

HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Derde Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende, tegen een uitspraak van de Inspecteur van de Belastingdienst Ondernemingen Y, de inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 3 juni 1997, ingediend door mr. W (V te Z) als zijn gemachtigde, en gericht tegen de uitspraak van de inspecteur met dagtekening 18 april 1997 betreffende de aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1990.

De aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f. 418.308. Na bezwaar is de aanslag bij de bestreden uitspraak verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f. 416.876.

Het beroep, dat is aangevuld bij schrijven van de gemachtigde van 23 september 1997, strekt tot vernietiging van de uitspraak en primair tot vernietiging van de aanslag, subsidiair tot vermindering van de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f. 166.876 dan wel (meer subsidiair) f. 131.856 of (uiterst subsidiair) tot een door het Hof nader te bepalen belastbaar inkomen.

De inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert primair tot niet-ontvankelijkheid van het beroep en subsidiair tot bevestiging van de uitspraak.

Ter zitting van 25 februari 1998 zijn verschenen de gemachtigde voornoemd, tot bijstand vergezeld van A en de inspecteur, tot bijstand vergezeld van B. De gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota met bijlagen voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast geldt. De inspecteur heeft

eveneens een pleitnota met een bijlage voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt.

Beide partijen hebben gelegenheid gehad zich uit te laten over de over en weer overgelegde stukken.

Ter zitting zijn eveneens behandeld de procedures van belanghebbende betreffende de eerste en tweede navorderingaanslag inkomstenbelasting 1989 (kenmerk 97/01435 respectievelijk 97/20153), de naheffingsaanslagen loonbelasting en premies volksverzekeringen voor het jaar 1989 (kenmerk 97/01437 en 97/01436), de naheffingsaanslag omzetbelasting 1989 (kenmerk 97/20152), de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor de jaren 1991 en 1992 (kenmerk 97/20168 en 97/01859), de naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen voor het tijdvak 1 januari 1990 tot en met 30 september 1992 (kenmerk 97/01438), de naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tijdvak 1 januari 1991 tot en met 31 december 1991 (kenmerk 97/01662), de naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 31 december 1992 (kenmerk 97/01663) en de naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tijdvak 1 januari 1993 tot en met 31 december 1993 (kenmerk 97/01664). Al hetgeen in de onderhavige procedure is aangevoerd geldt ook voor voormelde procedures en omgekeerd.

Bij schrijven van 6 april 1998 zijn aanvullende gegevens gevraagd aan belanghebbende. Deze zijn verstrekt bij schrijven van 29 mei 1998 en 2 juni 1998. De inspecteur heeft daarop gereageerd bij schrijven van 12 juni 1998, waarvan een afschrift aan belanghebbende is gezonden.

Vervolgens hebben beide partijen verklaard af te zien van een nadere mondelinge behandeling.

## 2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende drijft sedert september 1986 een wasserij in de vorm van een eenmanszaak. Aanvankelijk exploiteerde belanghebbende een zogenoemde 'droge wasserij', hetgeen inhoudt dat hij was ophaalde, door een andere wasserij liet wassen en weer terugbracht. In 1988 is men ook zelf gaan wassen.

Belanghebbende is zijn bedrijf begonnen met de overname van klanten van de door zijn vader geëxploiteerde wasserij; dit betrof particuliere klanten, horecabedrijven en stomerijen die witgoed uitbesteedden. In de loop der jaren is het klantenbestand uitgebreid met horecabedrijven, instellingen en dergelijke.

In juli 1991 heeft belanghebbende de particuliere klanten van Wasserij C in U overgenomen. In november 1992 heeft belanghebbende de klanten van Wasserij D te T overgenomen.

2.2. Voor het onderhavige jaar deed belanghebbende aangifte van aan belastbaar inkomen van f. 168.308; de aangegeven winst uit onderneming bedroeg f. 242.547.

2.3. Naar aanleiding van een onderzoek door de Sociale recherche te S ontstond het vermoeden dat bij de door belanghebbende gedreven wasserij meer personen werkzaam waren dan bekend was bij de bedrijfsvereniging en de belastingdienst. Dit vermoeden was aanleiding voor de Fiod/Fiscale recherche R (de Fiod) voormeld onderzoek voort te zetten.

Op 25 november 1992 is een huiszoeking verricht op het adres waar belanghebbende woont en waar tevens het wasserijbedrijf wordt uitgeoefend. Tijdens de huiszoeking zijn diverse bescheiden in beslag genomen. Besloten werd het Fiod-onderzoek volledig te richten op vermoedelijke overtreding van artikel 68 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Bij E, de administrateur van belanghebbende, is de daar aanwezige administratie van belanghebbende in beslag genomen.

Van het door de Fiod ingestelde onderzoek is proces-verbaal opgemaakt met dagtekening 27 oktober 1994; van dit proces-verbaal bevindt zich een kopie onder de stukken (bijlage 6 bij het beroepschrift).

2.4. Door de Fiod werden tijdens de huiszoeking in de wasserij 13 personen aangetroffen die allen werden gehoord. Voorts zijn 128 klanten van de wasserij benaderd om te worden gehoord.

2.5. Aan de hand van in beslag genomen routekaarten heeft de Fiod een bestand vastgesteld van ongeveer 1300 particuliere klanten. Voorts zijn wasboeken in beslag genomen. In deze boeken vult -volgens een verklaring van

belanghebbende- de klant per keer in welke wasstukken er worden meegegeven. De chauffeur neemt het wasboek met de wasstukken mee. In de wasserij wordt het wasboek gebruikt om het door de klant verschuldigde bedrag te berekenen, welk bedrag wordt ingevuld in het wasboek. Tenslotte wordt het ingevulde wasboek met het schone wasgoed bij de klant terugbezorgd.

2.6. Door de Fiod is een zogenoemd stambestand opgemaakt. Dit betreft gegevens die zijn verkregen met behulp van de routekaarten en de wasboeken welke zijn aangevuld met namen die zijn ontleend aan bank- en girobetalingen. Dit stambestand bestaat uit 1475 stamnummers, welke nummers zijn toegekend aan klanten van de wasserij.

2.7. Uit voormeld stambestand is door de Fiod afgeleid dat er wasboeken waren van klanten die niet in de routeboeken voorkomen. Er zijn lijsten of andere aantekeningen gevonden betreffende routes met namen van klanten van welke klanten geen routeboeken zijn aangetroffen. Voorts zijn lijsten aangetroffen met namen van klanten en bedragen alsmede betalingen via bank en giro van personen van wie geen klantkaarten, wasboeken of andere aantekeningen zijn gevonden.

2.8. Voor de periode van 1 januari 1992 tot en met 30 september 1992 heeft een Fiodambtenaar de in het kasboek van belanghebbende verwerkte contante ontvangsten geanalyseerd. Hierbij stelde de ambtenaar vast dat met ingang van 1991 de contante ontvangsten volledig konden worden gespecificeerd met uitzondering van de boekingen op de vrijdagen met als omschrijving 'Q' In het kasboek zijn per dag totaalbedragen aan wijkopbrengsten geboekt, meestal met een wekelijks terugkerende regelmaat. Van de onder de omschrijving 'Q' geboekte bedragen bevonden zich onder de kasstukken geen kopieën van wasnota's. De Fiodambtenaar kon daarom niet bepalen van welke klanten de betreffende ontvangsten afkomstig waren.

