

## **Gerechtshof te Amsterdam**

Tweede Meervoudige Belastingkamer

**23 oktober 1997**

Kenmerk: **P95/0285**

### **UITSPRAAK**

op het beroep van de vennootschap onder firma X te Z,  
belanghebbende,

tegen

een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen te Y, de Inspecteur.

#### **1. Loop van het geding**

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 20 januari 1995, ingediend door haar gemachtigde. Het beroep is aangevuld bij brief van 21 maart 1995. Het beroep is gericht tegen de uitspraak met dagtekening 8 december 1994 van de Inspecteur betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1989 tot en met 31 december 1992.

De naheffingsaanslag werd berekend op f -- aan enkelvoudige belasting en f -- aan verhoging. Na bezwaar tegen de naheffingsaanslag is deze bij de bestreden uitspraak verminderd tot f -- aan enkelvoudige belasting en f -- aan verhoging.

Het beroep strekt uiteindelijk tot vernietiging van deze uitspraak en vermindering van de naheffingsaanslag tot primair f -- aan enkelvoudige belasting en subsidiair f -- aan enkelvoudige belasting. Zowel in de subsidiaire als in de meer subsidiaire stelling concludeert belanghebbende tot het vervallen dan wel het volledig of gedeeltelijk kwijtschelden van de verhoging.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot bevestiging van de uitspraak.

Belanghebbende heeft met toestemming van de voorzitter van de Belastingkamer een conclusie van repliek ingediend. De Inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

Ter zitting van 6 maart 1997 zijn verschenen voormelde gemachtigde, alsmede de Inspecteur.

De gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota overgelegd en voorgedragen, waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt.

De Inspecteur heeft kennis genomen van de drie bij de pleitnota van de gemachtigde behorende bijlagen en heeft zich erover kunnen uitlaten.

De Inspecteur heeft ter zitting overgelegd een kopie van een brief van 10 december 1993 aan belanghebbende. De gemachtigde heeft van deze brief kennis genomen en heeft zich erover kunnen uitlaten.

## **2. Tussen partijen vaststaande feiten**

2.1. De vennoten van belanghebbende waren tot 1 januari 1992 de broers A. en B. X. De activiteiten van belanghebbende bestaan met name uit het fokken van en het handelen in watervogels. De activiteiten waren oorspronkelijk gestart door B. X sr., de vader van A. en B. X. B. X sr. heeft de onderneming tot 1 januari 1974 samen met B. X gedreven. Per 1 januari 1974 is de vader uitgetreden en hebben A. en B. X de activiteiten voortgezet. A. X is per 1 januari 1992 uitgetreden, waarna B. X de onderneming in de vorm van een eenmanszaak heeft voortgezet, waarbij de naam van belanghebbende bleef gehandhaafd. A. X is vervolgens in loondienst gekomen bij B. X.

2.2. Bij B. X is over de jaren 1988 tot en met 1990 een boekenonderzoek ingesteld. In het met dagtekening 24 mei 1994 uitgebrachte verslag is voor zover van belang vermeld:

## "1 Algemeen

### 1.1 Rechtsvorm onderneming

De onderneming wordt gedreven in de vorm van een eenmanszaak. De onderneming is bekend als Firma B X en zonen.

### 1.3 Administratie

De loonadministratie, de boekhouding en de jaarrekening worden verzorgd door C accountants. De dagelijkse administratie wordt door belastingplichtige handmatig bijgehouden middels een in-/verkoopboek en een kasboek. Genoemd inkoopboek wordt door C alleen gebruikt om de te claimen omzetbelasting te bepalen. De inkopen zelf worden bepaald a.d.h.v. de bankafschriften en, indien aanwezig, de achterliggende facturen.

## 3 Fiscale winstberekening

### 3.1 Opbrengstverantwoording

#### 3.1.1 Omzet

Uit onderzoek van de FIOD is gebleken dat de heer B. X jr in de jaren 1990 t/m 1992 eieren uit D-land heeft ontvangen van de heer E. De uit deze eieren opgefokte vogels heeft de heer X voor de heer E verkocht. Voor het uitbroeden van de eieren, het opfokken en verkopen van de vogels, mocht de firma X 50% van de opbrengst achterhouden. De overige 50% werd doorgesluisd naar de heer E.

Volgens dhr X werd aan de afnemers gevraagd om de helft van de kostprijs contant te betalen. Voor de andere helft werd dan een (onjuiste) faktuur uitgeschreven die vervolgens normaal in de administratie van de firma X werd verwerkt. (i.c. de vergoeding voor het uitbroeden etc. etc.)

De betalingen aan E zijn nooit in de boekhouding verwerkt.

Noot:

De heer X is niet in staat om de facturen die betrekking hebben op de E-omzet aan te wijzen. In een verklaring aan de de Fiod, verklaart een afnemer van enkele "E-vogels", dat hij voor die afname geen faktuur van de heer X heeft ontvangen.

