghebbende ten onrechte niet ontvankelijk verklaard. Het bezwaar is tijdig ingediend; nu de Inspecteur pas na het instellen van beroep (wegens het niet doen van uitspraak op het bezwaar) aan belanghebbende heeft verzocht de gronden van het bezwaar aan te vullen, kan de omstandigheid dat belanghebbende die gronden niet aan de Inspecteur doch - bij wijze van gronden van het beroep - uitsluitend aan het Hof heeft willen verstrekken, niet leiden tot niet ontvankelijkheid van het bezwaarschrift.

5.2 De Inspecteur heeft desgevraagd verklaard dat aan de conclusies in het in 2.6 vermelde rapport geen ander primair bewijsmateriaal ten grondslag ligt dan de

processen-verbaal van verhoor van D, de bij D in beslag genomen kopie-facturen van S Mode en de rapportage van de rogatoire commissie in R-land.

5.3 De gemachtigde heeft de verklaringen van D in twijfel getrokken. Hij heeft erop gewezen dat D - als houder van een eigen confectie-atelier - er belang bij had, zijn rol met betrekking tot de onderhavige facturen te beperken tot die van een tussenpersoon die slechts 5% commissie ontving van het bedrag van de facturen.

5.4 A heeft verklaard dat hij in 1996 en 1997 zaken deed met D, dat D zeer geregeld bij hem langs kwam, dat D daarbij zei op te treden namens een zakenman die partijen van diverse goederen, waaronder keukens en kledingstukken, op voorraad te koop had, dat belanghebbende uitsluitend geïnteresseerd was in kledingstukken, dat D dan eerst modellen bracht waarover hij, A, overlegde met zijn s-landse afnemer alvorens - eventueel - te besluiten tot afname van een bepaalde partij van dat model, dat D de bestelde kledingstukken afleverde met een busje, dat de transportkosten voor rekening van de verkoper waren, dat D de op een factuur vermelde kledingstukken meestal niet in één keer afleverde maar in twee of meer afleveringen waar een paar uur of een dag tussen kon zitten, dat het busje een Nederlands kenteken had, dat hij, A, ook de facturen van D in ontvangst nam, dat hij bij de controle van de facturen is afgegaan op de mededelingen van D volgens welke de leverancier van de kledingstukken handelde onder de naam B Textiel, respectievelijk S Mode, dat hij, A, ervan uitging dat dit bedrijven van D waren, dat hij de inschrijving in het handelsregister van S Mode had gecontroleerd en dat deze klopte, dat hij geen verder onderzoek heeft verricht, met name ook niet naar het BTW-nummer dat op de facturen was vermeld, dat de BTW voor geïmporteerde goederen naar belanghebbende was verlegd, dat er voor de BTW nooit problemen zijn geweest, dat belanghebbende geen doorsnee confectie-atelier had omdat hij, A, zelf veel onbewerkte stoffen inkocht en deze persoonlijk sneed, dat hij in verhouding tot zijn omzet veel minder werknemers inzette dan het gemiddelde atelier, dat hij relatief weinig vaste krachten in dienst had en veel met oproepkrachten werkte, dat als gevolg van een en ander het verhoudingsgetal loon/omzet van het gemiddelde confectie-atelier niet op belanghebbende kan worden toegepast, dat de in- en verkoop van partijen gereed product na 1997 niet meer is voorgekomen, dat belanghebbende in de loop van 1998 haar bedrijf heeft beëindigd na het faillissement

van de s-landse afnemer, dat er bij de eindcontrole in november 1998 uitsluitend een vergissing in de BTW-aangiften is geconstateerd en er voor het overige geen problemen waren, dat bij het bezoek in 2000 het woord voornamelijk werd gevoerd door de ambtenaar van het GAK, dat het bij dat bezoek kennelijk uitsluitend te doen was om de vaststelling dat de bij D aangetroffen (kopie)facturen ook in de administratie van belanghebbende aanwezig waren, dat H hem, A, geen vragen heeft gesteld over de feitelijke goederenstroom, dat hij, A, de verklaring van D niet geloofwaardig acht en met name niet gelooft dat J bestaat.

5.5 De Inspecteur heeft met de door hem in het geding gebrachte bevindingen van de rogatoire commissie in R-land - die in zoverre bevestiging vinden in de verklaringen van D - voldoende aannemelijk gemaakt - niet toepassing van de normale regels omtrent de bewijslastverdeling - dat het op de facturen van S Mode vermelde bedrijf niet onder die naam en niet op het vermelde adres bestaat. In zoverre zijn de facturen onjuist.

