

# uitspraak

---

## RECHTBANK LEEUWARDEN

Sector bestuursrecht, belastingkamer

procedurenummers: AWB 08/2446 en 08/2447

**uitspraak van de enkelvoudige kamer van 27 januari 2011 als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)**

### **in het geding tussen**

X wonende te Z, eiseres,

en

**de inspecteur van de Belastingdienst Y,**

verweerder,

gemachtigde

### **Procesverloop**

Verweerder heeft aan eiseres op 21 september 2005 voor het jaar 2002 een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) met aanslagnummer 1234.56.789.H.12 opgelegd, berekend naar uitsluitend een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 41.724, alsmede bij beschikking een bedrag aan heffingsrente van € 1.438. Verweerder heeft aan eiseres op 21 september 2005 voor het jaar 2002 een aanslag premie arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen (WAZ) met aanslagnummer 1234.56.789.W.12 opgelegd, berekend naar een premie-inkomen van € 38.118, alsmede bij beschikking een bedrag aan heffingsrente van € 172.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 3 oktober 2008 de aanslag IB/PVV verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 27.328 en de beschikking heffingsrente verminderd tot € 927.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 10 september 2008 de aanslag WAZ vermindert tot een aanslag berekend naar een premie inkomen van € 32.500 en de beschikking heffingsrente vermindert tot € 124.

Eiseres heeft tegen de uitspraken op bezwaar tegen de aanslagen IB/PVV en WAZ bij brief van 28 oktober 2008, ontvangen bij de rechtbank op 29 oktober 2008, beroep ingesteld. Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Partijen hebben voor de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 23 februari 2010 te Leeuwarden. Eiseres is daar in persoon verschenen. Namens verweerder is bovenvermelde gemachtigde verschenen.

De rechtbank heeft op 18 januari 2011 het onderzoek ter zitting in verband met het opvragen van aanslaggegevens bij verweerder heropend en na ontvangst daarvan het onderzoek ter zitting weer gesloten.

## **Motivering**

### *Feiten*

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

1.1 Eiseres is getrouwd met W (hierna: de echtgenoot).

1.2 Eiseres heeft van februari 2001 tot en met 16 september 2002 een horeca-onderneming gedreven in de vorm van een eenmanszaak onder de naam V (hierna: het café). In maart 2003 is eiseres failliet verklaard en in juni 2005 is het faillissement wegens gebrek aan baten opgeheven.

1.3 Eiseres staat in 2002 bij de Kamer van Koophandel tevens ingeschreven met een onderneming onder de naam van (hierna: het tegelzetbedrijf). De feitelijke werkzaamheden van het tegelzetbedrijf worden door de echtgenoot verricht.

1.4 Tussen eiseres en verweerder is overeengekomen dat zowel het resultaat van het café als het resultaat van het tegelzetbedrijf aan eiseres moet worden toegerekend.

1.5 Eiseres kwalificeert voor de inkomstenbelasting als ondernemer.

1.6 Op 24 februari 2003 heeft eiseres aangifte over het jaar 2002 gedaan naar een inkomen uit werk en woning van negatief € 4.994. Dit inkomen bestaat uit € 2.683 aan looninkomsten en uit negatief € 7.677 inkomsten uit eigen woning. In de aangifte zijn alle vragen met betrekking tot winst uit onderneming oningevuld gelaten. Daarnaast heeft eiseres haar loongegevens over 2002 en daarop ingehouden loonheffing niet tot de juiste bedragen vermeld.

1.7 Verweerder heeft met dagtekening 21 september 2005 ter behoud van rechten de onderhavige aanslag IB/PVV opgelegd. Deze aanslag is als volgt opgebouwd:

Aangegeven inkomen uit werk en woning	€	4.994	-/-
Bij: winst uit onderneming	€	<u>50.000</u>	+
	€	45.006	
Persoonsgebonden aftrek	€	<u>3.282</u>	-/-
Vastgesteld inkomen uit werk en woning	€	41.724	

1.8 Tegen de bij 1.7 vermelde aanslag wordt door eiseres bij brief van 20 september 2005 bezwaar aangetekend.

1.9 Bij eiseres en haar echtgenoot wordt op 9 september 2005 een boekenonderzoek ingesteld naar onder andere de aanvaardbaarheid van de aangifte IB/PVV 2002.

1.10 In het controlerapport van 30 mei 2008 inzake het café staat onder andere het volgende vermeld:

"Administratie

Tijdens mijn bezoek op 9 september 2005 geeft mevr. X aan dat van de jaren 2001 en 2002 geen jaarrekeningen zijn gemaakt.