Bij vergelijking van de per klant gespecificeerde ontvangsten over de periode van 1 januari 1992 tot en met eind september 1992 met het opgestelde stambestand stelde de Fiod vast dat de in het kasboek geboekte ontvangsten met de omschrijving 'P 1 tot en met 5' niet afkomstig waren van particuliere klanten.

Eenzelfde vergelijking van gegevens voor het jaar 1991 leidde de Fiod tot dezelfde slotsom.

Bij onderzoek van de betalingen per bank en giro constateerde de Fiod-ambtenaar dat op de bankrekening bijgeschreven bank- en girocheques niet per klant zijn gespecificeerd doch 'verdicht' zijn bijgeschreven.

2.9. Belanghebbende is, als verdachte, gehoord door de Fiod, op 8 september 1993 en op 29 juni 1994.

Tijdens de verhoren heeft belanghebbende onder meer het volgende verklaard.

"De leiding (het Hof verstaat: binnen het bedrijf) berust volledig bij mij. (.....) Omstreeks 1988 ben in gestart met een eigen wasserij. Het klantenbestand omvat zowel particulieren als bedrijven, voornamelijk in de sector horeca. De totale omzet is voor ongeveer 25% afkomstig van particuliere wasklanten. (.....)

In beginsel neem ik de boekhouding voor mijn rekening. Ik verzamel alle cijfers, maak vervolgens een kladkasboek op en die gegevens verwerkt mijn vader in het net. Mijn vader heeft verder niets om handen en helpt mij graag. Het afrekenen met de chauffeur inzake de contante ontvangsten van de particulieren neem ik eveneens voor mijn rekening.

(.....) Het bedrag dat de chauffeur met mij afreken boek ik in het kladkasboek. Hieruit kunt u concluderen dat de contante ontvangsten die in de boekhouding zijn verwerkt door mij zijn bepaald en geboekt.

(.....)

Op deze vraag [zijn de ontvangsten door u altijd correct in de administratie verwerkt?] kan ik naar eer en geweten ja antwoorden.

(.....)

De contante ontvangsten van particuliere klanten zijn in alle jaren in de kasadministratie verantwoord onder de benaming 'Q'. Dit gebeurt per week in één bedrag. Dit bedrag bepaal ik aldus, ik telde wat de beide chauffeurs F en G dagelijks inzake particuliere klanten aan mij afdroegen en boekte dat aan het einde van de week in het kladkasboek, waarbij ik de benaming Q gebruikte. (.....)

Dat heb ik gedaan omdat ik dat gemakkelijker vind. De benaming Q heb ik gekozen omdat ik verwarring wilde voorkomen.

Hoewel ik de benaming 'Q' hanteer, zitten in de geboekte bedragen dus ook de ontvangsten van particulieren, uit onder meer P, O, N, M, L, K, kortom alle plaatsen

waar wij particuliere klanten hebben.

[Op de vraag 'G heeft voorts verklaard dat hij gemiddeld per week een bedrag van minimaal f. 1.950 contante ontvangsten aan u afdroeg, cheques niet inbegrepen. Wat is uw reactie?':]

Ik denk dat hij zich vergist heeft en dat hij de bank en giro heeft meegeteld.

[Op de vraag 'F heeft voorts onder andere verklaard dat hij tot en met 1992 per week, met uitzondering van de woensdag, in totaal minimaal f. 1.500 afkomstig van particuliere klanten aan u afdroeg. Wat is uw reactie op deze verklaring?':]

Ik denk dat hij is uitgegaan van de huidige situatie, hij rijdt sinds het voorjaar 1994 een grotere route, omdat de particuliere klanten van G, die met pensioen ging, zijn verdeeld tussen hem en een nieuwe chauffeur H. Ik blijf erbij dat F zich vergist heeft. Alle contante ontvangsten afkomstig van particulieren die aan mij zijn afgedragen door F en G zijn volledig in de boekhouding verantwoord onder de post "Q". (.....)

Deze route (routeboek 12) wordt iedere donderdag door mijzelf, vergezeld van mijn vader, gereden. Deze route bestaat uit oude klanten uit N en omgeving, en sedert 1 juli 1991 de overgenomen klanten van wasserij C, die woonachtig zijn in L en omgeving.

Wij rijden deze route samen. De rolverdeling is dat ik rijd en dat mijn vader de was ophaalt of brengt.

[Op de vraag 'Blijkens het kasboek is in de eerste 40 weken van het jaar 1992 onder de benaming "Q" gemiddeld per week een bedrag geboekt van f. 767. Afgaande op hetgeen u eerder verklaarde zijn dit dus alle contante ontvangsten van particulieren in de periode. Is die conclusie juist?']

antwoord ik ja.

[Op de vraag 'Hoeveel bedragen de contante ontvangsten van particuliere klanten momenteel van de route 12, dus de route waarover (ik) hiervoor heb verklaard, en hoe verhoudt deze opbrengst zich ten opzichte van het verleden, dat wil zeggen de periode van ons onderzoek 1991 en 1992?':]

De contante ontvangsten belopen momenteel f. 100 tot f. 200 per week. Hoe dat in het verleden was kan ik niet exact zeggen, maar het was toen in elk geval minder dan nu, ik schat f. 100 tot f. 150 per week, dus per maand ongeveer f. 400 tot f. 600.

[Op de vraag 'Wij hebben uit deze route 10 klanten gehoord, op een totaal bestand van ruim 120 klanten, en het resultaat van dit onderzoek was dat in de periode 1 januari 1992 tot en met 30 september 1992 door deze klanten, uitgaande van een minimumpositie, tussen f. 275 en f. 310 contant is betaald. Steekt dit niet wat schril af tegen de opbrengst die u noemt?']

In de eerste plaats wil ik erop wijzen dat het routeboek niet is bijgehouden. Per week bezoeken wij van deze route ongeveer 50 klanten, voorheen zal dat ongeveer 40 zijn geweest.

[Op de vraag 'Is de contante ontvangst van deze route 12 ook begrepen onder de ontvangsten geboekt onder de benaming 'Q'?']

Ja, dat is inderdaad het geval.

Nu u mij met (.....) cijfers confronteert zal ik het maar eerlijk zeggen, ik boek de contante ontvangsten te laag. Sinds half februari 1988 ben ik begonnen met het buiten de boeken houden van contante ontvangsten. In het begin was dat f. 300 per week, vanaf de pensionering van G, per 1 mei 1991, heb ik f. 500 per week verzwegen. Per jaar komt dat dus neer op 1988 f. 13.200 (44 weken), 1989 f. 15.000 (50 weken), 1990 f. 15.000 (50 weken), 1991 f. 21.600 (17 en 33 weken) en 1992 f. 22.000 (44 weken). Ik erken dat ik deze bedragen in de onderscheiden jaren niet heb geboekt. Het is bij deze bedragen gebleven.

