

Kenmerk: 84/3236

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Derde Enkelvoudige Belastingkamer

Uitspraak

op het beroep van X te Z, belanghebbende,
tegen

een uitspraak van de Inspecteur der omzetbelasting te Y, de inspecteur.

1. De loop van het geding.

Op 30 juli 1984 is ter griffie van het Gerechtshof ingekomen een beroepschrift van belanghebbende, gericht tegen de uitspraak van de inspecteur ter post bezorgd 15 juni 1984 betreffende de naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1977 tot en met 1980, alsmede tegen het daarbij genomen kwijtscheldingsbesluit.

Tot de stukken behoren:

- het beroepschrift met drie bijlagen,
- het verzoogschrift van de inspecteur met vier bijlagen, - de door belanghebbende ter zitting van 23 augustus 1985 voorgedragen en in afschrift overgelegde pleitnota met 105 bijlagen waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt,
- de brief van de inspecteur van 30 oktober 1985 met 45 bijlagen naar aanleiding van vragen van het Hof en de brief van belanghebbende van 12 december 1985 (toelichting betreffende naheffingsaanslag omzetbelasting) ten aanzien van welke stukken het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden,
- de door partijen ter zitting van 16 juli 1986 voorgedragen en in afschrift overgelegde pleitnota's waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt. Bij de pleitnota van belanghebbende zijn twee bijlagen overgelegd; bij de pleitnota van de inspecteur zijn

dertien bijlagen overgelegd,

- de door belanghebbende ter zitting van 16 juli 1986 met instemming van de inspecteur overgelegde verklaring van W B.V. te V, waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt,
- de brief van U B.V. te T van 19 augustus 1986 met twee bijlagen naar aanleiding van schriftelijke vragen van het Hof; de brief van belanghebbende van 4 november 1986 en de brief van de inspecteur van 3 november 1986 ten aanzien van welke stukken het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden,
- de door belanghebbende ter zitting van 27 januari 1987 voorgedragen en in afschrift overgelegde pleitnota met één bijlage waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt,
- de brief van belanghebbende van 27 april 1987 naar aanleiding van vragen van het Hof en de brief van de inspecteur van 11 juni 1987 ten aanzien van welke stukken het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden,
- de door belanghebbende ter zitting van 24 augustus 1987 voorgedragen en in afschrift overgelegde bladzijden 1 tot en met 4 van zijn pleitnota met 40 bijlagen waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt.

Ter zitting van 23 augustus 1985, 16 juli 1986, 27 januari 1987 en 24 augustus 1987 zijn gehoord belanghebbende en de inspecteur. De inspecteur heeft zich op de zitting van 16 juli 1986 laten bijstaan door A van de Rijksaccountantsdienst.

De onderhavige naheffingsaanslag beloopt een bedrag van f. 319.673,-- waarvan f. 255.739,-- aan enkelvoudige belasting met een verhoging van f. 63.934,-- (25%). Bij de bestreden uitspraak heeft de inspecteur de naheffingsaanslag gehandhaafd. Van de verhoging is geen verdere kwijtschelding verleend.

Belanghebbende verzoekt in beroep de bestreden uitspraak en de naheffingsaanslag te vernietigen.

De inspecteur concludeert uiteindelijk tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de naheffingsaanslag tot op f. 145.204,-- aan enkelvoudige belasting met een verhoging van 25%.

2. Tussen partijen vaststaande feiten.

2.1. Belanghebbende oefent het beroep uit van advocaat en procureur te Z. Als zodanig is hij ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet). Belanghebbende doet aangifte voor de omzetbelasting naar het kasstelsel op de voet van artikel 26, van de Wet juncto artikel 26, lid 1, letter a, sub 13, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

2.2. De onderhavige naheffingsaanslag is opgelegd naar aanleiding van een vanwege de inspecteur in 1982 bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek. De naheffingsaanslag is als volgt toegelicht:

– 1978: overneming koopoptie schilderijen cliënt B voor f. 160.000,--; omzetbelasting 18/118	f. 24.406,--
– 1979: commissarisbeloning f. 14.000,--- à 18%	f. 2.520,--
– 1977 t/m 1980: omzetbelasting over ontvangen declarabele voorschotten ten bedrage van f.1.500.000,-- à 18/118	<u>f. 228.813,--</u>
Totaal bedrag van de belasting	f. 255.739,--
Bedrag van de verhoging	<u>f. 63.934,--</u>
Totale bedrag van de aanslag	f. 319.673,--

2.3. Na bezwaar is de naheffingsaanslag gehandhaafd onder meer uit overweging - kort samengevat - : dat de administratie van belanghebbende in verregeande mate ondeugdelijk en materieel onbetrouwbaar is; dat niet is aangetoond, noch aannemelijk gemaakt dat de in de aanslag begrepen bedragen werden ontvangen als depôtstortingen, althans als voor cliënten te beheren gelden; dat sprake is van een meer ernstige vorm van grove schuld.