Mevr. X geeft daarnaast het volgende aan:

Door haar zijn alle gegevens in het computerprogramma V geboekt en ingeleverd bij U te T. Er is echter door dit kantoor geen jaarrekening gemaakt. De ingevoerde gegevens in het programma zijn niet meer aanwezig. Van de administratie van het jaar 2001 zijn nog aanwezig: het kasboek, sommige facturen en nota's en bankafschriften

van de S-bank. De crediteurenmap met de inkoopnota's en de bankafschriften van de R-bank ontbreken. Van het jaar 2002 zijn de gegevens nog wel aanwezig. (...)

Van de jaren 2001 en 2002 ontbreken ook de aansluitingen tussen de opstellingen gemaakt door mevr. X en de aangiften omzetbelasting.

Ook is het door het ontbreken van diverse stukken niet mogelijk een controle op het besteedbaar privé door middel van bijvoorbeeld een vermogensvergelijking uit te voeren.

Inzake de ontbrekende gegevens geeft mevr. X aan dat er nog stukken bij de curator moeten liggen. Maar de curator heeft aan mevr. X vermeld dat er bij hem geen stukken meer liggen. Daarnaast kunnen er volgens mevr. X ook stukken verloren zijn geraakt bij de verhuizing van naar Z.

### Winstberekening

De door mevr. X gemaakte opstellingen van de omzet en de kosten van de jaren 2001 en 2002 inzake Café V zijn niet volledig. Er ontbreken diverse stukken en er zijn ook schattingen opgenomen.

Ook sluiten in het jaar 2002 de Z-afslagen van de kassa niet aan met de bedragen in het kasboek. Daarnaast sluiten de opstellingen niet aan met de ingediende aangiften omzetbelasting over die periode.

Ook is er aan de hand van de stukken niet na te gaan waar het gezin van mevr. van heeft geleefd

Ik ben daarom van mening dat de opstellingen niet kunnen dienen als grondslag voor het bepalen van het resultaat over de jaren 2001 en 2002.

In verband met het faillissement zijn er nog kosten die niet betaald worden.

Op basis van het bovenstaande stel ik de winst na aftrek van de ondernemersaftrekken van de jaren 2001 en 2002 op nihil. (...)"

1.11 In het controlerapport van 30 mei 2008 inzake het tegelzetbedrijf staat onder andere het volgende vermeld:

"Algemeen (...)

Tijdens het ingestelde boekenonderzoek heb ik inzake het jaar 2002 verder geen informatie gekregen. Mevr. X verklaarde dat dhr. W alleen huisman was geweest en verder geen werkzaamheden heeft verricht. (...)

### Jaar 2002:

Inzake dit jaar is geen aangifte inkomstenbelasting door dhr. W ingeleverd. Uit derden-onderzoek blijkt dat dhr. W wel omzet heeft behaald. Naar aanleiding van deze informatie worden de bedrijfsopbrengsten voor dit jaar geschat op € 35.000. (...)"

1.12 Volgens aantekeningen in het controledossier van de controlerend ambtenaar zijn niet alle Z-afslagen meer aanwezig en van een aantal Z-afslagen is geconstateerd dat deze niet juist verwerkt zijn in de kasadministratie. De kas loopt in februari 2002 volgens het kasboek negatief.

1.13 Eiseres heeft ter zitting verklaard dat zij niet meer beschikt over de zogeheten Z1-afslagen van de kassa, de zogeheten Z2-afslagen zijn bij toeval bewaard gebleven. Eiseres heeft tevens de kassarollen niet bewaard.

1.14 Na het boekenonderzoek is door eiseres een overzicht verstrekt inzake de omzet en de winst over 2002 van het tegelzetbedrijf. Volgens dit overzicht bedragen de omzet en de winst van het tegelzetbedrijf in 2002 respectievelijk € 27.124,70 en € 21.156,70. Verweerder heeft de door eiseres opgegeven omzet via een derden-onderzoek bij een van de opdrachtgevers geverifieerd. Tussen de bedragen die blijkens de opdrachtgever aan het tegelzetbedrijf waren voldaan en de omzet die volgens eiseres van deze opdrachtgever was behaald, bestond een verschil van ruim € 5.000.