De Fiod heeft op grond van faxberichten van de heer X aan de heer E een relatie gelegd (datum en bedrag) met facturen van afnemers die mogelijk "E-vogels" hebben gekocht.

Alle bedoelde afnemers verklaren aan de Fiod dat zij geen E-vogels van de heer X hebben gekocht. Op grond van bovenstaande kan de conclusie niet anders zijn dan dat de opbrengst niet in de administratie is verantwoord.

In genoemde periode is door X voor een totaal van f 100125,- contant op de bankrekening van E gestort. De betaling aan E kan herleid worden tot een totale opbrengst (inclusief 18.5% omzetbelasting) van f 200250,-

De correctie voor de inkomstenbelasting bedraagt		f 200250,-
De betalingen aan E	-/-	f 100125,-
De verschuldigde omzetbelasting over de leveringen	-/-	f 31263,-
De verschuldigde omzetbelasting over de diensten	-/-	f 10750,-
		-----
	Totaal	f 58112,-

#### 4 Omzetbelasting

##### 4.2 Verschuldigde omzetbelasting

###### 4.2.1 Factuurstelsel

De belastingplichtige past het factuurstelsel toe. Van elke verkoop (ook aan particulieren) maakt de heer X een faktuur op. De firma X heeft voor de verkoop van de "E-vogels" geen facturen uitgeschreven en derhalve ook geen omzetbelasting in rekening gebracht. (zie correctie 3.1.1)

Indien belastingplichtige kan aantonen dat zijn gedeelte van de zogenaamde E omzet middels facturen in zijn administratie is verwerkt is er voor de omzetbelasting sprake van onjuiste facturen.

De firma X heeft voor de diensten aan E geen faktuur uitgeschreven en derhalve ook geen omzetbelasting in rekening gebracht. (zie correctie 3.1.1)

#### 4.2.3. Nul-tarief

De belastingplichtige heeft aan buitenlanders geleverde goederen die door de afnemers zelf werden afgehaald als uitvoer (0%) in z'n administratie verwerkt. Op geen enkele manier wordt aangetoond dat de goederen Nederland hebben verlaten.

Derhalve corrigeer ik de omzetbelasting.

1988 omzet f 70470,- \* 20 /120 = f 11745,-

1989 omzet f 80920,- \* 18.5/118.5 = f 12633,-

1990 omzet f 72340,- \* 18.5/118.5 = f 11293,-

1991 omzet f 110040,- \* 18.5/118.5 = f 17179,-

1992 omzet f 109550,- \* 18.5/118.5 = f 17102,-

f 99750,- \* 17.5/117.5 = f 14856,-

totale correctie

-----  
f 84808,-

#### 6 Naheffingsaanslag omzetbelasting

Over de jaren 1988 t/m 1992 zal ik een naheffingsaanslag omzetbelasting opleggen. Deze is gebaseerd op artikel 20 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

#### 8 Boete omzetbelasting

Over de correctie(s) genoemd onder punt 3.1.1 en 4.2.3 leg ik een boete op.

Motivering boete op correctie 3.1.1

Over de opbrengst van de verkopen van de "E-vogel" is geen omzetbelasting afgedragen. Over de opbrengst van de diensten aan de heer E is geen omzetbelasting afgedragen. De aangiften omzetbelasting zijn derhalve bewust onjuist gedaan. Er is dan ook sprake van opzet. De boete bedraagt 100%, waarvan ik 50% zal kwijtschelden. Deze boete is gebaseerd op artikel 21 lid 1 1e volzin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en hoofdstuk IV van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

Motivering boete op correctie 4.2.3

De heer X had moeten weten dat zijn handelwijze onjuist is. Er is sprake van ernstige verwijtbaarheid welke is gelijk te stellen met een geval van grove schuld. De boete bedraagt 100%, waarvan ik 75% zal kwijtschelden. Deze boete is gebaseerd op artikel 21 lid 1 1e volzin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en hoofdstuk IV van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

## 9 Slotopmerkingen

De naheffingsaanslag omzetbelasting over 1988 is i.v.m. een dreigende verjaring in december 1993 opgelegd."

2.3. In het vertoogschrift is het volgende overzicht van de op de rekening van E gestorte bedragen opgenomen:

"1990	
31-10-1990	f 25.000
1991	
20-04-1991	f 16.500
08-05-1991	f 8.000
24-07-1991	f 9.125
28-12-1991	f 25.000
	-----
	f 58.625
1992	
25-03-1992	f 14.026,50
25-03-1992	f 24.973,50
	-----
	f 39.000
	-----
	f 100.125"

Bij het vertoogschrift is een kopie van een faxbericht van de firma aan E gevoegd, gedateerd 19 april 1991, waarin E wordt medegedeeld dat de firma voor f 38.000,-- heeft verkocht, waarvan hem f 19.000,-- toekwam. Onderdeel van de f 38.000,-- maakte uit een bedrag van f 8.000,-- met de vermelding "2,2 a Belgium person". Op het aan E toekomende bedrag werd in mindering gebracht f 2.500,-- met de omschrijving "less payment 5/11". Bij het saldo ad f 16.500,-- stond vermeld "Today in yr acc".