2.4. In het verzoekschrift heeft de inspecteur met betrekking tot de administratie van belanghebbende gemeld:

“Belanghebbende noteert de dagafschriften van bank en giro weliswaar in een boek, doch boekt geen privéopnamen, vermeldt geen kas-, bank- en girosaldi, stoort zich niet aan indeling “kas”, “bank” of “giro” en maakt vele foutieve tellingen, als hij al telt. Daarbij lopen zakelijk en privé-uitgaven dwars door elkaar heen..... Van geen van de aangiften kon aansluiting met de boekhouding worden gekregen”.

2.5. Eerder zijn belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1971 tot en met 1975 en een naheffingsaanslag over het eerste kwartaal 1976 opgelegd.

2.6. Belanghebbende heeft een aanzienlijk geldbedrag onder zich dat deels door cliënten op zijn bank- en girorekening is gestort en deels door derden, als betaling van aan belanghebbendes cliënten verschuldigde bedragen.

2.7. In de loop van de procedure heeft belanghebbende opstellingen overgelegd betreffende bedragen ontvangen van, dan wel ten behoeve van cliënten met toelichting. In zijn ter zitting van 23 augustus 1985 voorgedragen pleitnota heeft belanghebbende het onder hem rustende bedrag (met inbegrip van f. 113.076,63 ten behoeve van erven C en f. 100.000,-- lening D) berekend op f. 1.495.284,54.

De inspecteur heeft in antwoord hierop in zijn ter zitting van 16 juli 1986 voorgedragen pleitnota een aantal van belanghebbendes verklaringen aanvaard. Het hof heeft navraag gedaan bij U B.V. te T.

2.8. Het onder 2.7. genoemde bedrag van f. 1.495.284,54 is samengesteld uit 117 bedragen ten aanzien waarvan tussen partijen op grond van de stukken en het ter zitting verhandelde het volgende is komen vast te staan:

1). E f. 9.846,72

Van dit bedrag is op 29 januari 1979 aan belanghebbende f. 8.970,-- betaald door de tegenpartij F na een daartoe strekkend vonnis van de Rechtbank. In hoger beroep is het vonnis van de Rechtbank door het Gerechtshof vernietigd, welk arrest door de Hoge Raad is bevestigd.

Van het bedrag van f. 9.846,72 is een bedrag van f. 1.000,-- begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

2). G f. 2.038,15

In juni 1976 heeft deze cliënt aan belanghebbende een bedrag van f. 2.000,-- als depôt betaald ten behoeve van een te voeren procedure welke in 1980 is beëindigd. Belanghebbende heeft nog geen declaratie ingediend.

3). H B.V. f. 10.820,83

Dit bedrag is door deze B.V. aan belanghebbende betaald voor een reeks door belanghebbende gegeven adviezen. Belanghebbende heeft voor de B.V. geen procedure gevoerd. In haar jaarstukken over het jaar 1980 heeft de B.V. in dezen geen vordering opgenomen.

4). I Bank S f. 1.398,75

Dit bedrag betreft een buitenlandse dienst en is niet met omzetbelasting belast.

5). J f. 2.239,60

J heeft dit bedrag aan belanghebbende betaald voor adviezen in een familierechtzaak. Belanghebbende heeft geen procedure gevoerd voor J. Indien belast, is het bedrag onderworpen aan het verlaagde tarief.

6). B.V. K f. 30.871,50

De B.V. heeft dit bedrag aan belanghebbende betaald voor adviezen en voor door belanghebbende te voeren procedures. In de jaarstukken over het jaar 1980 vermeldt de B.V. geen vordering op belanghebbende.

De B.V. is aandeelhouder van de besloten vennootschap B.V. U.