1.15 Bij uitspraak op bezwaar van 3 oktober 2008 heeft verweerder eiseres' inkomen uit werk en woning nader vastgesteld op € 27.328. Dit bedrag is als volgt opgebouwd:

Verzamelinkomen volgens de aangifte	€ -/- 4.994
Correctie ondernemersaftrek	€ 4.728 +
Correctie netto- winst tegelzetbedrijf	€ 32.500 +
Zelfstandigenaftrek	€ <u>4.906</u> -/-
Belastbaar inkomen uit werk en woning (tevens het verzamelinkomen)	€ 27.328

1.16 Eiseres heeft bij brief van 28 oktober 2008 beroep aangetekend tegen de bij 1.15 vermelde uitspraak op bezwaar. Eiseres heeft bij haar beroepschrift onder andere bijlagen gevoegd, waarin zij het bedrijfsresultaat over 2002 van het café heeft

berekend op negatief € 19.023 en het bedrijfsresultaat over 2002 van het tegelzetbedrijf op € 21.156,70.

1.17 Verweerder heeft op 25 mei 2009 zijn verweerschrift ingediend.

1.18 Vervolgens heeft eiseres bij brief van 12 juni 2009 gereageerd op verweerders verweerschrift. Volgens een opstelling in een van de bijlagen bij deze brief bedraagt het totale negatieve bedrijfsresultaat van het café en het tegelzetbedrijf in 2002 € 4.945. Blijkens deze opstelling bedraagt de omzet van het café € 82.276 en de omzet van het tegelzetbedrijf € 22.274,67

1.19 Verweerder stelt in zijn brief van 24 augustus 2009 aan de rechtbank dat de berekeningen van eiseres hem geen aanleiding geven de nader vastgestelde aanslag IB/PVV 2002 verder aan te passen. In zijn visie is de door eiseres becijferde omzet van het tegelzetbedrijf niet volledig, geeft de omzet van het café volgens het kasboek geen getrouw beeld van de omzet en zijn bepaalde bedragen ten onrechte als bedrijfskosten meegenomen.

1.20 Door eiseres is bij brief van 31 augustus 2009 gereageerd op de bij 1.19 vermelde brief van verweerder. Eiseres heeft nadere berekeningen overgelegd met betrekking tot het bepalen van de bedrijfsresultaten van het café en het tegelzetbedrijf. Zij berekent het totale bedrijfsresultaat van beide bedrijven nu op € 2.414 (positief).

1.21 Eiseres heeft tot slot haar beroepschrift aangevuld bij brief van 5 februari 2010. Zij concludeert op basis van de bij deze brief gevoegde bijlagen dat het bedrijfsresultaat over 2002 van het café negatief € 44.888 bedraagt en de omzet van het tegelzetbedrijf € 28.528.

### *Geschil*

2.1 In geschil zijn de antwoorden op de vragen of de onderhavige aanslagen IB/PVV en WAZ 2002 en de beschikking heffingsrente door verweerder niet te hoog zijn vastgesteld.

2.2 Eiseres beantwoordt deze vragen bevestigend. Zij voert daartoe - kort weergegeven - aan dat de omzet van het tegelzetbedrijf lager is geweest dan de omzet waarvan verweerder bij de uitspraak op bezwaar is uitgegaan. Tevens stelt zij dat bij het café in 2002 sprake is geweest van een verlies. Eiseres is tevens van mening dat verweerder ten onrechte bij het vaststellen van de aanslag geen rekening heeft gehouden met verliezen uit voorgaande jaren. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van de beroepen, vernietiging van de uitspraken op bezwaar en vermindering van de aanslagen IB/PVV en WAZ 2002 en de beschikking heffingsrente.

2.3 Verweerder beantwoordt de bij 2.1 vermelde vragen ontkennend. Hij voert daartoe kort gezegd aan dat vanwege het ontbreken van de vereiste aangifte dan wel het niet voldoen aan de verplichtingen ingevolge artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) sprake is van verzwaring van de bewijslast. Omdat eiseres niet overtuigend heeft aangetoond dat de aanslagen tot een te hoog bedrag zijn vastgesteld, dienen de beroepen tegen de aanslag en de beschikking heffingsrente ongegrond te worden verklaard.

2.4 Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken.

### *Beoordeling van het geschil*

3.1 Op grond van artikel 52 AWR zijn ondernemers gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf naar de eisen van dat bedrijf op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen, alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens, hieruit duidelijk blijken. Als niet volledig is voldaan aan de verplichtingen van artikel 52, vindt volgens artikel 25, derde lid, AWR in de bezwaarfase omkering en verzwaring van de bewijslast plaats, hetgeen inhoudt dat de uitspraak op bezwaar wordt gehandhaafd, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de belastinguitspraak onjuist is.

