

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

7 september 1988.

nr. 24.850

PW

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 3 september 1986 betreffende na te melden aanslag in de omzetbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is over de periode 1 juni 1980 tot en met 31 mei 1984 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd tot een bedrag van f 11.936,-- aan enkelvoudige belasting en f 11.936,-- aan verhoging.

In het tegen die aanslag gemaakte bezwaar is belanghebbende bij uitspraak van de Inspecteur niet-ontvankelijk verklaard.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is tegen de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaand aangemerkt:

"Belanghebbende exploiteert een auto-verhuurbedrijf.

Er zijn 6 full-time chauffeurs, 2 part-time chauffeurs en 2 part-time administratieve krachten in dienst; de echtgenote van belanghebbende is eveneens part-time werkzaam in het bedrijf. De prestaties van belanghebbende bestaan uit het uitvoeren van taxiriten voor een aantal vaste relaties in de cargadoors- en scheepvaartsfeer zoals A, B en C en voor individuele zeelieden.

De onderwerpelijke naheffingsaanslag is opgelegd naar aanleiding van een vanwege de inspecteur uitgevoerd boekenonderzoek."

Het Hof heeft het geschil en de standpunten van partijen omschreven als volgt:

"In geschil is of de inspecteur terecht de omzet met de door hem gestelde bedragen heeft verhoogd en voorts of terecht een verhoging van 100% van het bedrag aan enkelvoudige belasting in de naheffingsaanslag is begrepen.

Belanghebbende heeft tot grond van zijn beroep aangevoerd, zakelijk weergegeven:

Het beroep richt zich allereerst tegen de inhoud van de uitspraak, namelijk dat het bezwaarschrift niet is ingediend binnen 2 maanden na dagtekening van het aanslagbiljet.

Het bezwaarschrift is opgesteld op 10 augustus 1984 en op deze datum aangetekend verzonden onder nr. 853. Blijkens mededeling van de P.T.T. is het betreffende poststuk op 14 augustus 1984 door de Inspectie Directe Belastingen te Y ontvangen.

De uitspraak kan derhalve niet in stand blijven.

Het beroep richt zich verder op de naheffingsaanslag. Deze aanslag betreft de termijn 1 juni 1980 tot en met 31 mei 1984. Belastingplichtige dient per kwartaal aangifte te doen van de door hem verschuldigde omzetbelasting. Uiterlijk op 31 juli 1984 diende belastingplichtige de aangifte omzetbelasting over het 2e kwartaal 1984, zijnde de maanden april, mei en juni 1984 te hebben ingediend. Nog voordat de termijn van het indienen van de aangifte verstreken was, heeft echter de inspecteur al reeds een naheffingsaanslag opgelegd, zonder de tijdige aangifte van belastingplichtige af te wachten. De aanslag kan in ieder geval voor de periode april-mei 1984 niet in stand blijven. De ontvangen bedragen van D over 1980 tot en met 31 mei 1984 zijn akkoord. Over deze bedragen is tot 31 maart 1984 geen omzetbelasting afgedragen, zodat de naheffing over die periode voor de in de specificatie opgenomen bedragen van respectievelijk f 837,06, f 1.693,32, f 1.166,52, f 1.731,69 terecht is.

Belastingplichtige heeft deze bedragen niet in de boekhouding opgenomen, daar hij om bepaalde werkzaamheden te behouden, regelmatig provisies aan personeel van diverse opdrachtgevers diende te betalen, voor welke provisies hem geen kwitanties en dergelijke werden verstrekt.

Daar de wel ontvangen en niet geboekte bedragen echter meer bedroegen dan de uit te keren bedragen heeft belastingplichtige het

overschot in zijn boekhouding verantwoord als kontant ontvangen bedragen voor uitgevoerde taxiritten.

De inspecteur stelt echter dat er meer omzet niet in de boekhouding is opgenomen. De inspecteur gaat uit van de stelling dat maximaal 50% van de verzwegen omzet afkomstig is van D, zodat hij komt tot een niet geboekte omzet van 2x de ontvangen bedragen van D.