2.4. Het onder 2.2. vermelde boekenonderzoek was voortgevloeid uit een door de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (hierna: FIOD) ingesteld onderzoek naar aanleiding van door de D-overheid verstrekte informatie omtrent E, woonachtig in D-land. De D-overheid had een onderzoek geëntameerd naar de activiteiten van E met betrekking tot aldaar te lande beschermde vogels, bij welk onderzoek men de naam X was tegengekomen.

2.5. Tot de stukken behoort een door B. X op 18 mei 1993 tegenover de FIOD afgelegde verklaring. Hierin is voor zover van belang vermeld:

"Op een conventie van vogelliefhebbers in R-land, een jaar of vier terug ben ik in contact gekomen met de heer E. Mijn zakelijke contacten begonnen met het versturen van een paar vogels aan hem. Later ben ik ook spullen van hem gaan kopen. Volgens mij heb ik twee of drie keer wat van hem gekocht. De laatste tijd heb ik geen zaken meer met hem gedaan. Ik heb van hem begrepen dat hij wat moeilijkheden had gehad. De laatste transactie heb ik met hem gedaan in 1991.

(Heeft u ooit eieren van de heer E gekocht) Nee, dat nooit. Het waren uitsluitend beesten.

Ik begrijp dat u genoeg al weet. Ik heb inderdaad een partij eieren van in D-land voorkomende vogels van hem gehad. Ik had met hem de afspraak dat ik de eieren uit zou broeden en de vogels hier zou verkopen. Vervolgens zouden we de opbrengst samen delen.

In principe staan alleen de importen in mijn boekhouding, dat wil zeggen van de levende vogels. De eieren zijn door een kennis van E bij mij op het terrein gebracht. Bij de eieren was geen invoerdocument. Ik heb hier ook niet om gevraagd. Ik wist wel dat ze uit D-land kwamen.

Het deel wat voor E was heb ik niet in mijn boekhouding gezet. Dit geld hield ik apart en dat stortte ik op zijn rekening bij de bank. Mijn eigen deel staat wel in de boekhouding.

(Hoe vaak heeft u eieren van E gehad) twee keer.

De bedragen die in de faxen staan kloppen wel maar het is niet gezegd dat de mensen die in de faxen staan genoemd als kopers deze vogels ook werkelijk gekocht

hebben. Het is namelijk zo dat ik hem niet wilde laten weten wie mijn klanten exact waren. Ik was bang dat hij anders zou proberen deze klanten zelf te benaderen en hen vogels zou proberen te verkopen zonder mijn tussenkomst.

(Zijn uw aangiften omzetbelasting goed) Het is dus zo dat het deel van de omzet waar E recht op had niet in de aangiften is begrepen. Als dit had moeten dan zijn deze niet goed.

(Heeft u uw boekhouder vertelt van uw afspraak met de heer E omtrent het delen van de opbrengst van verkochte eieren en vogels) Nee, bij C weten ze er niet van dat ik de opbrengst van de E eieren/vogels met 50% verminderde voordat ik het in de boeken zette. Zij zijn niet op de hoogte van mijn afspraken met E.

(Berekende u ook kosten door aan E) Nee, deze waren voor mij. Zij zitten in mijn boekhouding verwerkt.

(Hoe ging dit met facturen als u vogels van E verkocht) Als ik een paartje vogels van E verkocht voor een "x"-bedrag dan zette ik dit op de factuur voor de helft van dit bedrag. Ik vertelde de kopers dan ook dat zij minimaal de helft van de prijs van die vogels contant moest hebben omdat dit buiten mijn boekhouding moest blijven.

(vonden de kopers dit niet erg) Ik heb er nooit problemen mee gehad. Het heeft ze nooit iets uitgemaakt. Het ging doorgaans om particulieren.

(nadat hem was gevraagd of hij een verklaring kon geven voor het feit dat op zijn facturen geen omzetbelasting in rekening wordt gebracht als volgens de factuur de vogels bij het bedrijf worden opgehaald door klanten welke blijkens de factuur in het buitenland wonen) Dit is voor mij export, ik ben hier altijd van uitgegaan. Deze mensen komen met een buitenlandse auto. Zij krijgen van mij een factuur mee. Ik weet dat zij dit dan bij binnenkomst in hun land aan de grens aan moeten geven. Ik houd geen controle op het feit of deze dieren Nederland daadwerkelijk verlaten."