3.2 Uit artikel 52 AWR volgt onder andere dat ondernemers die grotendeels omzet in contanten realiseren zijn gehouden een kasadministratie bij te houden. Naar het oordeel van de rechtbank bestond er ten aanzien van het café de verplichting tot het voeren van een kasadministratie, nu bij deze horecaonderneming het merendeel van de transacties tegen contante betaling plaatsvond. Met het oog op deze omstandigheid zou eiseres' kasadministratie aan hoge kwaliteitseisen moeten voldoen.

3.3 Eiseres maakte in het café gebruik van een kassa en hield een kasboek bij. Uit de bij 1.10 tot en met 1.14 vermelde feiten volgt dat dit kasboek onvolkomenheden vertoonde en dat de Z2-afslagen van de kassa in 2002 niet aansluiten bij met de bedragen in het kasboek. Gesteld noch aannemelijk is geworden dat door eiseres enige vorm van kascontrole werd uitgevoerd. Naar het oordeel van de rechtbank voldoet eiseres' wijze van administreren daarmee niet aan de eisen die aan een deugdelijke kasadministratie mogen worden gesteld.

3.4 Uit de bij 1.10 tot en met 1.14 vermelde feiten volgt dat eiseres' administratie van het café, zoals aangetroffen tijdens de controle, tevens andere gebreken vertoonde, waaronder een onvolledige opstelling van de omzet en de kosten, het niet voldoen aan de bewaarverplichting, het opnemen van schattingen in de administratie en het ontbreken van aansluitingen tussen de gemaakte opstellingen en de ingediende aangiften omzetbelasting over die periode.

3.5 Ten aanzien van het tegelzetbedrijf heeft verweerder over het jaar 2002 geen administratie aangetroffen. Bij gebreke aan boeken en bescheiden, heeft de controlerend ambtenaar de omzet van het tegelzetbedrijf mede vastgesteld aan de hand van de resultaten van door hem ingesteld derden-onderzoek.

3.6 Gelet op het hiervoor bij punt 3.3, 3.4 en 3.5 overwogene, is naar het oordeel van de rechtbank in het onderhavige geval sprake van een zodanige wijze van administreren, dan wel het gebrek aan administratie, bovendien gepaard gaand met het niet voldoen aan de bewaarverplichting, dat niet gezegd kan worden dat een administratie is gevoerd waaruit de rechten en verplichtingen duidelijk blijken in de zin van artikel 52 AWR. De rechtbank volgt daarom verweerder in zijn stelling dat sprake is van zodanige gebreken in de administratie dat deze rechtvaardigen dat op grond



van artikel 25, derde lid, AWR op eiseres de bewijslast komt te rusten om overtuigend aan te tonen dat aanslag IB/PVV 2002 onjuist is vastgesteld.

3.7 Omdat de administratie geen deugdelijke grondslag voor een juiste berekening van de verschuldigde IB/PVV 2002 vormt, is verweerder bevoegd de bedrijfsopbrengsten van het café en het tegelzetbedrijf over 2002 in redelijkheid te schatten.

3.8 Met betrekking tot de door verweerder gedane schatting van de bedrijfsopbrengst van het café overweegt de rechtbank het volgende. Verweerder heeft gesteld dat het, wegens het ontbreken van diverse gegevens, niet mogelijk was om vanuit de boekhouding de gegeneerde omzet te reconstrueren. De winst van het café is daarom door verweerder, zonder enige onderliggende berekening aan de hand van de wel aanwezige administratie, geschat op nihil. Gelet op het feit dat eiseres in september 2002 wegens de slechte resultaten en de almaar oplopende schulden is gestopt met de exploitatie van het café en zij vervolgens in maart 2003 failliet is verklaard, acht de rechtbank het niet redelijk om ervan uit te gaan dat het café in 2002 geen verlies zou hebben geleden. De rechtbank betreft daarbij mede in haar overwegingen dat eiseres, aan de hand van de bij haar aanwezige administratie, gedetailleerde opstellingen van het resultaat van het café heeft gemaakt - zie 1.16, 1.18 en 1.20 en 1.21. Weliswaar zijn door verweerder elementen uit deze opstelling, waaronder de zakelijkheid van bepaalde kosten en de hoogte van de afschrijvingskosten, gemotiveerd weersproken, maar de rechtbank acht, gezien de hoogte van de door eiseres vermelde omzet en de hoogte van de niet bestreden kosten, aannemelijk dat desalniettemin per saldo sprake is geweest van een verlies. De rechtbank overweegt bovendien dat verweerder blijkens de uitspraak op bezwaar bij de schatting van de winst uit onderneming over 2002 reeds rekening heeft houden met positieve inkomsten wegens de vrijval van schulden. Naar het oordeel van de rechtbank is dit ten onrechte, omdat eiseres immers pas in 2003 failliet is verklaard. Deze omstandigheden, in onderling verband en samenhang beschouwd, voeren de rechtbank tot de conclusie dat verweerder geen redelijke schatting van het resultaat van het café heeft gemaakt door deze op nihil te stellen. De rechtbank stelt het verlies van het café, op basis van hetgeen door partijen over en weer is aangevoerd en op grond van de door eiseres ingebrachte berekeningen, in goede justitie vast op € 10.000.