Van de verzwegen ontvangsten betaalde ik per week f. 200 aan I, die, in tegenstelling tot hetgeen ik eerder heb verklaard, bij mij werkzaam is geweest als chauffeur gedurende de periode half februari 1988 tot ongeveer 1 april 1992. Ikzelf stak f. 100 in mijn zak. Vanaf 1 mei 1991 betaalde ik per week f. 200 aan G. Deze is op papier per 1 mei 1991 gepensioneerd en ook niet meer in de loonadministratie opgenomen, maar hij is, zij het iets minder dan voordien, wel werkzaam gebleven, met andere woorden in de periode van 1 mei 1991 tot begin 1993 heb ik G 'zwart' betaald. Ik zat omhoog met nieuw personeel en ik heb hem toen gevraagd te blijven werken en in onderling overleg is bepaald dat hij daarvoor netto f. 200 per week zou krijgen in de vorm van zogenaamd 'zwart' loon. Vanaf begin 1993 tot begin 1994, toen hij werkelijk met pensioen is gegaan, is G weer op de loonlijst gezet.

De directe reden is het feit dat u in november 1992 uw onderzoek bent gestart. Ik ben toen gaan inzien dat ik op de verkeerde weg zat. Ik ben sinds uw inval in november 1992 gestopt met het deels verzwijgen van de contante ontvangsten en

ben ik verstandig gaan werken. Na het vertrek van I, per 1 april 1992, stak ik overigens per week f. 300 in mijn zak tot en met november 1992."

2.10. Door de Fiod zijn tijdens het onderzoek in totaal 128 particuliere klanten benaderd die zijn ondervraagd aan de hand van een aantal standaardvragen. Van de bevindingen van dit onderzoek, dat betrekking had op de periode januari 1992 tot en met september 1992, is een overzicht opgesteld; gevallen waarin aan belanghebbende is betaald met een frequentie van minder dan een keer per maand zijn niet in het overzicht opgenomen. De in het overzicht vermelde bedragen zijn deels gebaseerd op bescheiden en deels op verklaringen van de desbetreffende klanten. Blijkens het overzicht beliep de totale omzet van de onderzochte 128 klanten over de eerste 9 maanden van 1992 f. 40.559.

Uit voormeld overzicht is door de Fiod voor het jaar 1992 eveneens een 'minimum per wasbeurt' bepaald van 106 klanten; dit minimum is berekend op f. 27,78 per wasbeurt. Voorzichtigheidshalve is bij latere berekeningen een minimum per wasbeurt gehanteerd van f. 25.

2.11. Door de Fiod is een analyse gemaakt van het klantenbestand van route 12, welke 141 klanten omvat. Daarbij is ervan uitgegaan dat 80 procent van die klanten contant afrekenen en van een minimum per wasbeurt van f. 25.

Voorts is uitgegaan van de verklaring van belanghebbende inhoudende dat in route 12 ongeveer wekelijks 50 klanten worden bezocht en voordien 40.

Met inachtneming van vorenstaande gegevens heeft de Fiod-ambtenaar de opbrengst van route 12 voor de periode van 1 januari 1992 tot en met 30 september 1992 berekend op f. 36.000 en de opbrengst voor het jaar 1991 op f. 43.800. Daarbij is rekening gehouden met een vakantieperiode van 3 weken.

2.12. De Fiod heeft eveneens een analyse gemaakt van de in het kasboek over 1991 en 1992 onder de naam 'Q' geboekte ontvangsten, welke respectievelijk f. 31.739 (voor 49 weken) en f. 29.958 (voor 36 weken) beliepen. Uitgaande van de gemiddeld per week onder 'Q' geboekte ontvangsten ad f.767 vermeerderd met het volgens belanghebbende verzwegen bedrag ad f. 500 per week en verminderd met de voor route 12 becijferde opbrengst per week ad f. 1000 resteert volgens deze analyse voor de overige 9 wijken per week een opbrengst van f. 267.



Vergelijking van deze opbrengst met de resultaten van het klantenonderzoek (2.10. hiervoor) resulteert in een weekopbrengst van f. 961.

2.13. Op 18 mei 1994 heeft G als getuige tegenover de Fiod onder meer het volgende verklaard: "Ongeveer 40 jaar geleden ben ik begonnen bij XS. In ongeveer 1987 is X voor zichzelf begonnen onder de naam wasserij J en toen ben ik bij hem in dienst getreden. Deze wasserij is gevestigd in Z. In mei 1991 ben ik gepensioneerd en gestopt bij X.

Ik heb nog wel ongeveer 6 weken de nieuwe chauffeur, genaamd AA, ingewerkt. Hiervoor heb ik geen beloning ontvangen, afgezien van het gebruik van een auto van de zaak. Begin 1993 ben ik weer door X benaderd met het verzoek om weer als chauffeur te gaan werken op part-time basis. Er was inmiddels een andere wasserij overgenomen en het aantal particuliere klanten was daardoor toegenomen. In die periode werkte ik 4 dagen per week, per dag ongeveer 5 uur. Mijn loon bedroeg f. 200 per week. Eind 1993 ben ik weer gestopt.

Ik ben altijd chauffeur-besteller geweest. Dit hield in dat ik bij voornamelijk particulieren de was ophaalde en weer terugbezorgde. Mijn werkgebied besloeg altijd O en P, meestal in AB en de wijk AC.

[Op de vraag 'Kunt u zich herinneren wat u doorgaans per wijk of per dag aan X afdroeg?':]

Op maandag ongeveer f. 400 tot f. 600, dinsdag ongeveer een zelfde bedrag, woensdag f. 300 tot f. 350, donderdag f. 500 à f. 600 en op vrijdag f. 350. In de vakantieperiode ongeveer 3 weken waren er geen ontvangsten."

2.14. De Fiod heeft op 25 mei 1994 als getuige gehoord F. Laatstgenoemde verklaarde onder meer als volgt. "Ik ben al jaren werkzaam in de wasserijen van X Vanaf ongeveer 1987 ben ik in dienst van wasserij J gevestigd te Z. Dit bedrijf is eigendom van X.

[Op de vraag 'Welke routes of wijken rijdt u wekelijks':]

Op maandag en dinsdag P, woensdag heb ik geen vaste wijk, sinds kort doe ik op woensdag ook een aantal klanten van G omdat hij dit vroege voorjaar is vertrokken. Op donderdag P-AC en O en op vrijdag doe ik ZA. Ik kom uitsluitend bij zogeheten particuliere klanten, dat wil zeggen klanten die geen bedrijf hebben.

(.....)

Als ik de was terugbezorg krijg ik van het bedrijf voor iedere klant een bon mee. Als de klant afrekent geef ik deze bon af. Als men niet betaalt hou ik de bon achter. Het bedrag dat ik contant ontvang draag ik de volgende morgen altijd af. Dat doe ik altijd aan X.

Ik controleer zelf niet of het bedrag dat ik afdraag klopt, dat doet X zelf. ik hoef nooit bij te betalen dus ik neem aan dat het altijd in orde is.

[Op de vraag 'Kunt u aangeven wat u tot en met 1992 gemiddeld wekelijks, per dag, afdraagt aan X?' ]:

Op maandag is dat f. 300 tot f. 500, dinsdag ongeveer f. 400, donderdag f. 500 en vrijdag ongeveer f. 300. Voorheen had ik, afgezien van incidentele ontvangsten, op woensdag geen vaste ontvangsten. Momenteel vang ik op woensdag f. 300 tot f. 400.