Het Hof is voorts van oordeel dat A op de hoogte had kunnen en moeten zijn van de onjuistheid - in zoverre - van de facturen.

Nu A er blijkens zijn verklaring van uitging dat S Mode een bedrijf van D was, had bij hem gezien het veelvuldige contact met D in Z en het Nederlandse kenteken van het vervoermiddel van D minst genomen zodanige twijfel over de juistheid van de bedrijfsgegevens op de facturen moeten rijzen dat hij, A, daarover meer informatie had moeten inwinnen en niet kon volstaan met de enkele navraag bij het handelsregister van de rechtbank te Q naar de inschrijving van S Mode. Zo had A bijvoorbeeld het BTW-nummer van S Mode kunnen natrekken.

5.6 De onjuistheid van de facturen, respectievelijk de onzorgvuldigheid van belanghebbende, een en ander als vermeld in 5.5, rechtvaardigen naar het oordeel van het Hof niet de gevolgtrekking dat sprake is van een zodanige schending van de administratieverplichtingen als vermeld in artikel 52 van de AWR ' dat op grond daarvan plaats is voor toepassing van de bewijsregel van artikel 27e AWR (omkering en verzwaring van de bewijslast). Die zware sanctie dient beperkt te blijven tot gevallen waarin de administratie ernstig en/of systematisch niet in orde is, en daarvan is bij belanghebbende -zoals mede blijkt uit de bij haar door de

Belastingdienst ingestelde onderzoeken, als vermeld in 2.3 en 2.4 - geen sprake (geweest).

5.7 De verklaring van H dat hij geen aansluiting heeft kunnen maken tussen de op de facturen van S Mode vermelde inkopen en de verkopen van belanghebbende, doet aan de in 5.6 getrokken conclusie niet af. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat aan een bedrijf als dat van belanghebbende waarin - naar het Hof aannemelijk acht op grond van de verklaring van A en de omschrijving van de bedrijfsactiviteiten in het in 2.4 vermelde rapport - de activiteiten niet uitsluitend bestonden in het in opdracht vervaardigen van kledingstukken uit door de afnemer ter beschikking gestelde stoffen, niet zonder meer de eis kan worden gesteld dat in de administratie (iedere) inkoop te koppelen is aan een (bepaalde) verkoop. Ook neemt het Hof in aanmerking dat op grond van de wederzijdse verklaringen ter zitting voldoende aannemelijk is geworden dat H ook geen specifieke vragen aan A heeft gesteld over de goederenstroom die met de onderhavige inkooptransacties was gemoeid.

5.8 Op grond van hetgeen in 5.6 en 5.7 is overwogen, komt het Hof tot de slotsom dat de vraag of terecht belasting van belanghebbende is nageheven (geschilpunt 3. 1) beantwoord dient te worden op basis van de normale regels omtrent de bewijsvoering. Die regels brengen mee dat de Inspecteur feiten dient te stellen en aannemelijk te maken op grond waarvan het door hem gestelde bedrag aan loonbelasting/premie volksverzekeringen van belanghebbende kan worden nageheven.

5.9 Het Hof stelt vast dat de Inspecteur zich, wat dit betreft, primair heeft gebaseerd op de verklaring van D volgens welke geen sprake is geweest van de leverantie van kledingstukken doch uitsluitend van het verschaffen van vervalste facturen. Belanghebbende heeft die verklaring gemotiveerd betwist. Bovendien heeft de gemachtigde van belanghebbende terecht aangevoerd dat D er een eigen belang bij heeft te verklaren zoals hij heeft gedaan. Het Hof neemt voorts in aanmerking dat die verklaring van de gemachtigde consistent is met hetgeen belanghebbende tegenover het GAK heeft verklaard en dat -anders dan het rapport van de Belastingdienst vermeldt - sprake is geweest van traceerbare betalingen (zie het in 2.5 vermelde proces-verbaal). Op grond van een en ander komt het Hof tot de slotsom dat de

Inspecteur tegenover de gemotiveerde betwisting van de zijde van belanghebbende onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt dat tegenover de facturen geen leveranties hebben plaatsgevonden.

De op zichzelf aannemelijke stelling dat S Mode geen activiteiten op het op de factuur vermelde bedrijfsadres verrichtte, doet daar onvoldoende aan af, aangezien daaruit niet volgt dat D geen kledingstukken aan belanghebbende heeft kunnen leveren.

