

## **GERECHTSHOF TE AMSTERDAM**

Negende Enkelvoudige Belastingkamer

### **UITSPRAAK**

op de beroepen van X te Z, belanghebbende, tegen twee uitspraken van de inspecteur van de Belastingdienst Y, kantoor W.

#### **1. het geding**

1.1. Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 26 juni 2003. Het beroepschrift is aangevuld bij brieven van 12 augustus 2003, 15 september 2003, en 14 oktober 2003. Het beroep is gericht tegen twee uitspraken met dagtekening 16 mei 2003, betreffende de aan belanghebbende opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2000, alsmede de gelijktijdig daarmee jegens belanghebbende genomen boetebeschikking. Bij de bestreden uitspraken heeft de inspecteur het bezwaar van belanghebbende ongegrond verklaard.

1.2. Het beroep strekt tot vernietiging van de bestreden uitspraken, tot vermindering van de aanslag en tot vernietiging van de boetebeschikking.

1.3. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend en concludeert tot bevestiging van de bestreden uitspraken.

1.4. Het beroep is gelijktijdig met het beroep betreffende het jaar 1999, bij het Hof bekend onder kenmerknummer 02/04299, behandeld ter zitting van 17 maart 2004. Na afloop van die zitting heeft het lid van de belastingkamer het onderzoek geschorst en dit aangehouden voor schriftelijke behandeling.

1.5. Bij brief van 28 mei 2004 heeft de inspecteur een nader stuk, het verslag van een boekenonderzoek, ingediend. Belanghebbende heeft hierop, na daartoe in de

gelegenheid te zijn gesteld, niet gereageerd.

1.6. Vervolgens zijn de beroepen behandeld ter zitting van 17 november 2004. Het Hof heeft mondelinge uitspraak gedaan op 1 december 2004. Het proces-verbaal van deze mondelinge uitspraak is op 14 december 2004 aan partijen verzonden. Ter griffie is op 7 januari 2004 van belanghebbende het verzoek ontvangen om de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke uitspraak. Het ter zake verschuldigde griffierecht (€ 51) is tijdig voldaan.

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

2.1. Belanghebbende, gehuwd, is van beroep zelfstandig belastingadviseur. De werkzaamheden als adviseur voert hij uit in de vorm van een eenmanszaak (verder de onderneming).

2.2. Op 27 februari 2001 is aan belanghebbende een aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2000 uitgereikt. Vervolgens zijn aan belanghebbende op 7 december 2001 en 17 januari 2002 aanmaningen tot het doen van aangifte verstuurd.

2.3. Op 15 augustus 2002 is aan belanghebbende voor genoemd jaar een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd berekend naar een geschat belastbaar inkomen van f 500.000. Gelijktijdig met de aanslag is aan belanghebbende bij beschikking een verzuimboete opgelegd ad f 1.750. De inspecteur heeft het bezwaar tegen de aanslag en de boetebeschikking bij de bestreden uitspraak ongegrond verklaard.

2.4. Bij brief van 14 oktober 2003 heeft belanghebbende, als aanvulling op zijn beroepschrift, alsnog een ingevuld aangiftebiljet inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2000 aan het Hof doen toekomen. Daarin berekent hij zijn belastbare inkomen op f 13.227. In een brief van 16 oktober 2003 waarbij belanghebbende het aangiftebiljet aan de inspecteur toezond, schrijft belanghebbende dat hij van mening is dat zijn belastbare inkomen voor 2000 f 17.834 zou moeten bedragen.

2.5.1. Ter zitting van 17 maart 2004 heeft het Hof de inspecteur toestemming verleend bij belanghebbende een boekenonderzoek in te stellen betreffende de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor de jaren 1999 en 2000. Van het onderzoek is een rapport opgemaakt met dagtekening 27 mei 2004. In het rapport zijn de volgende correcties voor 2000 voorgesteld

Door belanghebbende aangegeven inkomen:	f 17.835,--
bij:	
a. geen afschrijving c.v.-installatie	f 206,--
b. minder kantoorkosten	f 2.222,--
c. minder aftrek premies voor lijfrente	f 11.919,--
d. geen meewerkaftrek	<u>f 1.553,--</u>
Vast te stellen belastbaar inkomen	f 33.735,--

2.5.2. Met betrekking tot de aangegeven omzet wordt in het rapport opgemerkt dat deze, door het ontbreken van een urenadministratie, op geen enkele manier op juistheid kan worden getoetst en voorts, dat ook een theoretische omzetberekening geen houvast biedt omdat belanghebbende lang niet altijd de werkelijk gewerkte uren declareert. De door belanghebbende aangegeven, gedeclareerde omzet over 2000 bedraagt f 104.278.