I zie ik af en toe op kantoor te Z als ik daar koffie drink. Misschien dat ik hem 2 of 3 jaar geleden daar voor het eerst ontmoet heb. Ik weet niet of hij voor ons bedrijf werkt, dat moet u maar aan mijn baas vragen.

[Op de vraag 'Hoeveel bedraagt uw netto loon bij X?':]

Momenteel is dat f. 500 per week, daarvoor was dat f. 485 en verder kan ik mij niet herinneren, vraagt u dat maar aan de boekhouder. Ik verricht nooit overwerk.

[Op de vraag 'Wanneer ontvangt u vakantiegeld?':]

Dat ontvang ik twee keer per jaar, de helft voor ik met vakantie ga en de andere helft rond de jaarwisseling.

[Op de vraag 'Wordt een deel van uw loon "zwart" uitbetaald?':]

Dat is niet het geval. Voor de aantekeningen die u toont waaruit zou moeten blijken dat ik in 1987 bedragen van f. 300 zou hebben ontvangen, heb ik geen verklaring. Mijn loon wordt beslist niet voor een deel "zwart" uitbetaald."

2.15. Op 13 juni 1994 is als verdachte gehoord door de Fiod en een opsporingsambtenaar van het GAK I, die onder andere het volgende verklaarde:

["Op de vraag 'Werkt of werkte u tegen betaling bij Wasserij J?':]

Nee. Niet tegen betaling. ik hielp ze wel eens. Ik reed wel eens een ritje. Ik had geen vaste routes en geen vaste klanten. Meestal reed ik dus maar ik hielp ook wel eens met andere dingen. Zeker al vanaf 1980. Ik heb geen vaste dagen. Als ik zin en tijd heb dan ga ik ze helpen. Ze vragen ook wel eens of ik een ritje wil doen.

(.....) Eigenlijk wil ik nu schoon schip maken. Ik kreeg inderdaad loon van Wasserij J. Dat is 1 januari 1989 begonnen. Ik kreeg f. 250 netto zwart loon per week. Meestal was ik chauffeur maar ik verrichtte ook wel andere hand- en spandiensten in de wasserij. Netto kreeg ik dus minimaal f. 1.000 per maand, dus f. 12.000 netto per jaar.

In de loop van 1992 ben ik gestopt met zwart werken bij Wasserij J. Dat was geloof ik eind juni. Ik heb AA nog ingewerkt en ben toen gestopt. Ik heb hem ingewerkt omdat ik de routes en de klanten kende, want ik kwam overal. Na het inwerken van AA kreeg ik niet meer betaald. (.....)

In de periode vanaf 1 januari 1989 tot 1 juli 1992 werkte ik 5 dagen per week. In totaal werkte ik wel 40 uur per week. (.....)

Vrijdags rekende X contant met mij af. Ik kreeg dus geen uurloon, maar een vast loon van meestal f. 250 per week. (.....) Ik wist dat ik niet op de loonlijst stond. Met X had ik de afspraak om zwart te werken. Ik heb dat gedaan omdat ik vroeger eens wit heb gewerkt naast mijn uitkering en in overleg met het GAK en toen werd geconfronteerd met een paar grote naheffingen van de belastingdienst. Ik wilde dat niet meer. Naar aanleiding daarvan ben ik zwart gaan werken. (.....)

Ik erken dat ik het GAK benadeeld heb voor een bedrag van f. 42.500 netto. Dit betreft de periode 1 januari 1989 tot 1 juli 1992."

2.16. Op 23 juni 1994 heeft de Fiod als getuige gehoord E, die onder meer het volgende heeft verklaard:

"Ik ben zelfstandig belastingconsulent sedert 1986. (.....) Vanaf 1987 verzorg ik de boekhouding en alle belastingaangiften voor Wasserij J. Ik verwerk de door de wasserij aangeleverde cijfers en bescheiden tot een boekhouding en ik verzorg voorts onder meer alle belastingaangiften voor X, de eigenaar van de wasserij.

De primaire gegevens die door mij worden verwerkt tot boekhouding omvatten een kasboek met de bijbehorende bescheiden inzake de uitgaven, bank- en giroafschriften en de kopie verkoopfacturen. Deze gegevens verwerk ik via de computer tot een boekhouding. Deze boekhouding komt onder mijn verantwoordelijkheid tot stand, dat wil zeggen dat ik de noodzakelijke besprekingen voer met dhr. X om de boekhouding af te werken. (.....)

[Na het tonen van drie kasboeken inzake Wasserij J respectievelijk over de periode december [lees kennelijk: 1986] tot en met december 1987, 1 januari 1991

tot 10 juli 1992 en 13 juli 1992 tot en met oktober 1992:]

Dit zijn de kasboeken Wasserij J zoals ik die krijg aangeleverd tezamen met de bescheiden inzake de uitgaven. Zo te zien zijn deze kasboeken zonder uitzondering ingevuld door XS. Voor wat betreft de geboekte ontvangsten heb ik nooit onderliggende bewijsstukken gezien. Ik heb wel aan de heren X, en XS gevraagd hoe de cijfers tot stand zijn gekomen. Zij hebben mij gezegd dat de geboekte contante ontvangsten betrekking hebben op de door de chauffeurs F en G gereden wijken. In het kasboek 1987 zijn ontvangsten per chauffeur gesplitst. Hoe dat in 1988 tot en met 1990 was weet ik niet, omdat de desbetreffende kasboeken ontbreken Vanaf 1991 wordt er per dag slechts één bedrag geboekt. (.....)

Tot ongeveer november 1992, toen uw onderzoek is gestart, kreeg ik zeer onregelmatig, soms wel een keer per halfjaar, de noodzakelijke bescheiden en cijfers aangeleverd door X. Niet zelden waren deze gegevens dan ook nog incompleet. Noodgedwongen heb ik, in overleg met de cliënt, dan maar geschatte aangiften omzet- en loonbelasting ingevuld. Ik wil daarbij aantekenen dat de schattingen door mij zo zorgvuldig mogelijk werden gedaan. Bij de jaarafsluiting wordt de verschuldigde belasting exact berekend en wordt door mijn kantoor zo nodig suppletie aangiften ingezonden."

[Op de vraag 'De kasboeken over de periode 1988 tot en met 1990 ontbreken. Zijn deze kasboeken in uw bezit of weet u waar deze zich bevinden':]

Nee, na verwerking van de gegevens in de boekhouding gaan alle bescheiden terug naar de cliënt. ik heb zekerheidshalve nog naar die boeken gezocht, maar ik heb ze niet in mijn bezit.

2.17. Op grond van voormelde bevindingen heeft de Fiod een berekening gemaakt van de over de jaren 1991 en 1992 verzwegen ontvangsten (zie blz. 21 van voormeld proces-verbaal). Voor de eerste 9 maanden van 1992 resulteert dit in een bedrag aan verzwegen ontvangsten inclusief omzetbelasting van f. 130.242 en voor het jaar 1991 van f. 181.111.

Uitgaande van de verklaring van belanghebbende over de omvang van de ontvangsten die hij vanaf februari 1988 niet in de administratie heeft verantwoord zijn door de Fiod de verzwegen ontvangsten voor de jaren 1988, 1989 en 1990 berekend op respectievelijk f. 13.200, f. 15.000 en f. 15 000.