Deze stelling wordt bestreden. Belanghebbende heeft zelf tijdens het boekenonderzoek medegedeeld dat de van D ontvangen bedragen niet rechtstreeks in de boekhouding zijn verantwoord. Ongeveer de helft van deze bedragen zijn echter als contant ontvangen taxiritten geboekt zonder vermelding van degene van wie de bedragen ontvangen zijn.

Belastingplichtige heeft niet rechtstreeks in zijn boekhouding opgenomen de ontvangen bedragen van D voor f 141.143,45 over de periode 1 juni 1980 tot 31 december 1983, doch van dit bedrag weer als contant ontvangen taxiritten geboekt circa f 70.000,--, zodat over een bedrag van f 71.000,-- ongeveer geen omzetbelasting is afgedragen.

De verhoging dient beperkt te blijven tot 25%, nu sprake is van een normaal geval van opzet en/of grove schuld.

Ter zitting heeft de gemachtigde hieraan het volgende toegevoegd, zakelijk weergegeven:

Bij de vaststelling van de opgelegde naheffing is door de inspecteur uitgegaan van vermoedens en schattingen, die realiter ongegrond zijn, en overigens door de inspecteur door niet ter zake doende gegevens zijn onderbouwd.

Meer in het bijzonder geldt dit voor de aan belanghebbende toegerekende omzet uit taxiritten voor D. Deze is geheel gebaseerd op uit de boekhouding van D geputte bedragen tot de totalen genoemd in het vertoogschrift. Daarbij let de inspecteur kennelijk op de getuigenverklaring van de betrokken kassier, de heer E, die verklaart dat 99,9% van de in de boekhouding voorkomende taxikosten betrekking hebben op taxiritten van belanghebbende. Kennelijk heeft de inspecteur niet nagegaan in de administratie van D of deze verklaring overeenstemt met de aanwezige facturen en bonnen bij de administratie van D.

Deze verklaring wordt door de heer X uitdrukkelijk bestreden. Het is hem bekend dat D regelmatig ook andere bedrijven inschakelde voor taxiritten. De ritopdrachten werden verstrekt door de

kapiteinskamer, de aldaar verantwoordelijke man of zijn assistent betaalde de ingediende rekeningen aan belanghebbende uit en niet de genoemde kassier, de heer E. De heer E weet niet aan wie op de kapiteinskamer het geld voor de gemaakte ritten werd en wordt uitbetaald. Gebleken is dat de chef van de kapiteinskamer, de heer F, ten behoeve van zijn administratieve verwerking over een bonboekje van belanghebbende beschikte. Niet uitgesloten moet daarom worden geacht dat daardoor op naam van belanghebbende ritten zijn geboekt bij D, die echter door anderen zijn verreden en geïncasseerd.

Het is een omissie van de inspecteur dat hij de heer F, de chef van de kapiteinskamer, de verantwoordelijke man in deze en de enige die exact kan verklaren hoe de afrekeningen verliepen, niet heeft gehoord. Door de inspecteur wordt nu uitsluitend afgegaan op één verklaring van iemand, die slechts datgene boekte wat hem door het personeel van de kapiteinskamer werd opgegeven. De kassier, de heer E, kan niet weten of de aan hem opgegeven gegevens juist waren. Bij het vertoogschrift ontbreekt als bewijsmiddel de twee rittenstaten die de heer G aan de inspecteur heeft laten zien, slechts één rittenstaat, namelijk die welke de heer H heeft laten zien is aanwezig.

Op grond van deze ene rittenstaat uit 1984 meent de inspecteur te bewijzen dat de contante ritten niet verantwoord zijn in de boeken van belastingplichtige. En van dit "bewijs" uitgaande stelt de inspecteur dat maximaal 50% van de verzwegen omzet afkomstig is van D. Een stelling die zeker nog nader bewijs behoeft. Belanghebbende weet echter absoluut zeker dat deze contante ritten wel degelijk door hem in zijn financiële administratie zijn opgenomen.