2.6. De inspecteur heeft uiteindelijk geconcludeerd dat het belastbare inkomen over 2000 vastgesteld moet worden op f 138.115. Hij heeft dit als volgt toegelicht:

Inkomen volgens boekenonderzoek	f 33.735,--
bij:	
a. meer omzet (netto winst)	f 100.000,--
b. minder zelfstandigenaftrek (f 13.110 - f 8.730)	<u>f 4.380,--</u>
Totaal	f 138.115,--

2.7. Over de jaren 1996, 1997 en 1998 bedroeg het belastbare inkomen van belanghebbende respectievelijk f 97.590, f 109.514 en f 93.396. Het door hem voor 1999 aangegeven belastbare inkomen bedraagt (uiteindelijk) f 99.069.

### **3. Geschil**

In geschil is of de aanslag moet worden verminderd tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 138.115, zoals de inspecteur stelt, dan wel van f 30.513, zoals belanghebbende bepleit. Voorts is in geschil of de boete terecht en tot een juist bedrag is vastgesteld.

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

Voor de standpunten van partijen en de motivering daarvan verwijst het Hof naar de gedingstukken en de aangehechte processen-verbaal van de zittingen van 17 maart en 17 november 2004.

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

5.1. Belanghebbende heeft verklaard dat zijn werkwijze inhoudt dat hij achteraf bepaalt of en hoeveel aan een opdrachtgever in rekening wordt gebracht voor verrichte werkzaamheden. In bepaalde gevallen wordt in het geheel niet gedeclareerd. Voorts heeft belanghebbende een grote achterstand in het declareren opgelopen. In april 2004 moest nog over de jaren 2001 tot en met 2003 worden gedeclareerd.

Voor de belangrijkste opdrachtgever van belanghebbende, A, gold dat zij per jaar een bedrag apart op een rekening hield ter voldoening van de declaraties van belanghebbende. Op 3 juli 2003 werd door A een bedrag van € 160.000 overgemaakt ter finale kwijting van de door belanghebbende in de periode 1 januari 2000 tot en met 30 juni 2003 verrichte werkzaamheden. Belanghebbende heeft dit bedrag pro rata opgenomen in de omzet over de genoemde periode. Het aan 2000 toegerekende deel bedraagt f 100.740. A heeft haar relatie met belanghebbende per 1 juli 2003 beëindigd.

Belanghebbende heeft voor het onderhavige jaar (evenals voor andere jaren) zijn omzet achteraf berekend, aan de hand van de verzonden declaraties. De inspecteur stelt dat het bij deze manier van administreren onmogelijk is de juistheid van de aangegeven omzet te controleren.

Ter zitting van 17 november 2004 heeft belanghebbende voorts desgevraagd

verklaard dat tot juli 2003 zijn jaarlijkse omzet nagenoeg geheel bestond uit de omzet van A. De over 1996 gedeclareerde (totale) omzet bedroeg f 218.686, die over 1997 f 224.242, die over 1998 f 207.825 en die over 1999 f 209.466.

5.2. Belanghebbende heeft zijn aangifte voor het onderhavige jaar, ook na aanmaning, niet binnen de daartoe gestelde termijn ingediend. Aldus heeft hij niet de vereiste aangifte gedaan. Ingevolge artikel 27e, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) dient het beroep van belanghebbende te worden afgewezen, tenzij gebleken is - dat wil zeggen overtuigend is aangetoond dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is.

5.3. De inspecteur heeft belanghebbendes belastbare inkomen aanvankelijk geschat op f 500.000 en zich na het boekenonderzoek op het standpunt gesteld dat dit moet worden verminderd tot f 138.115. Het geschil beperkt zich derhalve tot de vraag of de aanslag verder moet worden verminderd, zoals belanghebbende voorstaat. Hij heeft ter zitting verklaard in te stemmen met de onder 2.5.1. c vermelde correctie; de correcties vernield onder 2.5.1. a, b en d, alsmede die onder 2.6. a heeft hij bestreden.