Laatstgenoemde B.V. heeft na daartoe strekkende vragen van het Hof een afschrift van haar brief van 4 februari 1986 aan de Rijksaccountantsdienst overgelegd waarin wordt verklaard dat belanghebbende gedagtekend 18 februari 1980 een declaratie heeft ingediend en dat er daarna geen lopende zaken en/of vorderingen ten aanzien van belanghebbende bestaan, hetgeen ook geldt voor de B.V. K.

De declaratie beliep een bedrag van f. 100.000,-- vermeerderd met f. 18.000,-- aan omzetbelasting.

7). L f. 345.340,43

Betaald ingevolge een door belanghebbende voor L tegen de M-stichting te R gevoerde procedure.

Door of namens deze stichting zijn aan belanghebbende ten behoeve van L betalingen verricht ten belope van respectievelijk f. 109.269,10, f. 100.000,--, f. 96.355,41 en f. 77.555,55, in totaal f. 383.180,06. Onder het bedrag van f. 345.340,43 bevindt zich een bedrag van f. 13.750,-- dat is begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975. Voorts is in het bedrag van f. 345.340,43 begrepen een bedrag van f. 24.988,35 aan geliquideerde kosten.

Belanghebbende stelt dat bij brief van 12 januari 1982 N, architect te Q, L f. 840.668,-- in rekening heeft gebracht. Belanghebbende heeft voor L deze vordering in een procedure bestreden.

Bij brief van 3 mei 1983 heeft O te P aan L een bedrag van f. 283.419,-- in rekening gebracht. Belanghebbende heeft op 25 augustus 1986 een bedrag van f. 35.000,-- aan L betaald.

N heeft op 4 september 1986 verklaard dat hij een bedrag van f. 25.000,-- als lening heeft ontvangen van L c.q. belanghebbende, te zijner tijd aan L terug te betalen c.q. te verrekenen.

Bij brief van 11 augustus 1987 heeft Mr. AA belanghebbende bericht dat L op 24 juli 1987 is overleden en belanghebbende verzocht rekening en verantwoording af te leggen van de onder belanghebbende berustende gelden welke toekomen aan de erven L. Tevens is belanghebbende bericht dat de in het verleden aan belanghebbende verstrekte opdracht is ingetrokken en dat de boedel vooralsnog het aan belanghebbende toekomend honorarium betwist.

8). AB f. 1.692,--

Op 7 mei 1979 is een bedrag van f. 1.700,-- door de tegenpartij betaald. Het bedrag van f. 1.692,-- betreft geliquideerde kosten.

9). AC f. 400,--

Dit bedrag is door de tegenpartij aan belanghebbende betaald.

10) AD, ZA f. 26.512,26

Dit bedrag betreft de betaling als schade-uitkering ten behoeve van de cliënt van belanghebbende die in een fabriek een ongeval is overkomen.

11). O f. 384.357,43

Belanghebbende heeft voor O geprocedeerd tegen de M-stichting. Namens deze stichting zijn aan belanghebbende ten behoeve van O betalingen gedaan van f. 536.017,63 en f. 66.370,98, in totaal f. 602.388,61. Op 1 oktober 1982 is aan O door de President van de Rechtbank te Y toegestaan conservatoir beslag te leggen op belanghebbendes girorekening nummer 12345 wegens een vordering van f. 602.388,61 van O op belanghebbende.

Op 14 januari 1981 en 22 juli 1981 heeft belanghebbende respectievelijk f. 5.000,-- en f. 500,-- aan O betaald. Op 27 april 1987 heeft belanghebbende een bedrag van f. 311.752,-- overgemaakt aan notaris Mr. AE ten behoeve van O.

12). AF f. 8.211,--

Dit bedrag is door de wederpartij aan belanghebbende betaald ten behoeve van AF.

13). Hotel AG f. 3.539,25

De wederpartij heeft dit bedrag aan belanghebbende betaald ten behoeven van een cliënt van belanghebbende.

14). AH f. 31.297,84

Dit bedrag betreft vorderingen van AH en is betaald door de wederpartij AI N.V. te ZB. In het bedrag is een bedrag van f. 1.160,-- aan geliquideerde kosten begrepen.

15). AJ f. 4.483,70

Dit bedrag is begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

16). AK & AL f. 10.480,--

Op 15 november 1979 is namens de wederpartij onder andere dit bedrag als schadeuitkering ten behoeve van zijn cliënt aan belanghebbende betaald.

Belanghebbende heeft voor de cliënt adviezen verstrekt.