2.6. Tot de stukken behoort voorts een verklaring die F op 19 mei 1993 tegenover de FIOD heeft afgelegd. Voorzover van belang is hierin vermeld:

"Ik ken B. X al zo'n 25 jaar. Sinds een jaar of vijf a zes kom ik er regelmatig, daarvoor kwam ik er incidenteel. Als hobby heb ik het houden en kweken van G-vogels. Met X doe ik wel eens zaken. Ik ruil dan bijvoorbeeld door mij gekweekte dieren voor door hem gekweekte dieren. Meestal betaal ik dan ook nog een bedrag bij. Het is echter



een keer voorgekomen dat ik vijfhonderd gulden van hem kreeg. Alle andere keren heb ik aan hem bij moeten betalen.

(Getoond wordt een fax d.d. 8 mei 1991 (...) en gevraagd wordt naar het "pair of H")

Ik herinner me dit nog. De transactie heeft in het najaar van 1990 plaatsgevonden. Ik heb inderdaad f 7.500,- betaald voor dit paartje, met dien verstande dat ik ongeveer f 4.000,- in contanten aan X betaald heb en hem f 3.500,- waarde in vogels heb gegeven.

(Gebeurde dit vaker met X) Ja, bijna ieder jaar had ik een dergelijke transactie met B X. Vorig jaar, in 1992, heb ik niets met X gedaan.

In 1991 heb ik niets met X gedaan. In 1992 heb ik vogels van X gekocht. Ik heb betaald met vogels, niet met geld.

(Heeft u toen u de f 4.000,- betaalde voor de H een factuur van de heer X gehad) nee."

2.7. Op 15 juli 1993 verklaarde K tegenover de FIOD het volgende:

"(nadat hem een viertal facturen van X aan hem waren getoond en nadat was gevraagd welke vogels dit waren geweest) Ik kan dit niet meer exact zeggen. Het gaat in partijen.

(nadat was gevraagd of hij ooit "E-vogels" van X had gekocht) Nee, ik weet waar u op doelt maar ik heb deze niet van hem gekocht. Verder wil ik hier niets van zeggen.

(heeft u zelf E-vogels en zo ja waar heeft u deze gekocht) Ja, ik heb deze zelf 4 of 5 jaar terug uit D-land gehaald echter met volledige vergunning.

(kent u de heer E) Ja, maar hier doe ik geen zaken mee. Hij heeft een slechte naam in de handel."

2.8. Op 3 augustus 1993 verklaarde B. X ten overstaan van de FIOD onder meer:

"(Rel.: Tonen de aangiften omzetbelasting 4e kwartaal 1990 tot en met 4e kwartaal 1992) Deze aangiften geef ik altijd aan mijn boekhouder. Hij vult deze in aan de hand van de gegevens welke ik aan hem geef. Hij ondertekent deze en doet ze ook op de post.

(Rel.: Zijn deze aangiften juist) Ik ga er vanuit dat deze aangiften juist zijn. Mijn opzet is hierop volledig verantwoord. De stortingen op de bankrekening van E zitten niet in de omzetbedragen verantwoord.

(Rel.: Wat is de reden dat u geen omzetbelasting in rekening brengt bij buitenlanders die vogels kopen en meenemen) Omdat dit voor mij officiële export is in mijn ogen. De laatste twintig jaar is dit steeds zo door de fiscus geaccepteerd. Ik geef de kopers een faktuur mee. Zij moeten zelf voor de uitvoer zorgdragen en de formaliteiten die daar bij horen. Het probleem is reeds bij diverse controles door de belastingdienst aan de orde geweest. Hetzelfde geldt met betrekking tot de inkoop particulieren. De belastingdienst heeft nooit ergens een probleem van gemaakt."

2.9. Bij brief van 9 maart 1995 deelde de Inspecteur de gemachtigde van belanghebbende mede dat hij niet gerechtigd was het FIOD-rapport over te leggen en dat, indien de gemachtigde het noodzakelijk vond toch over het rapport te beschikken, hij daartoe een verzoek diende te richten aan de Officier van Justitie te Y.

2.10. Vanaf 1 oktober 1984 tot en met 31 december 1989 oefenden A. en B. X te zamen met L een onderneming uit in de vorm van een vennootschap onder firma, genaamd M. De ondernemingsactiviteiten van M bestaan uit het fokken van en de handel in vogels.

Door de Inspecteur der omzetbelasting te Y werd bij M op 1 en 2 februari 1990 een boekenonderzoek over het jaar 1987 ingesteld.

In het openbare deel van het verslag, bij brief van 21 maart 1990 gezonden aan M, is dienaangaande voor zover hier van belang vermeld:

"Ia. Algemeen:

In opdracht van het Hoofd van de afdeling controle is een fiscaal technisch boekenonderzoek ingesteld.

III. Fiscaal-technische controle

B. Omzetbelasting

6. Uitvoer

Een gedeelte van de omzet is belast naar het nul-tarief.