5.4. Met betrekking tot deze laatste correctie overweegt het Hof als volgt.

5.4.1. De inspecteur is bij zijn berekening van het belastbare inkomen uitgegaan van het door belanghebbende aangegeven inkomen, verhoogd met de correcties die in het boekenonderzoek naar voren zijn gekomen en verhoogd met een geschatte winst. (zijnde netto omzet) van f 100.000. De schatting van de omzet door de inspecteur (op, in totaal, f 204.278) berust op een vergelijking met de omzet van voorgaande jaren. In die jaren behaalde belanghebbende steeds een bruto omzet van ruim f 200.000.

5.4.2. Belanghebbende stelt dat moet worden uitgegaan van de in zijn aangifte in aanmerking genomen omzet van f 104.278 en niet van een bedrag dat f 100.000 hoger is. Hij heeft ter onderbouwing van zijn standpunt aangevoerd dat hij A per 1 juli 2003 als cliënt heeft verloren en dat hij over een periode van 3,5 jaren (2000 t/m half 2003) van A niet meer heeft ontvangen dan € 160.000.

5.4.3. Het Hof verwerpt belanghebbendes stelling. Belanghebbende heeft zijn (omzet en) winst voor 2000 op of omstreeks oktober 2003 berekend aan de hand van verzonden declaraties (ook wel het declaratiestelsel genoemd). Naar het oordeel van het Hof is deze wijze van winstberekening voor belanghebbendes onderneming niet in overeenstemming met goed koopmansgebruik. Belanghebbende had eind 2000 de in dat jaar verrichte, nog niet gedeclareerde werkzaamheden (voor zover die werkzaamheden tot het ontstaan van een tegenprestatie hebben geleid), moeten aanmerken als declarabele vorderingen, welke ter bepaling van de winst volgens goed koopmansgebruik moeten worden geactiveerd. Het realiteitsbeginsel brengt mee dat ingeval een werkzaamheid in enig jaar tot het ontstaan van een vordering, heeft geleid, die vordering tot de winst van dat jaar moet worden gerekend.

Uit het voorgaande volgt dat belanghebbende de jaarwinst van zijn onderneming niet volgens een fiscaal verantwoord systeem - waarin baten en lasten zo goed mogelijk worden toegerekend aan de jaren waarop zij betrekking hebben - heeft bepaald.

5.4.4. Dit leidt tot de conclusie dat de door belanghebbende over 2000 berekende winst niet, althans niet zonder meer als uitgangspunt kan worden genomen voor de berekening van het belastbare inkomen. Nu belanghebbende per ultimo 2000 redelijkerwijs niet kon voorzien dat de relatie met A per 1 juli 2003 zou worden beëindigd, bestaat om die reden geen aanleiding voor dat jaar (2000) een lager bedrag in de winst op te nemen dan naar verwachting aan A zou kunnen worden gedeclareerd. Belanghebbende heeft niet betwist dat de schatting van zijn aan A te declareren omzet door de inspecteur op zich redelijk is. Nu belanghebbende overigens geen feiten of omstandigheden heeft aangevoerd waaruit zou kunnen blijken dat de volgens de inspecteur in aanmerking te nemen omzet anderszins te hoog is geschat, volgt uit het vorenoverwogene dat op het punt van de omzetcorrectie het gelijk aan de inspecteur is.

5.5.1. Belanghebbende heeft met betrekking tot de onder 2.5.1. b vermelde correctie van de inspecteur (de kantoorkosten) ter zitting van 17 november 2004 afschriften van nota's overgelegd om aan te tonen dat de kosten zijn gemaakt. De inspecteur heeft gesteld dat zulks tardief is gebeurd en dat zonder betaalbewijzen niet vaststaat dat de nota's zijn betaald.

5.5.2. Het Hof overweegt dat de inspecteur reeds in het verweerschrift van 12 december 2003 met betrekking tot de in aftrek gebrachte kantoorkosten (te weten zakelijke lasten, verzekering en kosten voor gas, licht en water) heeft opgemerkt dat die kosten niet geaccepteerd kunnen worden, tenzij belanghebbende door middel van nota's kan aangeven wat de totale (energie)kosten voor de eigen woning zijn, zodat een percentage daarvan aan de onderneming kan worden toegerekend.