17). AM f. 8.356,07

Van dit bedrag is een bedrag van f. 2.000,-- begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975. Voorts is in dit bedrag een bedrag van f. 7.001,29 aan geliquideerde kosten begrepen. Ter zitting van 23 augustus 1985 heeft belanghebbende een bankafschrift overgelegd, waarbij namens de wederpartij een bedrag van f. 1.861,-- aan belanghebbende wordt overgemaakt.

18). AN f. 23.945,22

Dit bedrag is een deel van een bedrag van f. 43.744,42 dat belanghebbende op 30 maart 1981 heeft ontvangen. Op het tot de stukken van het geding behorende bankafschrift staat onder meer vermeld: AO / AP – AN

19). AQ f. 20.209,62

Belanghebbende heeft van AR ten behoeve van cliënt betalingen ontvangen van in totaal f. 1.649,33.

Van AS te ZC heeft belanghebbende ten behoeve van cliënt een bedrag van f. 7.648,32 ontvangen.

20). AT f. 5.242,27

Dit bedrag betreft in 1966 door de Bondsrepubliek West-Duitsland aan de erven AU, woonachtig in Engeland, als nagelatenen van vervolgingslachtoffers in het kader van de "Wiedergutmachung" gedane betalingen. Het bedrag betreft buitenlandse diensten.

21). AV f. 2.223,16

Door wederpartij AW B.V. te ZD is aan belanghebbende ten behoeve van AV als arbeidsloon op 11 augustus 1980 een bedrag van f. 2.274,78 aan hoofdsom en rente overgemaakt ingevolge een vonnis van de kantonrechter.

22). AY f. 11.346,60

Belanghebbende heeft ten laste van dit bedrag op 21 mei 1985 aan Mr. AZ, advocaat en procureur te ZE, een bedrag van f. 844,15 wegens procureursbijstand betaald. Op 25 september 1985 heeft belanghebbende aan BA en Partners, advocaten, een bedrag van f. 958,70 betaald wegens een nota onbelaste verschotten. Op 13 januari 1987 heeft belanghebbende aan BA en Partners een bedrag van f. 1.771,35 betaald wegens twee declaraties van 23 december 1986.

23). BB f. 43.765,53

In zijn beroepschrift vermeldt belanghebbende dat deze post een bedrag van f. 44.750,19 beloopt; in de ter zitting van 23 augustus 1985 voorgedragen pleitnota wordt terzake een bedrag van f. 43.765,53 vermeld.

Het bedrag is ontvangen van de wederpartij BC en BD en omvat mede f. 12.246,-- aan geliquideerde kosten.

Ten aanzien van deze post geldt evenzeer hetgeen onder nummer 6 is vastgesteld met betrekking tot de brief van 4 februari 1986 van de B.V. U.

24). BE f. 24.943,42

In zijn beroepschrift vermeldt belanghebbende dat deze post een bedrag van f. 35.243,42 beloopt; in de ter zitting van 23 augustus 1985 voorgedragen pleitnota wordt terzake een bedrag van f. 24.943,42 vermeld.

In deze post is een bedrag van f. 10.405,97 begrepen hetwelk reeds is begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

Voorts is in de post een bedrag van f. 4.680,-- aan geliquideerde kosten begrepen.

Belanghebbende heeft op 23 december 1986 een bedrag van f. 699,98 overgemaakt ten gunste van BF, advocaat te ZF.

25). BG f. 6.862,63

Dit bedrag is reeds begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

26). BH f. 14.409,--

Van dit bedrag is een bedrag van f. 1.000,-- begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975. In het bedrag is f. 13.820,-- aan geliquideerde kosten begrepen.

27). BI f. 88.206,62

Dit bedrag betreft door de Bondsrepubliek Duitsland aan belanghebbende ten gunste van de erven BI te ZG in of omstreeks 1970 gedane Wiedergutmachungsbetalingen. Het bedrag betreft buitenlandse diensten.

28). BJ f. 2.399,13

Dit bedrag is door de tegenpartij BK aan belanghebbende ten gunste van BJ in 1976 betaald.

In het bedrag is een bedrag van f. 459,70 aan geliquideerde kosten begrepen.

29). BL f. 11.501,04

Op 1 augustus 1980 is door de provincie BM ten behoeve van de gemeente BL aan schadeloosstelling een bedrag van f. 12.150,-- aan belanghebbende overgemaakt.