De uitvoer werd aannemelijk gemaakt aan de hand van:

- kopiefacturen ten name van een buitenlandse afnemer.
- betalingen vanuit het buitenland.
- vervoersopdrachten."

2.11. De naheffingsaanslag is opgelegd met dagtekening 27 juni 1994 en werd aan de hand van de correcties uit het onder 2.2. vermelde rapport berekend op f 115.016,--. Hierin was begrepen een bedrag ad f 10.750,-- ter zake van door belanghebbende aan E verleende diensten. Bij uitspraak op het bezwaarschrift is de naheffingsaanslag met laatstgenoemd bedrag verminderd tot f 104.266,--. Van de verhoging, per saldo 50 procent ter zake van de E-omzet en 25 procent ter zake van de niet aangetoonde uitvoer, werd geen verdere kwijtschelding verleend.

### **3. Geschil**

In geschil is of de omzetbelasting ter zake van het aan belanghebbende toekomende gedeelte van de omzet voor de E-vogels terecht is nageheven. Tevens is in geschil of bij belanghebbende het vertrouwen is gewekt dat het nul-tarief kon worden toegepast op leveringen aan buitenlandse afnemers die de goederen zelf hebben afgehaald.

Met betrekking tot de verhoging is in geschil of deze terecht is opgelegd. Indien dit het geval is, is tevens in geschil de mate van kwijtschelding van de verhoging.

### **4. Standpunten van partijen**

Verwezen wordt naar hetgeen dienaangaande in de gedingstukken en in de pleitnota is vermeld.

Ter zitting hebben partijen, zakelijk weergegeven, hieraan nog het volgende toegevoegd:

de gemachtigde van belanghebbende:

De grief inzake het ten onrechte in de naheffing betrekken van het tijdvak 1992, vervalt. De ondernemer is in dat tijdvak dezelfde als daarvóór. Voor de afnemers was

het niet als zodanig kenbaar dat er per 1 januari 1992 iets was veranderd, dit te minder aangezien B. X het zwaarste stempel op de onderneming drukte.

Op grond van artikel 3, vijfde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) worden de E-vogels, ook voor zover de opbrengst aan E toekomt, door belanghebbende geleverd. Omzetbelasting-technisch gezien heeft de Inspecteur dus de helft van f 31.263,-- ofwel f 15.631,-- terecht nageheven. In de beleving van belanghebbende had zij met betrekking tot de aan E toekomende omzet geen leveringen maar diensten verricht. De te dier zake nageheven omzetbelasting is bij de uitspraak op het bezwaar teruggenomen.

In de administratie van belanghebbende is het buitengewoon moeilijk de E-vogels te traceren, omdat belanghebbende niet wilde dat een en ander naar buiten kwam. Uit de kasbedragen is gemakkelijk te traceren dat de opbrengsten van de E-vogels daadwerkelijk via de kas van belanghebbende hebben gelopen. Het is voorstelbaar dat in de facturen van belanghebbende alleen het aan belanghebbende toekomende gedeelte van de omzet van de E-vogels is opgenomen. Alles wordt gefactureerd. Voor E kon precies een verantwoording worden gemaakt. Belanghebbende erkent dat het nul-tarief alleen van toepassing is bij uitvoer door ondernemers. Belanghebbende heeft zich niet afgevraagd wie de goederen exporteerde. De afnemers, die niet altijd verschillende personen waren, blijken thans particulieren te zijn. Naar de letter van de Wet is er een gebrek.

In 1982 is relatief veel afgehaald. De controles waren wel normale controles. De controlerend ambtenaar heeft volledig inzicht gehad in de administratie. De belastingdienst, die beschikte over de stukken van L, heeft nooit opgemerkt dat de administraties verschillen.

Indien de naheffing ter zake van het nul-tarief blijft gehandhaafd, dan dient de verhoging te vervallen, aangezien er geen sprake is van schuld.

Het in de pleitnota gedane aanbod tot het horen van N als getuige vervalt, nu N ter zitting het een en ander omtrent het nul-tarief kan verklaren.

N:

Ingeval van een afspraak als die met E, kan extra-comptabel een kattedelletje worden bijgehouden. Een lijstje met facturen die op E betrekking hebben, kan niet worden overgelegd. Mij is niet bekend of B. X een en ander nog kan aangeven op basis van de facturen. Vanwege de algemene omschrijving van vogels kan ik niet aangeven welke facturen zien op E-vogels.