Voor het ontbreken van transportkosten en vrachtbrieven heeft A een gemotiveerde verklaring gegeven, die door de Inspecteur onvoldoende gemotiveerd is betwist. Ook de stelling van de Inspecteur dat facturen van D ook bij andere bedrijven in de administratie zijn aangetroffen legt onvoldoende gewicht in de schaal, te minder nu de Inspecteur niet met concrete feiten aannemelijk heeft gemaakt, en ook overigens niet aannemelijk is geworden, dat bij die andere bedrijven geen inkopen hebben plaatsgevonden.

5. 10 Uit het vorenoverwogene volgt dat niet wordt toegekomen aan het door de Inspecteur voorgestane bewijsvermoeden dat de op de facturen vermelde kleding is vervaardigd door personeel van belanghebbende en dat de op de facturen vermelde bedragen als loonbetalingen zijn aan te merken.

De Inspecteur heeft ook overigens geen feiten gesteld en aannemelijk gemaakt waaruit volgt dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak loon heeft uitbetaald waarover niet de verschuldigde loonbelasting/premieheffing is afgedragen.

Het Hof verwijst nog naar hetgeen in 5.7 is overwogen met betrekking tot de bedrijfsactiviteiten en de administratie van belanghebbende. Ook daarin liggen geen, althans onvoldoende, aanwijzingen voor de juistheid van de stelling van de Inspecteur. Meer in het bijzonder acht het Hof nog van belang dat uit het rapport van het in november 1997 gehouden bedrijfsbezoek (zie 2.3) niet is gebleken - en de Inspecteur ook overigens geen feiten heeft gesteld en aannemelijk gemaakt waaruit zou kunnen volgen - dat belanghebbende werknemers in dienst heeft gehad die niet op regelmatige wijze in zijn loonadministratie waren opgenomen.

5.11 Uit het vorenoverwogene volgt dat de naheffingsaanslag niet in stand kan blijven. De stellingen inzake de boete behoeven alsdan geen behandeling en ook het door belanghebbende - voorwaardelijk - gedane aanbod tot getuigenbewijs kan worden gepasseerd.

6.1 Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

Als zodanig komen in aanmerking de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand, als bedoeld in artikel 1, onderdeel a, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit).

Het voor proceshandelingen toe te kennen aantal punten wordt met toepassing van de Bijlage bij het Besluit gesteld op 3 (Al sub 1, 4, 8 en 9) en de wegingsfactor wegens het gewicht van de zaak op 2.

De op grond van artikel 2, eerste lid, van het Besluit te vergoeden proceskosten komen daarmee uit op $EUR\ 322 \times 3 \times 2 = EUR\ 1932$. Bijzondere omstandigheden, als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit, die aanleiding kunnen geven tot een hogere proceskostenvergoeding zijn naar het oordeel van het Hof niet, althans onvoldoende, aanwezig. Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat niet kan worden gezegd dat iedere redelijke grondslag voor de naheffingsaanslag ontbrak nu aannemelijk is dat belanghebbende valse inkoopfacturen in zijn administratie had opgenomen en het niet op voorhand onplausibel was dat die facturen dienden ter dekking van uitbetaalde lonen.

6.2. Kosten van de bezwaarfase

Belanghebbende heeft bij pleidooi voor de zitting van 24 juli 2002 verzocht de Inspecteur op de voet van artikel 8:73 Awb te veroordelen in de kosten die zij in de bezwaarfase heeft moeten maken ter zake van de inschakeling van beroepsmatig verleende rechtshulp, zulks tot een bedrag van f 800. Nu is beslist dat de naheffingsaanslag behoort te worden vernietigd, komen de kosten die belanghebbende in de bezwaarfase in redelijkheid heeft moeten maken, voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof is van oordeel dat reeds de hoogte van de naheffingsaanslag inschakeling van beroepsmatige rechtshulp rechtvaardigde. Ook het bedrag van de geclaimde kosten komt het Hof redelijk voor. Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat de gemachtigde zich herhaalde malen schriftelijk tot de Inspecteur heeft moeten richten

teneinde hem de uitspraak op het bezwaar en het aan de naheffingsaanslag ten grondslag liggende primaire bewijsmateriaal te ontlokken.

7. Beslissing

Het Hof

- verklaart het beroep gegrond,
- vernietigt de bestreden uitspraak,
- vernietigt de naheffingsaanslag,
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van belanghebbende tot het beloop van EUR 2.732, te betalen door de Staat en gelast de Staat het griffierecht van EUR 204,20 (f 450) aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld op 5 november 2003 door mrs. Den Boer, Faase en Slijpen, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. Koning als griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Koning

Den Boer