De Hoge Raad heeft in november 1985 in deze zaak arrest gewezen.

30). BN f. 986,--

Belanghebbende heeft in 1984 aan BN betaald het saldo van het in 1977 ten behoeve van BN ontvangen bedrag.

31). BO f. 1.875,75

Dit bedrag betreft een buitenlandse dienst.

32). BP f. 14.899,86

Dit bedrag betreft door de Bondsrepubliek Duitsland in de jaren 1967 tot en met 1975 aan belanghebbende ten behoeve van de erven BP gedane Wiedergutmachungsbetalingen.

De erven BP zijn ingezetenen van Engeland, de Verenigde Staten en Uruguay.

Het bedrag betreft buitenlandse diensten.

33). BQ f. 3.000,--

Door betrokkene in 1975 betaald. Van dit bedrag is een bedrag van f. 2.000,-- begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

34). BR f. 5.281,34

In het beroepschrift wordt terzake van deze post een bedrag van f. 4.871,40 vermeld; in de ter zitting van 23 augustus 1985 voorgedragen pleitnota wordt een bedrag van f. 5.281,34 genoemd.

Een deel ten bedrage van f. 1.312,34 is belast naar het nultarief. In de post is een bedrag van f.245,-- aan geliquideerde kosten begrepen.

35). BS f. 811,90

Dit bedrag betreft een schadevergoedingsprocedure tegen het Waarborgfondsmotorwegverkeer.

36). N.V. BT f. 3.977,65

Door Hotel BU zijn aan belanghebbende over de maanden januari tot en met april 1974 bedragen aan huur overgemaakt.

In het bedrag is f. 250,-- aan geliquideerde kosten begrepen.

37). BV f. 1.395,75

Dit bedrag betreft een buitenlandse dienst.

38). BW f. 3.341,25

39). BY f. 1.000,--

Dit betreft een familierechtzaak en is, indien het bedrag tot de omzet van belanghebbende behoort, belast tegen het verlaagde tarief.

40). BZ f. 500,--

Dit bedrag is begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

41). CA f. 6.481,47

42). CB f. 21.538,04

Dit bedrag stamt uit 1974. Op 16 december 1981 is belanghebbendes bankrekening voor een bedrag van f. 10.005,-- gedebiteerd; op het bankafschrift is aangetekend: "CB". Op 6 februari 1985 heeft belanghebbende f. 1.018,50 aan CC en CD overgemaakt; op het bankafschrift is aangetekend: "CB".

43). CE f. 2.367,50

Dit bedrag betreft geliquideerde kosten

44). CF f. 39.927,50

Dit betreft een familierechtzaak; indien het bedrag tot belanghebbendes omzet behoort, is het belast tegen het verlaagde tarief.

45). CG f. 662,75

Dit bedrag is begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

46). CH f. 13.943,35

47). S.A. CI, ZH (Frankrijk) f. 6.307,81

Dit bedrag betreft buitenlandse diensten.

48). CJ f. 332,50

49). CK f. 1.858,39

50). CL f. 2.115,50

51). CM f. 2.062,44

Op 5 december 1977 is door de tegenpartij aan belanghebbende ten behoeve van CM een bedrag van f. 2.062,40 overgemaakt.

52). CN f. 2.632,56

53). CO en CP f. 1.732,80

Dit bedrag betreft geliquideerde kosten.

54). CQ f. 2.899,55

Dit bedrag betrof het terugvorderen van teveel betaalde huur van een groot aantal personen.

55). CR f. 2.216,19

Aan belanghebbende als lasthebber van CS, CF en CU, allen woonachtig in de Verenigde Staten, overgemaakt.

56). CV f. 2.603,12

Het bedrag betreft buitenlandse diensten en tot een bedrag van f. 2.465,-- geliquideerde kosten.

57). CW f. 254,00

58). CY f. 985,35

Dit bedrag is door de wederpartij als schadevergoeding betaald.

59). CZ f. 632,10

60). DA f. 1.484,75

Op 19 december 1956 is in opdracht van DB te ZI aan belanghebbende een bedrag van f. 3.515,49 overgemaakt met als omschrijving: "einde beheer inz. DA".

De cliënt woont a-Strasse 1, ZJ, Bondsrepubliek Duitsland. Het bedrag betreft buitenlandse diensten.

61). DC, ZK f. 3.546,82

Het bedrag betreft buitenlandse diensten.

62). DD f. 242,67

Het betreft buitenlandse diensten.