2.18. Door de Fiod is tevens een onderzoek ingesteld met betrekking tot de vraag of door belanghebbende in het kader van zijn onderneming zwarte lonen zijn betaald. Daartoe zijn inbeslaggenomen bescheiden onderzocht terwijl voorts diverse personen zijn gehoord.

2.19. De naam I (zie 2.15. hiervoor) komt in diverse bescheiden naar voren, zoals in een telefoonklapper, een kalender en een telefoonlijst. Voorts was in het belastingdossier van Wasserij J een notitie aanwezig betreffende een telefonische tip van medio 1987 dat ene I reeds 3 jaar als chauffeur bij X zou werken.

Op een deel van een kalender voor het jaar 1992 waren vermoedelijke betalingen vermeld aan ene I, uiteenlopend van f. 250 tot f. 400 gedurende de periode van 31 januari 1992 tot 17 april 1992. Deze bedragen zijn niet in de kasadministratie over de periode van januari tot en met april 1992 verwerkt.

Onder de kasstukken van het jaar 1991 heeft de Fiod een loonbetaling aangetroffen van f. 300 over week 23 (= van 3 tot en met 8 juni 1991) met de naam I. Ditzelfde bedrag is gebruteerd opgenomen in de loonadministratie over 1991. Onder de kasstukken is voorts aangetroffen een aangifte van diefstal op 7 juni 1991 uit een bestelauto. De aangever is I voornoemd en meldt dat hij in loondienst werkzaam is bij Wasserij J.

2.20. In de wasserij en in het woonhuis van belanghebbende zijn tijdens de huiszoeking verschillende briefjes met notities gevonden die vermoedelijk betrekking hebben op loonbetalingen aan verschillende personen. De Fiodambtenaar heeft via de belastingdienst de beschikking gekregen over een anonieme brief van 7 oktober 1993 waarin melding wordt gemaakt van zwart werken door uitkeringsgenietenden bij Wasserij J en van het feit dat de schrijver van de betreffende brief alleen werk kan vinden bij die wasserij als hij zwart wil werken.

Bij observaties bij het bedrijfspand is vastgesteld dat er wordt overgewerkt bij de wasserij en dat werd gewerkt op de Kerstdagen en op zaterdag. Tijdens de huiszoeking gehoorde werknemers hebben verklaard dat zij wekelijks overwerken tegen betaling.

2.21. Uit de verzamelloonstaten blijkt de volgende personeelsbezetting in de wasserij (zonder chauffeurs): voor de jaren 1988 tot en met 1991: 2 voltijd-krachten en 2 deeltijd-krachten. Volgens de verzamelloonstaat van het GAK waren er in 1992 16 personen in dienst.

Op de dag van de huiszoeking waren er 15 productiemedewerkers op de loonlijst geplaatst. Dat waren tot 25 november 1992 2 voltijd-krachten en 7 deeltijd-krachten, van wie er een per 15 mei en twee per 1 september in dienst waren gekomen. De andere 6 krachten zijn volgens opgave van het GAK in 1993 met terugwerkende kracht tot 1 november 1992 of 2 november 1992 op de loonlijst geplaatst.

Bij observaties gedurende de maanden september, oktober en november 1992 is geconstateerd dat er regelmatig meer personeelsleden aanwezig waren dan blijkt uit de verzamelloonstaat.

2.22. Van diverse loon/urenbriefjes komen bedragen en/of namen in het geheel niet voor in de loonadministratie voor de jaren 1987 tot en met (week 39 van) 1992. Voorts komen op dergelijke bescheiden diverse namen wel voor in de loonadministratie, echter met lagere netto lonen.

Volgens observaties van het wasserijpand op 29 september 1992 waren er om 18.30 uur nog 8 vrouwen aan het werk. Voor die week en de daarop volgende (week 40 en 41) is geen overwerkloon geboekt.

2.23. De Fiod heeft een berekening gemaakt van vermoedelijk niet geboekte netto lonen voor de jaren 1989 tot en met 1992 (3e kwartaal). Deze berekening resulteert in de volgende bedragen:

1989	f. 15.080
1990	f. 31.670
1991	f. 52.930
1992	f. 41.660

2.24. Ten gevolge op het Fiod-onderzoek heeft de inspecteur een onderzoek doen instellen naar de door belanghebbende ingediende aangiften inkomstenbelasting voor de jaren 1987 tot en met 1992, de aangiften omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1992 en de aangiften loonbelasting voor het tijdvak 1 april 1987 tot en met 31 december 1992. De bevindingen van dit onderzoek zijn neergelegd in een (concept) rapport met dagtekening 4 maart 1996; van dit rapport bevindt zich een kopie onder de stukken (bijlage 9 bij het beroepschrift).

2.25. In voormeld rapport wordt geconcludeerd tot verwerping van de boekhouding van belanghebbende als grondslag voor de winstberekening. Als gronden voor deze conclusie wordt aangevoerd dat sprake is van een ten opzichte van de branche sterk afwijkend brutowinstpercentage waarmee wordt bedoeld een afwijking in de verhouding van de aangegeven omzet tot de loonkosten. Voorts stelt de inspecteur dat sprake is van ernstige gebreken in de boekhouding, namelijk dat omzet is verzwegen, dat loon is verzwegen, dat niet is voldaan aan de wettelijke bewaarplicht en dat er ook overigens sprake is van boekhoudgebreken.

2.26. In een bijlage bij de pleitnota heeft de inspecteur een opstelling gemaakt van het brutowinstpercentage dat door belanghebbende is gerealiseerd in de jaren 1988 tot en met 1994 en het brutowinstpercentage zoals dat in de branche is gerealiseerd in deze jaren. Deze cijfers luiden als volgt:

<u>brutowinst in % van de omzet</u>	<u>belanghebbende</u>	<u>branche</u>
1988	82,90	87,20
1989	79,37	87,50
1990	80,77	85,60
1991	83,17	86,60
1992	83,62	86,50
1993	86,24	86,90
1994	86,02	85,00

Voorts heeft de inspecteur een berekening gemaakt van de loonkosten in procenten van de omzet van belanghebbende en van de branche:

<u>loonkosten in % van de omzet</u>	<u>belanghebbende</u>	<u>branche</u>
1988	15,74	43,3
1989	15,40	43,4
1990	14,53	43,7
1991	12,82	43,2
1992	16,12	43,8
1993	24,48	42,8
1994	33,72	45,5

2.27.1. In het onder 2.24. vermelde rapport is onder meer het volgende vermeld.

Uit onderzoek is gebleken dat er in de onderzochte jaren geen kascontrole heeft plaatsgevonden.

2.27.2. In het jaar 1987 zijn 5 maal negatieve kassen geconstateerd.

Het kasboeksaldo ultimo 1987 is niet gelijk aan het saldo volgens de computeradministratie.

Op 31 december 1986 is van de bank een bedrag groot f. 3.600 opgenomen terwijl het kassaldo toen ruim f. 13.000 beliep. Een grote uitgaaf kort hierna is niet gebleken.