De percentages export en binnenlandse handel zijn gemakkelijk te bepalen aan de hand van de kolommenbalans. Het overgrote deel van de handel betreft export. Naast deze kolommenbalans zou men alle facturen moeten zien. Ik betwijfel of de controlerend ambtenaar alle daarbij behorende facturen, ruim honderd per jaar, heeft gezien. Het door de Inspecteur genoemde bedrag van f 9.000,-- ter zake van de omzet contante verkopen buitenland in 1982 wordt door mij niet in twijfel getrokken. Wij hebben het rapport uit 1984 niet overgelegd. Op de facturen stond toen "afgehaald". Op de huidige ook. Het is altijd op dezelfde manier gegaan. Over die f 9.000,-- omzet had toch moeten worden nageheven. Bedragen lager dan f 1.500,-- aan omzetbelasting worden ook nageheven. Er is vertrouwen gewekt.

In onze optiek was het nul-tarief altijd van toepassing bij de levering aan buitenlanders. Bij de huidige controle heeft O alle facturen waarop "afgehaald" stond, systematisch doorgelopen. Over het algemeen waren het voor 90, denklijk 100, procent particulieren die de goederen afhaalden.

In het controler rapport van M stond dat er vervoersdocumenten waren overgelegd. Dit is ook bij belanghebbende zo: er waren documenten voor intercontinentale exporten. Zo was het ook bij M. De controlerend ambtenaar moet hebben gezien dat bij de afhaalgevallen geen omzetbelasting in rekening werd gebracht.

Het ging om  $\pm$  25 facturen per jaar. Hij heeft niet expliciet gezegd dat het verboden was. Wij hebben gesproken over tegen contanten afgehaalde vogels.

Door het overleggen van de administratie van L kunnen wij aantonen dat de situatie dezelfde was.

de Inspecteur:

Dezerzijds zijn er geen problemen met het ontvankelijk verklaren van belanghebbende in de zaak over het tijdvak 1988.

Hetgeen is vermeld in de tweede volzin op bladzijde 5 van het verzoekschrift voor het tijdvak 1989-1992 is onjuist. In 1992 maakte de omzet contante verkopen buitenland een substantieel deel uit van de totale omzet. Het ging om  $\pm$  f 200.000,-- van  $\pm$  f 650.000,--.

In 1982 bestond de omzet voor 95 procent uit export. De omzet contante verkopen buitenland bedroeg f 9.000,-- tegenover een totale omzet van bijna f 1,2 miljoen. Ik heb het rapport niet overgelegd.

Bij M had de controlerend ambtenaar vervoersdocumenten en dergelijke gezien. Daarom achtte hij de uitvoer aannemelijk gemaakt. Ik heb niet ontdekt dat aldaar ook sprake was van contante verkopen. Indien van contante verkopen melding wordt gemaakt, wordt daarnaar gekeken. De facturen moeten dan worden bekeken: een en ander moet dan wel aan de controlerend ambtenaar worden medegedeeld.

Als het zo zeker is dat de omzet van de E-vogels in de gefactureerde bedragen is begrepen, is het de vraag waarom de FIOD en de controlerend ambtenaar nooit in de gelegenheid zijn gesteld die omzet te traceren.

De verhogingen zijn correct medegedeeld, ook aan belanghebbende zelf.

## **5. Beoordeling van het geschil**

5.1.1. Ter zitting heeft belanghebbende erkend dat de naheffing van omzetbelasting ter zake van de aan E doorbetaalde vergoedingen op juiste gronden is geschied.

Met betrekking tot de aan belanghebbende toekomende omzetten van de E-vogels stelt zij zich op het standpunt dat deze omzetten in haar administratie zijn vermeld en dat de daarover verschuldigde omzetbelasting op aangifte is voldaan. Ter ondersteuning van haar standpunt voert belanghebbende aan dat zij met name in 1991 en 1992 opbrengsten heeft verantwoord die in de buurt van de op de bankrekening van E gestorte bedragen komen en deze zelfs overtreffen, dat uit de vorm van de administratie van belanghebbende, de facturen en de dagafschriften van de bank blijkt dat zij alle ontvangsten verantwoordde en dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende het haar toekomende deel van de omzet van de E-vogels niet heeft verantwoord en daardoor te weinig omzetbelasting zou hebben voldaan. De omstandigheid dat niet zonder meer uit de facturen is af te leiden dat E-vogels zijn geleverd, is volgens belanghebbende het gevolg van het feit dat belanghebbende niet tot uitdrukking wilde laten komen dat zij die vogels verkocht.

5.1.2. De Inspecteur stelt hier tegenover dat uit de administratie van belanghebbende niet kan worden getraceerd dat de aan belanghebbende toekomende omzet van de E-vogels is verantwoord, alsmede dat daarover omzetbelasting is voldaan.

5.1.3. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende, die op geen enkele wijze duidelijk heeft gemaakt in welke facturen omzet van E-vogels is begrepen en die in feite slechts heeft verwezen naar met name in 1991 en 1992 verantwoorde opbrengsten die in de buurt van de op de bankrekening van E gestorte bedragen komen, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat de aan haar toekomende omzetten van de E-vogels in haar administratie zijn verwerkt, alsmede dat daarover omzetbelasting is voldaan.