3.9 Met betrekking tot de door verweerder gedane schatting van de bedrijfsopbrengst van het tegelzetbedrijf overweegt de rechtbank het volgende. Ten tijde van het boekenonderzoek werden door verweerder geen gegevens in de administratie aangetroffen waaruit viel op te maken hoe hoog de omzet en de winst van het tegelzetbedrijf over 2002 waren geweest. Aangezien de door verweerder gemaakte schatting van de winst van het tegelzetbedrijf mede heeft plaatsgevonden aan de hand van derden-onderzoek, acht de rechtbank de uitkomst van deze schatting niet onredelijk.

3.10 Eiseres heeft ter onderbouwing van haar standpunt dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld in de beroepsfase verschillende opstellingen van de bedrijfsresultaten van het café en het tegelzetbedrijf overgelegd (zie 1.16, 1.18, 1.20 en 1.21). Deze opstellingen zijn door verweerder betwist, onder andere omdat eiseres daarin aflossingen op leningen als kosten meeneemt, onduidelijk is of bepaalde kosten wel een zakelijk karakter hebben en controlemogelijkheden ten aanzien van de aangegeven omzet van het café ontbreken. Gezien de gemotiveerde betwisting door verweerder en de steeds verschillende opstellingen, met tevens verschillende uitkomsten, acht de rechtbank eiseres niet geslaagd in de op haar rustende (verzwaarde) bewijslast om overtuigend aan te tonen dat de bedrijfsopbrengsten tot een te hoog bedrag (zie 3.8 en 3.9) zijn geschat.

3.11 Uit het voorgaande volgt dat de beroep tegen de aanslagen IB/PVV en WAZ 2002 gegrond zijn. De rechtbank stelt het belastbaar inkomen uit werk en woning vast op € 17.328 (€ 27.328 (het belastbaar inkomen uit werk en woning na uitspraak op bezwaar) - € 10.000 (verlies uit het café)). Het premie-inkomen voor de WAZ stelt de rechtbank vast op € 22.500 (€ 32.500 (premie-inkomen na uitspraak op bezwaar) -/- € 10.000 (verlies uit het café)). Omdat uit de stukken van het geding niet blijkt dat over voorgaande jaren bij beschikking verliezen zijn vastgesteld, zal de rechtbank bij het vaststellen van het belastbaar inkomen over 2002 daarmee geen rekening houden.

3.12 Nu verweerder op het bezwaar tegen de beschikking inzake heffingsrente niet afzonderlijk uitspraak heeft gedaan, gaat de rechtbank ervan uit dat in de onderhavige uitspraak op bezwaar ook de beslissing ligt besloten om de beschikking inzake heffingsrente te handhaven. De rechtbank ziet aanleiding om de beschikking

heffingsrente te verminderen, aangezien de bij met deze beschikking samenhangende aanslag zal worden verminderd. De verstaat dat verweerder het bedrag van heffingsrente dienovereenkomstig zal aanpassen.

### *Proceskosten*

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling, omdat niet is gesteld dat eiseres kosten heeft gemaakt die op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor vergoeding in aanmerking komen.

### **Beslissing**

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar;
- vermindert de aanslag IB/PVV naar een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 17.328;
- vermindert de aanslag WAZ naar een aanslag berekend naar een premie-inkomen van € 22.500;
- gelast dat de bij beschikking opgelegde bedragen aan heffingsrente dienovereenkomstig warden verminderd;
  - bepaalt dat deze uitspraak in zo verre in de plaats treedt van de vernietigde besluiten;
  - gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 39 vergoedt.

Aldus gegeven door mr. M. van den Bosch, rechter, in tegenwoordigheid van mr. K. van der Leij, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 27 januari 2011.

K. van der Leij

M. van den Bosch

**Rechtsmiddel**

*Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 1704, 8901 CA Leeuwarden.*

*Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:*

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.*
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:*
  - a. de naam en het adres van de indiener;*
  - b. een dagtekening;*
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;*
  - d. de gronden van het hoger beroep.*

Afschrift verzonden op: 31 JAN 2011