Uit aantekeningen op bonnen van verfaankopen op 11 en 12 maart 1987 valt af te leiden dat de aangekochte verf is verwerkt door een onbekend gebleven schilder. De betreffende kosten ad f. 2.393 en f. 2.380 zijn niet verantwoord in de kas; deze bedragen verhogen de eerder geconstateerde negatieve kassaldi na 10 maart 1987, als gevolg waarvan de hoogste negatieve kas circa f. 12.682 beloopt.

2.27.3. In 1988 is in de computerboekhouding de omzet 'verdicht' verwerkt.

Blijkens journaalposten is een kasverschil ad f. 1.608,60 verwerkt als omzet; op 23 september 1988 is sprake van niet geboekte omzet ten bedrage van f. 638,05.

Een kledingaankoop ad f. 618,52 in oktober 1988 die is voldaan met een creditcard is in de kas verwerkt.



2.27.4. In de computeradministratie van 1989 is de omzet 'verdicht' verwerkt. Uit kladaantekeningen van de adviseur blijkt het navolgende.

In januari 1989 beloopt het saldo van de kladkas f. 1.808,68 en het saldo in de computeradministratie f. 1.196,71. Eind april 1989 is er een verschil in kassaldo van de kladkas en de computeradministratie van f. 16.858,37; ultimo 1989 beloopt dit verschil f. 3.077,87.

In de kasadministratie van 31 december 1989 boekt de administrateur f. 1.500 als privé storting van belanghebbende; in de kladkas is ter zake niets geboekt.

Indien de boeking ad f. 1.500 niet had plaatsgevonden zou sprake zijn geweest van een negatief kassaldo.

2.27.5. Over 1990 is de omzet per maand 'verdicht' geboekt. Uit kladaantekeningen van de adviseur blijkt het navolgende. Er zijn diverse verschillen geconstateerd tussen de kladkas en de registratie door de administrateur. Ultimo 1990 vindt een aanpassing plaats in de kladkasadministratie.

2.27.6. In het kladkasboek over 1991 worden vier maal negatieve kassaldi geconstateerd.

Op 24 juni 1991 beloopt het kassaldo circa f. 21.098.

Op 2 september 1991 is het kassaldo -zonder toelichting- gecorrigeerd van f. 717,58 naar f. 955,91.

Op 17 januari 1992 wordt een faktuur van een advocaat van 4 november 1991 contant voldaan. De uitgave wordt in kas verwerkt van 17 december 1991. Als gevolg hiervan is het kassaldo op 31 december 1991 f. 1.750 te laag.

In het kasboek over 1991 ontbreken de weken 29, 30 en 31. Over deze 3 weken zijn geen inkomsten geboekt en ter zake van uitgaven een lunchbon van f. 11,35; evenmin zijn in deze periode privé opnamen geboekt.

De salarissen over 3 weken, die overigens per week worden betaald en geboekt, zijn in week 28 in één boeking vermeld.

2.27.7. Op 24 januari 1992 bedraagt het kassaldo circa f. 24.448.

Het kassaldo op 1 januari 1992 was, gelet op hetgeen hiervoor is vermeld, te laag.

Een faktuur die is geboekt op 2 februari 1992 is feitelijk op 2 maart 1992 betaald.

Een andere faktuur is dubbel geboekt. Op 13 juni 1992 is een uitgave geboekt ad f. 4.409,35 waar dit f. 4.322,90 moest zijn.

Na week 28, ofwel na 10 juli 1992, is het kasboek niet meer ingeschreven.

2.28. Op grond van de bevindingen van de Fiod en het eigen onderzoek heeft de inspecteur de aangegeven omzet over de gecontroleerde jaren gecorrigeerd. Als uitgangspunten zijn daarbij gehanteerd:

- \* de verklaring van belanghebbende waarin hij aangeeft dat sprake is van verzwegen contante omzet;
- \* de verklaringen van F en G omtrent de per week aan belanghebbende afgedragen bedragen;
- \* de verklaring van belanghebbende inhoudende dat ongeveer 25 procent van de klanten contant betaalt;
- \* de gemiddelde omzet per klant;
- \* de uit diverse bronnen bekende minimum klantomzetten;
- \* de verklaring van belanghebbende dat hij sedert het jaar 1993 de omzet correct heeft geboekt.

2.29. Alle hiervoor vermelde bevindingen van de inspecteur hebben er uiteindelijk toe geleid dat omzetcorrecties, inclusief omzetbelasting, hebben plaatsgevonden tot de hierna vermelde bedragen:

1988	f. 25.000	meer omzet		
1989	f. 238.623	“	“	
1990	f. 296.250	“	“	
1991	f. 491.775	“	“	
1992	f. 130.242	“	“	

2.30. Bij vonnis van 12 december 1995 van de Arrondissementsrechtbank te R is belanghebbende veroordeeld wegens het onjuist doen van aangiften omzetbelasting voor de 4 kwartalen van 1988, de tijdvakken mei 1992, juni 1992, juli 1992, augustus 1992 en september 1992 alsmede wegens het onjuist doen van aangiften loonbelasting/premie volksverzekeringen voor de vier kalenderkwartalen

van 1989, de vier kalender-kwartalen van 1990, de vier kalenderkwartalen 1991 en de eerste 3 kalenderkwartalen van 1992.

2.31. De onderhavige aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1990 is (na bezwaar) als volgt berekend:

– aangegeven 'stip'-inkomen	f. 185.262
– omzetcorrectie	f. 296.250
– hierover nageheven omzetbelasting	nihil
– betaalde netto-lonen	f. 31.670 -/-
– nageheven loonbelasting/premies	<u>f. 16.012</u> -/-
– vastgesteld 'stip'-inkomen	f. 433.830
– toevoeging fiscale oudedagsreserve	<u>f. 16.954</u> -/-
– vastgesteld belastbaar inkomen	f. 416.876

2.32. Volgens het zogenoemde Smile-systeem van de belastingdienst is aan belanghebbende uitstel voor de indiening van het aangiftebiljet voor het jaar 1990 verleend tot 1 november 1992 (= 19 maanden). Het aangiftebiljet is, na aanmaning d.d. 16 november 1992, op 19 november 1992 binnengekomen.

Naar belanghebbende stelt is hem ingevolge de 'Beconregeling' voor niet meer dan 11 maanden uitstel verleend. De inspecteur beschikt, buiten de registratie in het Smile-systeem, niet over stukken waaruit het verleende uitstel blijkt.

2.33. Bij schrijven van 30 november 1994 (bijlage 3 bij het vertoogsschrift) heeft de inspecteur medegedeeld dat hij het aangegeven 'stip'-inkomen, vooruitlopend op het resultaat van het Fiod-onderzoek, met f. 250.000 heeft verhoogd en heeft vastgesteld op f. 435.262. Op interne stukken is als datum van vaststelling van de aanslag over 1990 30 november 1994 vermeld.

Het aan belanghebbende toegezonden aanslagbiljet draagt als dagtekening 15 december 1994 (bijlage 2 bij de aanvulling van het beroepschrift).

2.34. De uitspraak op het bezwaarschrift is gedagtekend 18 april 1997. Het beroepschrift is gedateerd 29 mei 1997 en is volgens een daarop geplaatste stempelafdruk op 3 juni 1997 ter griffie binnengekomen.

2.35. Bij belanghebbende en zijn administrateur zijn op diverse tijdstippen in 1992 en 1993 administratieve bescheiden in beslag genomen. Daarvan zijn geen processen-verbaal opgemaakt.