63). DE f. 2.870,78

Van dit bedrag is een bedrag van f. 1.500,-- begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

64). DF f. 132,--

65). DG f. 200,--

Dit bedrag betreft buitenlandse diensten.

66). DH f. 226,10

67). DI f. 2.329,89 + f. 967,40 = f. 3.297,29

Het bedrag betreft buitenlandse diensten

68). DJ B.V. f.720,30

Deze B.V. heeft op haar balans per 31 december 1980 geen vordering op belanghebbende opgenomen.

69). DK B.V. f. 10.820,83

Dit bedrag is reeds vermeld onder post 3.

70). DL f. 557,83

71). DM f. 248,05

72). B.V. U f. 4.000,--

Dit bedrag is aan belanghebbende betaald voor adviezen in andere zaken dan post 23.

Ten aanzien van dit bedrag geldt evenzeer hetgeen onder nummer 6 is vastgesteld met betrekking tot de brief van 4 februari 1986 van de B.V.

73). DN f. 371,90

74). B.V. U f. 984,66

Deze post betreft dezelfde zaak als nummer 23. Ten aanzien van dit bedrag geldt evenzeer hetgeen onder nummer 6 is vastgesteld met betrekking tot de brief van 4 februari 1986 van de B.V.

75). DO f. 259,69

76). DP f. 700,--

Door de wederpartij DQ te ZL aan belanghebbende ten behoeve van DP overgemaakt.

77). DR f. 1.375,50

In 1965 is door de Bondsrepubliek Duitsland aan belanghebbende ten behoeve van de erven DR een bedrag van f. 1.367,-- als "Wiedergutmachung" betaald.

78). DS f. 1.325,--

Dit betreft een familierechtzaak; indien het bedrag tot belanghebbendes omzet behoort, is het belast tegen het verlaagde tarief.

79). DT f. 147,74

Dit bedrag is begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

80). DU f. 200,--

81). DV f. 3.107,--

82). DW f. 478,15

Door Mr. DY, advocaat te ZM, aan belanghebbende overgemaakt wegens door belanghebbende verrichte procureurswerkzaamheden.

83). DZ f. 3.115,--

84). EA f. 641,75

Door EB en EC, advocaten te ZN, aan belanghebbende overgemaakt ten behoeve van een cliënt van belanghebbende.

85). ED f. 2.431,34

86). EE f. 4.221,74

87). EF f. 1.750,--

Door Mr. EG te ZO aan belanghebbende ten behoeve van EF overgemaakt.

88). EH f. 136,72

De cliënt woont in Frankrijk; het bedrag betreft een buitenlandse dienst.

89). EI f. 200,--

90). EJ f. 411,10

91). EK f. 159,35

92). EL f. 490,--

Dit bedrag betreft geliquideerde kosten.

93). EM f. 157,20

94). EN f. 1.068,36

Dit bedrag betreft geliquideerde kosten.

95). EO, betaald in 1978 f. 818,27

96). EP f. 786,36

97). EQ f. 760,32

98). ER f. 1.285,85

Van dit bedrag is een bedrag van f. 500,-- begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975. Indien het restant van dit bedrag tot belanghebbendes omzet behoort, is dit bedrag onderworpen aan het verlaagde tarief.

99). ES f. 608,98

Door ET en EU, gerechtsdeurwaarders te ZP, aan belanghebbende overgemaakt ten behoeve van ES.

100). S.A. EV, ZR, België f. 218,66

Dit bedrag is reeds begrepen in de naheffingsaanslag 1971 tot en met 1975.

101). EW f. 559,70

Indien dit bedrag tot belanghebbendes omzet behoort, is het bedrag onderworpen aan het verlaagde tarief.

102). EY f. 112,70

103). EZ f. 1.145,--

Aan belanghebbende overgemaakt ten behoeve van EZ.

104). FA f. 483,36

105). FB f. 316,--

Indien dit bedrag tot belanghebbendes omzet behoort, is het bedrag onderworpen aan het verlaagde tarief.

106). FC f. 1.744,86

Dit bedrag betreft een buitenlandse dienst.

107). FD f. 500,--

108). FE f. 892,60

109). FF f. 192,70

110). FG f. 1.350,52

111). FH f. 390,--

112). FI f. 6.000,--

Belanghebbende heeft dit bedrag op 18 maart 1983 overgemaakt aan FJ.