Dit oordeel wordt nog versterkt door de omstandigheid dat belanghebbende naar haar zeggen de omzetten tegenover E heeft verantwoord. Het is dan des te meer onaannemelijk dat uit de administratie van belanghebbende de aan haar toekomende omzetten niet zouden zijn te traceren.

5.2.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat bij haar het vertrouwen is gewekt dat bij verkopen aan buitenlanders die de goederen tegen contante betaling bij haar afhalen, het nul-tarief van toepassing is.

Ter ondersteuning van haar standpunt voert belanghebbende aan dat bij M, waarvan zij vennoot is geweest, op dezelfde manier werd gehandeld, dat aldaar na een controle het nul-tarief is toegestaan en dat belanghebbende haar administratie op dezelfde wijze voert als M dat deed.

Voorts is het volgens belanghebbende niet waarschijnlijk dat tijdens bij haar ingestelde controles, met name die in 1984 over de jaren 1981 en 1982, door de controlerende ambtenaren niets over de export zou zijn gezegd en beslist. Ook als dit laatste niet het geval zou zijn, dan mocht belanghebbende erop vertrouwen dat haar administratie kennelijk voldoende in orde was bevonden, aangezien haar omzet destijds voor meer dan de helft en later voor 90 tot 95 procent uit export bestond, waarbij bijna altijd een zeer groot deel in contanten werd voldaan.

Volgens belanghebbende is daarom onjuist hetgeen de Inspecteur stelt omtrent de in september 1984 ingestelde controle over de jaren 1981 en 1982, te weten dat de contante verkopen 1982 minder dan één procent van de totale verkopen bedroegen.

5.2.2. De Inspecteur stelt daar tegenover onder meer dat er bij M kopie-facturen ten name van een buitenlandse afnemer, betalingen vanuit het buitenland en vervoersopdrachten waren, alsmede dat hij niet heeft ontdekt dat er bij M, zoals bij belanghebbende, sprake was van contante betalingen en van afhalen.

Met betrekking tot de bij belanghebbende in september 1984 ingestelde controle stelt de Inspecteur dat de contante verkopen (binnen- en buitenlandse tezamen) in 1982 blijkens het verkoopboek minder dan één procent van het totaal bedroegen en dus niet zodanig veel omvattend waren dat zij door een controlerend ambtenaar zouden moeten zijn opgemerkt zonder dat hij speciaal daarop zou zijn geattendeerd. In 1992 is van een substantieel andere situatie sprake.

5.2.3. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende met de enkele stelling dienaangaande tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat bij de in 1984 bij haar ingestelde controle is geconstateerd dat met betrekking tot de verkoop aan buitenlanders(-particulieren) die de goederen zelf afhalen, op dezelfde wijze en in dezelfde mate werd gehandeld als in het onderhavige tijdvak, alsmede dat in het kader daarvan is afgesproken, dan wel op enigerlei wijze een toezegging is gedaan of uit de gedragingen van de controlerend ambtenaar zou kunnen worden afgeleid dat belanghebbende in dergelijke gevallen het nul-tarief zou mogen toepassen.

Nu belanghebbende ook overigens niet aannemelijk heeft gemaakt dat er andere controles bij haar waren ingesteld, laat staan dat de onderhavige kwestie aldaar aan de orde is gekomen, kan bij haar in redelijkheid niet het vertrouwen zijn gewekt dat zij in de genoemde gevallen het nul-tarief mocht toepassen.

5.2.4. Uit hetgeen is vermeld onder "6. Uitvoer" van het onder 2.10. opgenomen verslag van de bij M ingestelde controle leidt het Hof af dat aldaar sprake was van betalingen vanuit het buitenland en opdrachten tot vervoer naar klaarblijkelijk het buitenland. In ieder geval blijkt uit voormeld verslag niet dat sprake was van contante betalingen bij het afhalen van de goederen. Belanghebbende heeft dit tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur ook overigens niet aannemelijk gemaakt. Naar het oordeel van het Hof kan belanghebbende daarom aan de behandeling van M niet het in rechte te beschermen vertrouwen hebben ontleend dat bij de verkoop aan buitenlanders die de goederen hier te lande bij belanghebbende afhalen, het nul-tarief zonder meer zou mogen worden toegepast.

Voorts laat het Hof in het midden of belanghebbende met de eventueel door haar over te leggen administratie van L zou kunnen aantonen dat de situatie bij M



dezelfde was als die bij belanghebbende en dat daardoor bij haar in rechte te beschermen vertrouwen zou zijn gewekt.

Naar het oordeel van het Hof zou het alsdan gewekte vertrouwen zo duidelijk in strijd zijn met de wettelijke bepalingen dat belanghebbende op het door de Inspecteur vasthouden aan hetzelfde standpunt niet had mogen rekenen. Belanghebbende had zich derhalve ervan moeten vergewissen of de buitenlandse afnemer een ondernemer was en had de uitvoer aan de hand van boeken en bescheiden moeten aantonen.