Op 10 januari 1994 is uitlevering gevorderd van de kasboeken 1988 tot en met 1990. Volgens belanghebbende waren die reeds eerder in beslag genomen, waardoor hij deze niet kon leveren.

2.36. Bij schrijven van 6 april 1998 heeft het Hof gevraagd om overzichten van de in 1987, 1989 en 1990 verantwoorde omzet per kas volgens de voorhanden administratieve gegevens. Volgens belanghebbendes antwoord d.d. 29 mei en 2 juni 1998 is in 1987 f 399.097,21 omzet per kas ontvangen, d.i. 61 % van de totale omzet.

Van de jaren 1989 en 1990 zijn de kasboekingen volgens de computerboekhouding verstrekt. Daarin (rekeningnummer 802) zijn maandelijks in één bedrag contante omzetbedragen opgenomen. Getotaliseerd bedragen deze f. 257.290 in 1989 en meer dan f. 170.000 in 1990. Daarnaast zijn van gespecificeerde klanten contante omzetbedragen vermeld, in totaal rond f. 6.000 in 1989 en rond f. 29.000 in 1990. Ten opzichte van de jaaromzet bedraagt de contante omzet in 1989 rond 33 % van de totale verantwoorde omzet en in 1990 rond 20 % van de totale verantwoorde omzet.

### 3. Geschil

Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen.

\* Is het beroepschrift tijdig ingediend.

\* Is de aanslag tijdig opgelegd.

\* Indien de voorgaande vraag ontkennend wordt beantwoord: kan de aanslag worden geconverteerd in een navorderingsaanslag, hetzij in volle omvang, hetzij voor het niet in de aangifte begrepen bedrag.

- \* Heeft de inspecteur terecht de boekhouding verworpen als grondslag voor de winstberekening.
- \* Indien de voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord: heeft de inspecteur de hoogte van de omzetcorrectie op het juiste bedrag bepaald.

#### 4. Standpunten van partijen

Hiervoor verwijst het Hof naar de stukken van het geding. Ter zitting is daaraan - zakelijk weergegeven- nog het volgende toegevoegd.

##### door de gemachtigde

Ik weet zeker dat E boekingen heeft gemaakt aan de hand van de kasboeken. Die kasboeken (Hof: periode 1988 tot en met 1990) moeten er zijn geweest. Een deel van de administratie was bij E.

Ik vermoed dat de niet-particuliere klanten per bank of giro hebben betaald.

Niet kenbaar is dat voor het indienen van de aangifte inkomstenbelasting voor het jaar 1990 meer dan 11 maanden uitstel is verleend door de inspecteur.

Ik heb het VA-biljet voor 1989 gezien dat door de inspecteur is overgelegd. Voor 1989 moest volgens de belastingconsulentenregeling schriftelijk uitstel worden verleend. De regeling dat automatisch drie maanden uitstel werd verleend tenzij de inspecteur uitdrukkelijk uitstel weigerde gold niet voor belastingconsulenten. Die moesten uitdrukkelijk schriftelijke goedkeuring krijgen. Daartoe werden uitstellijsten ingediend.

De naam van belanghebbende heeft op een uitstellijst gestaan. Meestal wordt zo'n lijst goedgekeurd door de inspecteur; slechts zelden volgt afkeuring.

De klanten die belanghebbende heeft overgenomen komen van wasserijen die hun activiteiten staakten. Ik weet niet hoeveel klanten belanghebbende er daardoor heeft bijgekregen, maar het was een substantieel aantal. Dat waren niet alleen particuliere klanten; van D zijn in elk geval ook zakelijke klanten

overgenomen.

Een proforma beroepschrift wordt door ons kantoor altijd tijdig verzonden per post; als een dergelijk beroepschrift tegen het einde van de beroepstermijn wordt verzonden vindt ook altijd nog verzending per fax plaats. De beroepschriften betreffende de aanslagen inkomstenbelasting 1990 en 1992 zijn op 29 mei 1997 ter post bezorgd.

Ik handhaaf onverkort hetgeen in de pleitnota is gesteld. Ook de stelling dat voor de jaren 1987 en 1988 sprake is van termijnoverschrijding. De inspecteur was te laat om die correcties neer te leggen in navorderingsaanslagen. Bij de belastingconsulentenregeling is vereist dat schriftelijk uitstel wordt verleend. Kwade trouw is een subsidiair redmiddel voor de inspecteur maar kwade trouw kan een ambtelijk verzuim niet verschonen.

Het onderzoek in 1997 waar de inspecteur het over heeft gebeurde in overleg met de inspecteur over het inrichten van de administratie. Pas vanaf maart 1997 gelden voor belanghebbende zwaardere administratieve verplichtingen. De boekhouding dient per jaar te worden beoordeeld. De omzet is gecorrigeerd tot te hoge bedragen.

De inspecteur neemt het jaar 1993 als referentiekader; toen was al wel D overgenomen.

Het onderzoek door de Fiod is zeer onnauwkeurig geweest. De gerealiseerde marges kunnen geen reden zijn voor het verwerpen van de boekhouding.

De kasboeken (Hof: periode 1988 tot en met 1990) ontbreken; er is geen inventarisatie gemaakt van de in beslag genomen bescheiden. Jaren daarna is gebleken dat de administratie diverse keren is verhuisd. Dat er stukken zijn zoekgeraakt mag niet ten nadele van belanghebbende worden gebruikt. De betreffende stukken zijn er wel geweest.

De boetes zijn te laat gemotiveerd.

De aangiften voor de jaren 1991 en 1992 konden niet worden gedaan omdat de administratie in beslag was genomen.

Met betrekking tot de branchecijfers die de inspecteur heeft overgelegd bij zijn pleitnota merk ik op dat 'werk derden' onder de loonkosten moet worden opgenomen; dat vindt zijn weerslag dan in de verhoudingen. Er zijn grote en kleine bedrijven. Je kunt geen algemeen loonkostenpercentage afzetten tegen de omzet. Bij het bedrijf van belanghebbende waren veel familieleden gratis werkzaam.

Ik heb er geen bezwaar tegen indien de uitspraak van het Hof wordt toegezonden zonder aankondiging vooraf omtrent de datum waarop de beslissing in het openbaar wordt uitgesproken.

door de inspecteur

De gemachtigde stelt dat er verschillen bestaan tussen hetgeen de Fiod heeft berekend en de berekeningen in het rapport van de belastingdienst; daarvan is evenwel geen sprake: in het rapport van de belastingdienst zijn de gegevens van de Fiod verder uitgewerkt.

Het ontbreken van de kasboeken is niet het enige gebrek, er zijn er méér, zoals bijvoorbeeld negatieve kassen, de afwezigheid van telstroken van de chauffeurs en dergelijke.

Als gevolg van het ontbreken van stukken kon de Fiod het strafrechtelijke bewijs niet rondkrijgen. De kladkasboeken waren verdwenen. Daarom is gebruik gemaakt van de bij E aangetroffen stukken.

Belanghebbende is bij brief van 18 oktober 1996 gewaarschuwd.