Ter zitting heeft belanghebbende verklaard dat hij in de periode van 1 juni 1980 tot 31 december 1983 bedragen aan omzet niet in zijn administratie heeft verantwoord; welke bedragen worden geschat op in totaal f 71.000,--.

De inspecteur heeft hier het volgende tegenover gesteld, zakelijk weergegeven:

Aanleiding tot het onderzoek is geweest de verklaring van twee ex-werknemers van belanghebbende. Zij verklaren onafhankelijk van elkaar dat er twee bonboekjes met twee rittenstaten worden gebruikt, een blauw-witte met 6-cijferige bonnen voor de officiële "witte" omzet, en een geel-roze met 4-cijferige bonnen voor de verzwegen "zwarte" omzet.

Het geel-roze boekje dient te worden gebruikt voor de ritten, die worden gereden voor D en voor buitenlanders die om een bon vragen.

Tijdens het onderzoek is het volgende geconstateerd. De ritten die voor D zijn verreden zijn niet verwerkt in de administratie van belanghebbende. De kassier van D heeft echter verklaard dat deze ritten zijn verreden en dat de taxikosten per kas zijn betaald. Overigens wordt opgemerkt dat deze

ontvangsten in het beroepschrift niet worden betwist.

In de administratie zijn slechts de wit-blauwe (6-cijfermatige) bonnen met de rittenstaten teruggevonden, de geel-roze (4-cijferige) bonnen met de rittenstaten zijn op 3 bonnen na spoorloos. Belanghebbende stelt in zijn verklaring dat deze ontvangsten wel zijn geboekt.

Ter zake van de voor D verreden ritten is dit niet het geval en belanghebbende bevestigt dat daarnaast kontant betaalde ritten zijn genoteerd op geel-roze bonnen. Uit een door één van de ex-werknemers overgelegde rittenstaat is geconcludeerd dat maximaal de helft van de "zwarte" ritten is toe te rekenen aan D en dat het overige deel kontant betaalde ritten zijn.

Dat heeft geleid tot de volgende correctie.

Berekening niet geboekte omzet:

Betalingen van D aan X:

1980 vanaf 17/6;	f 24.181,74		
af: 10% comm.	<u>f 2.418,17</u>		
Ontv. Omzet	f 21.763,57	x 4/104 =	f 837,06
1981;	f 48.918,21		
Af: 10% comm.	<u>f 4.891,82</u>		
Ontv. omzet	f 44.026,39	x 4/104 =	f 1.693,32
1982;	f 33.699,43		
Af: 10% comm.	<u>f 3.369,94</u>		
Ontv. omzet	f 30.329,49	x 4/104 =	f 1.166,52
1983;	f 50.027,---		
Af: 10% comm.	<u>f 5.002,70</u>		
Ontv. Omzet	f 45.024,---	x 4/104 =	f 1.731,69
1984 t/m 31/5;	f 12.591,42		
af: 10% comm.	<u>f 1.259,14</u>		
Ontv. Omzet	f 11.332,28	x 5/105 =	f 539,63.

Totaal f 152.475,-- inclusief f 5.968,22 omzetbelasting.

Op grond van het uitgangspunt dat maximaal 50% van de verzwegen omzet afkomstig is van D is de volgende omzet niet geboekt:

f 152.475,-- x 2 = f 304.950,-- over de periode 1980 tot en met 31 mei 1984.

Naheffing omzetbelasting f 5.968,-- x 2 = f 11.936,--.

De stelling in het beroepschrift dat de helft van de ritten voor D als kontant ontvangen is geboekt, is onjuist.

Zoals hierboven reeds uiteengezet zijn de ritten voor D in zijn geheel niet vastgelegd in de administratie; daarnaast zijn kontante ontvangsten niet geboekt.