Belanghebbende heeft de door de inspecteur bedoelde gegevens niet bij conclusie van repliek ingebracht en evenmin bij gelegenheid van de zitting van 17 maart 2004. Tijdens het in april/mei 2004 ingestelde boekenonderzoek (zie 2.5.) heeft de controlerend ambtenaar belanghebbende verzocht om een overzicht en de nota's van de totale (energie)kosten; belanghebbende is vervolgens de mogelijkheid geboden die stukken later toe te zenden. Dat heeft hij nagelaten. Voorts is belanghebbende door de griffier bij brief van 8 juni 2004 in de gelegenheid gesteld op het verslag van het boekenonderzoek te reageren en is hem daarna daartoe tot 30 augustus 2004 uitstel verleend. Bij geen van voornoemde gelegenheden heeft belanghebbende enig stuk betreffende de kantoorkosten overgelegd. Ook heeft hij die stukken niet, met toepassing van artikel 8:58, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna Awb), tien dagen voor de zitting van 17 november 2004 overgelegd.

5.5.3. Nu belanghebbende meer dan voldoende mogelijkheden heeft gehad om de nota's eerder te overleggen en overigens geen reden heeft gegeven waarom dat niet is gebeurd, acht het Hof het in strijd met de beginselen van een goede procesorde om zulks nog in de onderhavige stand van het geding te doen. De inspecteur zou ernstig, in zijn processuele belangen worden geschaad indien hij dergelijke feitelijkheden thans nog zou moeten onderzoeken.

Op grond van het vorenstaande zal het Hof de hier bedoelde nota's derhalve niet zijn oordeel betrekken. Door aldus te handelen heeft belanghebbende zichzelf de mogelijkheid ontnomen om alle feiten in het geding te kunnen brengen die bij de bepaling van zijn inkomen van belang kunnen zijn. De slotsom is dat belanghebbende niet heeft doen blijken van ten laste van de winst te brengen kantoorkosten en dat de onder 2.5.1. b vermelde correctie terecht is aangebracht.

5.6. Met betrekking tot de correctie van de afschrijving c.v.-installatie (sub 2.5.1. a) heeft het volgende te gelden. Ter zitting van 17 november 2004 heeft belanghebbende een factuur (van 13 juli 1995) overgelegd waaruit valt op te maken dat B B.V. f 6.108 (inclusief omzetbelasting) in rekening heeft gebracht voor het leveren en monteren van een 'H.R. combi-ketel' en een radiator. Belanghebbende heeft een evenredig deel (2/7e) van de kosten van de c.v.-installatie en de kosten van de radiator op de balans van zijn onderneming geactiveerd en daarop in 2000 f 206 afgeschreven. De inspecteur stelt dat, nu de gehele woning tot het privé-vermogen van belanghebbende behoort en de c.v.-installatie en radiator opgaan in die woning, geen plaats is voor afschrijving ten laste van de winst.

Naar het oordeel van het Hof is het standpunt van de inspecteur juist. De c.v.-installatie en de radiator zijn aan te merken als bestanddelen van de woning. Nu belanghebbendes woning niet tot zijn ondernemingsvermogen behoort, kunnen de installatie en radiator evenmin (deels) daartoe worden gerekend. Derhalve dient ook de onder 2.5.1. c aangebrachte correctie te worden gehandhaafd.

5.7. Ter zake van de correctie van de meewerkaftrek (sub 2.5.1. d) heeft belanghebbende ter zitting van 17 november 2004 verklaard dat zijn echtgenote in 2000 zeker meer dan 20 uur per week in zijn onderneming heeft gewerkt. Zij heeft zich voornamelijk bezig gehouden met administratieve werkzaamheden en werkte indertijd slechts parttime elders, aldus belanghebbende. Het aantal door de echtgenote in de onderneming gewerkte uren is overigens op geen enkele wijze nader (met stukken) toegelicht.

De inspecteur stelt dat de echtgenote van belanghebbende een fulltime baan had en dat het onwaarschijnlijk is dat zij daarnaast nog zoveel uren in de onderneming heeft besteed.

Het Hof is van oordeel dat belanghebbende, met zijn enkele verklaring, niet aannemelijk heeft gemaakt (laat staan overtuigend heeft aangetoond) dat hij in aanmerking komt voor toepassing van de meewerkaftrek.