Volgens de wet en de jurisprudentie dienen de correcties voor de jaren 1987 en 1988 nagevorderd te worden in het jaar 1989. Navorderen over 1987 en 1988 kan niet omdat over die jaren geen belasting verschuldigd is.

Er is uitstel verleend voor het indienen van de aangiften en dat was kenbaar aan belanghebbenden c.q. zijn adviseur. Aan belanghebbende is voor de jaren 1995 en 1996 inderdaad geen uitstel verleend; het uitstel voor die jaren is beperkt dan wel ingetrokken. Tot en met 1991 is wel degelijk sprake van het normale belastingconsulentenuitstel dat soms is verlengd.

Na de reorganisatie van de belastingdienst zijn oude uitstellijsten in het ongereede geraakt.

Conversie van een primitieve aanslag in een navorderingsaanslag is onder omstandigheden mogelijk en in elk geval voor het gedeelte waarvoor sprake is van kwade trouw.

Ik heb de bij de pleitnota overgelegde betalingsbewijzen niet grondig gezien maar acht het bewijs dat betaald is nu wel geleverd.

In het Fiod-rapport is niet exact vermeld wat bij wie en waar in beslag is genomen. Belanghebbende zei dat hij de kasboeken niet kon leveren. Dat er geen lijst is opgemaakt van de in beslag genomen stukken is vrij ongebruikelijk.

Het kasverloop is getoetst op aannemelijkheid. Alle omzet was 'verdicht' geboekt. De door de administrateur gemaakte mutatieverslagen zaten in de boekhouding. Ik weet niet hoeveel kas-omzet er is geboekt in de jaren 1988 tot en met 1990. Er is getracht het verleden te herleiden.

Ik heb, net als het Hof, geconstateerd dat de aangebrachte correctie voor het jaar 1991 leidt tot een omzet op het niveau van de omzet over 1993 terwijl overigens sprake is van een stijgende lijn.

Een omzetcorrectie in 1991 van f. 250.000 exclusief omzetbelasting lijkt redelijk en meer passend in de stijgende lijn; daarmee kan ik accoord gaan.

Het ontmoet bij mij geen bezwaar indien het Hof de uitspraak toezendt zonder aankondiging vooraf omtrent de datum van de mededeling van de beslissing ter openbare zitting.



## 5. Beoordeling van het geschil

5.1. De uitspraak van de inspecteur is gedagtekend 18 april 1997; het daartegen gerichte (pro forma) beroepschrift is gedagtekend 29 mei 1997 en is, blijkens het daarop geplaatste datumstempel, op 3 juni 1997 ontvangen ter griffie van het Hof. Uit het vorenstaande kan worden afgeleid dat is voldaan aan het vereiste van artikel 6:9, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht, inhoudende dat het beroepschrift niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen.

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat evenwel niet is voldaan aan het andere vereiste van voornoemd artikellid, te weten dat bij verzending per post sprake moet zijn van ter post bezorging voor het einde van de termijn.

In het algemeen kan bij beantwoording van de vraag of het beroepschrift tijdig ter post is bezorgd het op de envelop (waarin het beroepschrift is verzonden) geplaatste PTT-stempel opheldering verschaffen.

Dat is in casu echter niet het geval. Om onverklaarbare redenen bevindt de betreffende envelop zich niet in het dossier. Reeds hierom dient belanghebbende in casu het voordeel van de twijfel te genieten. Daarbij neemt het Hof voorts nog in aanmerking hetgeen door de gemachtigde op dit punt ter zitting is aangevoerd. Het Hof heeft geen reden hieraan te twijfelen.

5.2.1. De inspecteur stelt dat de onderhavige aanslag met inachtneming van een voor 19 maanden verleend uitstel tijdig, d.w.z. vóór 1 december 1994, is vastgesteld.

Ingevolge artikel 5, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) geldt de dagtekening van het aanslagbiljet als dagtekening van de vaststelling van de belastingaanslag.

Nu het aanslagbiljet de dagtekening 15 december 1994 vermeldt, is de aanslag niet tijdig vastgesteld.

De interne vaststelling van de gegevens waarnaar de aanslag is berekend, kan niet gelden als het vaststellen van de aanslag in de zin van de AWR.

Evenmin kan de brief van 30 november 1994, waarin het bedrag van de verschuldigde belasting niet is vermeld, als zodanig gelden.

Daarenboven geldt dat de inspecteur tegenover de stelling van belanghebbende dat hem niet meer dan 11 maanden uitstel is verleend, geen enkel bewijsstuk in

het geding heeft gebracht waaruit valt af te leiden dat het voor belanghebbende duidelijk kenbaar was dat hem 19 maanden uitstel was verleend. De termijn voor het vaststellen van een primitieve aanslag eindigde derhalve niet op 30 november 1994, doch reeds op 31 maart 1994.

5.2.2. De conclusie luidt derhalve dat de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1990 niet tijdig, doch eerst op 15 december 1994 is vastgesteld. Zulks laat evenwel onverlet dat een naar de vorm als primitieve aanslag opgelegde aanslag bij wege van conversie kan worden aangemerkt als navorderingsaanslag, mits aan de voorwaarden voor het opleggen van een navorderingsaanslag is voldaan.

5.2.3. Aan de voorwaarden voor het opleggen van een navorderingsaanslag is in het onderwerpelijke geval niet voldaan. De inspecteur was binnen de termijn voor het vaststellen van de primitieve aanslag bekend met het in de aangifte vermelde belastbare inkomen en tevens, op grond van de gegevens uit het Fiod-onderzoek, met de in de onderwerpelijke aanslag begrepen verzwegen omzet.

Nu de inspecteur desondanks heeft nagelaten tijdig de primitieve aanslag op te leggen, staat dit als ambtelijk verzuim aan te merken feit in de weg aan het opleggen van een navorderingsaanslag - en daarmee tevens aan conversie van de primitieve aanslag in een navorderingsaanslag.

Er zijn geen feiten gesteld of gebleken die grond bieden aan de opvatting dat belanghebbende door zijn gedrag te kwader trouw heeft veroorzaakt dat de primitieve aanslag niet tijdig door de inspecteur is opgelegd (vgl. Hoge Raad 11 juni 1997, nr. 32 236, BNB 1997/383).

5.3. Het vorenoverwogene voert tot de slotsom dat de aanslag moet worden vernietigd.

## 6. Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig de inspecteur te veroordelen tot vergoeding van proceskosten op de voet van artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. De bijzonderheden van de onderhavige aanslag verhinderen om van nagenoeg identieke zaken met de overigens ter zitting gelijktijdig behandelde zaken te kunnen spreken.

Gelet op het Besluit fiscale procedures worden de kosten vastgesteld op f. 3.550, te weten f. 710 vermenigvuldigd met 2,5 punten voor proceshandelingen en met 2 als wegingsfactor.

## 7. Beslissing

Het Hof

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de inspecteur;
- vernietigt de aanslag;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot het beloop van f. 3.550 en wijst de Staat aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen;
- gelast de inspecteur het betaalde griffierecht ad f. 80 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld op 20 januari 1999 door mrs. Schaap, Faase en Van Loon, in tegenwoordigheid van mr. Geel-Cieraad als griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Geel-Cieraad

Schaap

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

AANGETEKEND VERZONDEN

20 JAN 1999

AAN PARTIJEN.