In het voorgaande ligt eveneens besloten het oordeel van het Hof dat het door belanghebbende gedane beroep op schending van het zorgvuldigheidsbeginsel geen doel treft.

5.2.5. Op grond van het onder 5.1.3., 5.2.3. en 5.2.4 overwogene is het gelijk wat de enkelvoudige belasting betreft aan de Inspecteur. Tussen partijen is alsdan niet in geschil dat de naheffingsaanslag over het gehele tijdvak terecht aan belanghebbende is opgelegd en niet op een te hoog bedrag is vastgesteld.

5.3.1. Met betrekking tot de verhoging stelt belanghebbende zich op het standpunt dat deze dient te vervallen. In de eerste plaats omdat de verhoging onvoldoende en onlogisch is gemotiveerd en vervolgens omdat er geen sprake is van schuld.

Ter ondersteuning van haar standpunt met betrekking tot de toepassing van het nul-tarief voert belanghebbende primair aan dat zij heeft gehandeld op grond van bij haar door de belastingdienst gewekt vertrouwen en subsidiair dat sprake is van een pleitbaar, dan wel juridisch verdedigbaar standpunt.

Ter ondersteuning van haar standpunt met betrekking tot de omzet van de E-vogels stelt belanghebbende dat de Inspecteur niet heeft aangetoond dat belanghebbende het haar toekomende deel van de omzet niet heeft verantwoord, zodat er ten onrechte een verhoging van 50 procent is opgelegd.

Indien in beide gevallen wel een verhoging dient te worden opgelegd, is verdere kwijtschelding op haar plaats. In ieder geval dient de verhoging inzake de toepassing van het nul-tarief geheel te worden kwijtgescholden in verband met de afwezigheid van schuld.

5.3.2. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur met de handgeschreven notitie van 16 september 1993 en met diens brief van 23 december 1993 voldoende gemotiveerd kenbaar gemaakt op welke gronden de verhoging berust. Met betrekking tot de omzet van de E-vogels is duidelijk aangegeven waarom de Inspecteur van oordeel is dat er sprake is van opzet. Mutatis mutandis acht het Hof dit het geval bij de aanwezigheid van grove schuld bij de toepassing van het nul-tarief.

5.3.3. Met betrekking tot de verhoging inzake de toepassing van het nul-tarief is het Hof van oordeel dat belanghebbende moet hebben geweten dat dit tarief niet van toepassing was, aangezien belanghebbende de goederen niet zelf heeft uitgevoerd en niets heeft gedaan om de uitvoer door andere ondernemers aan te tonen. Het is dan ten minste aan de grove schuld van belanghebbende te wijten dat te weinig belasting is geheven. Hieraan doet niet af het door belanghebbende gedane beroep op bij haar gewekt vertrouwen, aangezien, naar blijkt uit het onder 5.2.4. overwogene, bij belanghebbende geen in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt.

Het Hof acht geen plaats voor volledige kwijtschelding van de verhoging op grond van de afwezigheid van schuld. Voor zover belanghebbende bedoelt dat het door haar gestelde vertrouwen, dat volgens belanghebbende tot de onjuiste toepassing van het nul-tarief heeft geleid, een omstandigheid vormt op grond waarvan de verhoging geheel dient te worden kwijtgescholden, volgt het Hof belanghebbende hierin niet. Blijkens het hiervoor overwogene is bij belanghebbende geen vertrouwen gewekt, weshalve het Hof grove schuld aannemelijk gemaakt acht. Voorts zijn omstandigheden op grond waarvan tot een hogere kwijtschelding moet worden overgegaan, gesteld noch gebleken. De resterende verhoging is onder de omstandigheden van het geval passend en geboden.

5.3.4. Met betrekking tot de verhoging inzake de omzet van de E-vogels is het Hof van oordeel dat de Inspecteur voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat oorspronkelijk te weinig belasting is voldaan. Door haar administratie zo in te richten als zij heeft gedaan, heeft belanghebbende immers bewust het niet denkbeeldige risico gelopen dat zij niet de

gehele door haar genoten omzet zou administreren. De Inspecteur heeft derhalve terecht een verhoging opgelegd.

Belanghebbende heeft geen omstandigheden aangevoerd en het Hof is daarvan ook overigens niet gebleken die kwijtschelding tot op een lager bedrag rechtvaardigen.

5.4. Op grond van al het vorenoverwogene is het gelijk aan de Inspecteur.

## **6. Proceskosten**

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

## **7. Beslissing**

Het Hof bevestigt de bestreden uitspraak.

De uitspraak is vastgesteld op 23 oktober 1997 door mrs. Bijl, voorzitter, Boersma en Zwemmer, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. Maat als griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Maat

Bijl

De voorzitter heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.