5.8. De slotsom is dat belanghebbende niet heeft doen blijken dat de inspecteur het inkomen zoals hij dit uiteindelijk heeft berekend, op een te hoog bedrag heeft gesteld. Het Hof zal het belastbare inkomen dan ook overeenkomstig de conclusie van de inspecteur verminderen.



5.9. Ten aanzien van de boete heeft het volgende te gelden.

Op grond van artikel 67a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan de inspecteur onder meer een boete opleggen indien niet tijdig aangifte wordt gedaan. In geval van een vierde verzuim wordt de boete volgens paragraaf 21, derde lid, van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 gesteld op f 1.750.

5.10. Belanghebbende stelt dat de boete ten onrechte is opgelegd omdat sprake is van overmacht dan wel afwezigheid van alle schuld, nu het voor hem niet mogelijk was eerder aangifte te doen. Dit volgt uit zijn werkwijze waarbij niet regelmatig wordt gedeclareerd. Voorts is volgens belanghebbende sprake van een eerste verzuim omdat de eerder opgelegde boeten, over de jaren 1996, 1997, 1998 en 1999 hetzelfde feit betroffen.

5.11. De inspecteur heeft bevestigd dat naast het onderhavige jaar aan belanghebbende voor de jaren 1996 tot en met 1998 ook een boete wegens het niet tijdig doen van aangifte is opgelegd. Voorts heeft het Hof in zijn uitspraak van heden betreffende het beroep van belanghebbende voor 1999, de voor dat jaar opgelegde boete gehandhaafd.

5.12. Het Hof is van oordeel dat de opgelegde boete passend en geboden is. Hierbij acht het Hof van belang dat de werkwijze van belanghebbende niet kan afdoen aan de door de wet aan hem opgelegde verplichting tot het doen van aangifte. Het is aan belanghebbende om zijn werkwijze daartoe aan te passen. De omstandigheid dat hij niet of niet regelmatig declaraties verstuurt leidt niet tot een ander oordeel. Anders dan belanghebbende betoogt is met betrekking tot de onder 5.11 genoemde verzuimen geen sprake van hetzelfde feit. Die verzuimen betroffen immers andere belastingjaren. Voor elk van die jaren geldt dat belanghebbende een nieuw beboetbaar feit heeft begaan. Hieraan doet niet af dat die feiten alle zagen op het niet tijdig doen van aangifte. In elk van de jaren 1996 tot en met 1999 is een boete opgelegd wegens het niet tijdig doen van aangifte. Van de oplegging daarvan is aan belanghebbende steeds mededeling gedaan. Er is met betrekking tot het belastingjaar 2000 derhalve sprake van een vijfde verzuim. Bij het vaststellen van de onderhavige boete is uitgegaan van een vierde verzuim, zodat deze niet te hoog is vastgesteld.

## **6. Proceskosten**

Nu de uitspraak van de inspecteur moet worden vernietigd en de aanslag verminderd acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling van de inspecteur in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit proceskosten bestuursrecht komen daarvoor in aanmerking de reiskosten van belanghebbende om de zittingen van 17 maart 2004 en 17 november 2004 bij te wonen. Vanwege de gelijktijdige behandeling van het onderhavige beroep en dat betreffende het jaar 1999 op deze zittingen, heeft belanghebbende voor beide zaken slechts eenmaal reiskosten hoeven maken. De reiskosten heeft het Hof reeds ter vergoeding toegekend in de procedure voor het jaar 1999, bij het Hof bekend onder zaaknummer 02/04299. Van overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten is niet gebleken.

## **7. Beslissing**

Het Hof:

- verklaart het beroep inzake de boetebeschikking ongegrond;
- verklaart het beroep inzake de aanslag gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar betreffende de aanslag;
- vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 138.115 (€ 62.673); en
- gelast de Staat het gestorte griffierecht ad € 31 aan belanghebbende te vergoeden).

De uitspraak is vastgesteld op 2 mei 2005 door mr. E.F. Faase, lid van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. O. Nijhuis als griffier, ter vervanging van de voornoemde mondelinge uitspraak.

Faase

De griffier is verhinderd de uitspraak mede te ondertekenen.

AANGETEKEND VERZONDEN  
11 MEI 2005  
AAN PARTIJEN.

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

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht 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 beroep in cassatie is gericht;
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.