Met de stelling aangaande de periode van de aanslag (1 juni 1980 tot en met 31 mei 1984) gaat de inspecteur accoord. De periode dient te eindigen op 31 maart 1984. Uitgaande van de ontvangen omzet over 5 maanden van

f 11.332,-- blijft een bedrag van f 4.533,-- aan omzet over april/mei 1984 buiten de aanslag en dient deze met $2 \times 5/105 \times f 4.533,-- = f 432,--$ verminderd te worden, exclusief verhoging. Resteert:

Enkelvoudige belasting	f 11.504,--
Verhoging (100%)	<u>f 11.504,--</u>
Totaal	f 23.008,--

Belanghebbende heeft willens en wetens een belangrijk deel van de ritten niet verantwoord in haar administratie en er evenmin omzetbelasting over afgedragen. Er is sprake van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude en de verhoging is dan ook terecht opgelegd."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"De inspecteur heeft belanghebbende ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard in zijn bezwaar, zodat de uitspraak op het bezwaarschrift niet in stand kan blijven.

De gemachtigde heeft in het beroepschrift verklaard dat de bedragen ontvangen van D in de periode 1 juni 1980 tot 31 december 1983 niet als zodanig in de administratie zijn opgenomen, doch voor circa de helft als contante ontvangsten zijn geboekt. Uit deze verklaring alsmede de verklaring van belanghebbende ter zitting dat hij niet alle ontvangsten in de administratie heeft verantwoord, leidt het Hof af dat belanghebbende in de periode waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft, niet alle ontvangsten in de administratie heeft verantwoord. Daaraan kan niet afdoen hetgeen de gemachtigde in zijn pleitnotities veronderstellenderwijs oppert. Evenbedoelde omstandigheid is naar 's Hofs oordeel van zodanig gewicht dat zij toepassing van het bepaalde in artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 rechtvaardigt. Dit houdt in dat uitgegaan dient te worden van de door de inspecteur op f 11.504,-- berekende omzetbelasting, tenzij belanghebbende overtuigend aantoont dat en in hoeverre dit bedrag onjuist is. Daartoe is niet voldoende de niet nader gemotiveerde stelling dat de van D ontvangen bedragen als contante ontvangsten zijn geboekt. Evenmin is daartoe voldoende de stelling van belanghebbende dat hij zeker weet dat de door de inspecteur als niet geboekte contante ontvangsten in aanmerking genomen bedragen wel degelijk in zijn administratie zijn opgenomen. Ook overigens is niet gebleken dat de inspecteur de nageheven belasting op onaanvaardbare wijze heeft bepaald.

De omstandigheid dat belanghebbende tot een aanzienlijk bedrag ontvangsten niet heeft verantwoord, laat geen andere gevolgtrekking toe dan dat het aan opzet of grove schuld van belanghebbende is te wijten dat zij te weinig belasting heeft voldaan.

Mitsdien heeft de inspecteur terecht de naheffingsaanslag verhoogd op de voet van artikel 21, lid 1, eerste volzin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

De inspecteur heeft verzuimd een besluit te nemen als bedoeld in artikel 25, lid 5, van evengenoemde Wet. Het Hof zal alsnog een zodanig besluit nemen.

Gelet op de aard en omvang van de niet verantwoorde ontvangsten en de in elk jaar door belanghebbende verschuldigde omzetbelasting is naar 's Hofs oordeel geen ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude aanwezig. Afweging van de betrokken belangen leidt naar 's Hofs oordeel in redelijkheid tot een kwijtschelding tot op 25% van de enkelvoudige belasting."

Het Hof heeft op die gronden de bestreden uitspraak vernietigd en de aanslag verminderd tot een ten bedrage van f 11.504,-- aan enkelvoudige belasting, klaarblijkelijk met een verhoging van 100 percent, ten aanzien van welke verhoging het Hof het besluit heeft genomen kwijtschelding te verlenen tot op 25 percent van het bedrag van de enkelvoudige belasting.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld en daarbij het volgende middel aangevoerd:

"De uitspraak van het Gerechtshof kan niet in stand blijven doordat:

- 1) geen uitspraak is gedaan of de aanslag in stand diende te blijven, daar deze was opgelegd over een nog niet verstreken aangifteperiode;
- 2) geen rekening is gehouden met belanghebbenden standpunt dat de inspecteur zijn stelling dat maximaal 50% van de verzwegen omzet afkomstig is van D, nog nader zal dienen te bewijzen;
- 3) hoewel dit vermoeden van de inspecteur ontleend is aan een bevinding van het jaar 1984, geen uitspraak is gedaan over de rechtsvraag of een bevinding van 1984 als bewijs kan dienen voor de voorafgande jaren, waardoor de stelling van de inspecteur dat maximaal 50% van de verzwegen omzet afkomstig is van D, en dat dus de niet geboekte omzet 2 x de ontvangen bedragen van D moet zijn voor de periode 1 juni 1980 tot 31 december 1983 als onaanvaardbaar moet worden beschouwd;

- 4) belastingplichtige in zijn rechten is geschaad daar belastingplichtige niet in de gelegenheid is gesteld uit zijn in beslag genomen administratie een redelijk verweer te voeren en bewijs te leveren ofschoon dit aanbod door belastingplichtige nog ter zitting is gedaan."

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij verzoekschrift het cassatieberoep bestreden.

4. Beoordeling van het middel van cassatie.

4.1. Het eerste onderdeel van het middel verwijt het Hof uit het oog te hebben verloren dat de onderhavige naheffingsaanslag mede is opgelegd over een nog niet verstreken aangifteperiode, te weten de periode omvattende de maanden april en mei 1984. Het onderdeel faalt echter bij gebreke van feitelijke grondslag, aangezien het Hof de aanslag heeft verminderd met een bedrag van (f 11.936,-- minus f 11.504,-- of) f 432,-- aan enkelvoudige belasting, zijnde het bedrag van de over die beide maanden nageheven belasting.

4.2. Het tweede onderdeel, daarop neerkomende dat de Inspecteur nader bewijs had moeten leveren met betrekking tot een van de stellingen waarop hij de naheffingsaanslag had gebaseerd, stuit af op de omstandigheid dat het Hof te dezen toepassing heeft gegeven aan het bepaalde in artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verbinding met artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, hetgeen meebrengt dat de bewijslast omtrent de juistheid of onjuistheid van de uitspraak van de Inspecteur op belanghebbenden bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag niet op de Inspecteur, maar op belanghebbende rust. Daaraan kan niet afdoen dat deze aanslag - welke een naheffingstijdvak van een viertal jaren omvat - mede is gebaseerd op gegevens die uitsluitend het laatste jaar van dit tijdvak betreffen. Ook het derde onderdeel wordt dus tevergeefs voorgesteld.

4.3. Indien een belastingplichtige, als gevolg van de ambtshalve toepassing door het gerechtshof van voormelde wetsartikelen, voor de noodzaak komt te staan om bewijs te leveren van de onjuistheid van de uitspraak van de inspecteur op zijn bezwaarschrift tegen een hem opgelegde aanslag, en aannemelijk is dat hij voor deze bewijslevering is aangewezen op boeken en/of andere bescheiden die hij op de voet van artikel 47 van de Algemene wet inzake

rijksbelastingen desgevorderd aan de inspecteur ter inzage had verstrekt en nog niet heeft terugontvangen, verzetten de eisen van een goede rechtspleging zich ertegen dat het Hof de belastingplichtige in het door deze te leveren bewijs niet geslaagd oordeelt, alvorens zich ervan te hebben vergewist dat de belastingplichtige er geen prijs op stelt dat die boeken en/of andere bescheiden hem met het oog op zodanige bewijslevering ter beschikking worden gesteld. Aangezien het Hof er in zijn bestreden uitspraak geen blijk van heeft gegeven deze eis te hebben nageleefd, moet het ervoor worden gehouden dat zulks niet is geschied. Derhalve treft het vierde onderdeel doel en kan de uitspraak niet in stand blijven; verwijzing dient te volgen.

5. Beslissing.

De Hoge Raad:

vernietigt de uitspraak van het Hof en

verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Aldus gewezen door mrs. Royer, vice-president, Jansen, Baardman, Bellaart en Korthals Altes, raadsheren. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 7 september 1988, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Koopman.

Koopman

Royer

Het voor dit beroep betaalde griffierecht
wordt aan belanghebbende teruggegeven.

De waarnemend griffier.