113). FK f. 1.416,05

Dit bedrag betreft geliquideerde kosten.

114). FL f. 279,10

115). FM f. 300,--

116). FN f. 52,78

117). FO f. 406,45

2.9. Het totaal van de onder 2.8. genoemde bedragen met uitzondering van nummer 69 bedraagt uitgaande van de in het beroepschrift genoemde bedragen f. 1.708.341,11 en uitgaande van de ter zitting van 23 augustus 1985 door belanghebbende voorgedragen pleitnota f. 1.707.459,39.

De inspecteur heeft evenwel in de ter zitting van 16 juli 1986 overgelegde pleitnota verklaard dat het bedrag van de naheffingsaanslag dient te worden berekend uitgaande van het door belanghebbende genoemde bedrag van f. 1.495.284,54.

3. Het geschil.

In geschil is het antwoord op de vraag of belanghebbende over het tijdvak 1977 tot en met 1980 de door hem verschuldigde omzetbelasting heeft voldaan. Bij ontkennende beantwoording van deze vraag is tevens in geschil tot welk bedrag de naheffingsaanslag dient te worden verlaagd.

4. De standpunten van partijen.

Belanghebbende voert aan – voor zover thans nog van belang – zakelijk samengevat: Betwist wordt dat de boekhouding niet in orde zou zijn en dat dientengevolge de bewijslast zou zijn omgekeerd. Er worden jaarlijks slechts enkele declaraties verzonden, het heeft geen zin deze van een nummer te voorzien, De nog in geschil zijnde bedragen vormen geen declarabele voorschotten en zijn ook niet gebaseerd op een declaratie.

Het betreft in alle gevallen zaken die nog in behandeling zijn en/of lopende procedures. Het zou wederrechtelijke toeëigening zijn indien belanghebbende zonder declaratie en zonder goedkeuring van zijn cliënt de bedragen als aan hem toebehorende zou beschouwen.

Zolang de procedures nog niet zijn beëindigd c.q. zaken nog in studie zijn, althans niet afgewerkt, kan belanghebbende nog niet declareren en dienen de van derden ontvangen bedragen als nog aan cliënten verschuldigd c.q. als depôt te worden beschouwd. Belanghebbende heeft voorts nog aangevoerd dat het zeer wel mogelijk is dat reeds lang geleden ontvangen bedragen fiscaal verjaard zijn, dat daarnaast zaken nog niet zijn afgehandeld en/of nog enig werk moet worden verricht en/of de betrokken cliënt vele jaren niets van zich heeft laten horen. Hij kan dan nog niet declareren en is dus ook nog geen omzetbelasting verschuldigd. Het feit dat tijdens de onderhavige procedure is gebleken dat

cliënten blijkbaar mogelijke vorderingen niet willen voortzetten, kan zijns inziens niet leiden tot een naheffing in het tijdvak 1977 tot en met 1980.

Belanghebbende betwist dat hij opzet heeft gehad te weinig belasting te betalen.

De inspecteur heeft in het verzoekschrift het bedrag van de naheffingsaanslag berekend op f. 228.813,-- met een verhoging van 25% (ervan uitgaande dat belanghebbende over de door hem voor bemiddeling bij de verkoop van schilderijen en als commissarisbeloning ontvangen bedragen van respectievelijk f. 160.000,-- en f. 14.000,-- geen omzetbelasting is verschuldigd).

Ter zitting van 16 juli 1986 heeft de inspecteur verklaard dat het bedrag van de naheffingsaanslag kan worden verminderd tot op f. 160.459,-- met een verhoging van 25% van het bedrag van de nageheven belasting.

Daarbij is de inspecteur uitgegaan van een omzet van f. 1.495.284,54, zoals door belanghebbende in zijn ter zitting van 23 augustus 1985 voorgedragen pleitnota (bladzijde 17a) is berekend, waarop nog in mindering zijn gebracht;

- f. 69.581,54 begrepen in de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1971 tot en met 1975, gedagtekend 11 juni 1976,
- f. 10.820,83 wegens een dubbele vermelding van dit bedrag inzake H (posten 3 en 69),
- f. 422,68 aan meer voorbelasting,
- f. 77.620,15 aan geliquideerde kosten welke buiten de heffing van omzetbelasting blijven,
- f. 50.438,15 welk bedrag is belast naar het verlaagde tarief,
- f. 134.136,05 welk bedrag is onderworpen aan het nultarief (als buitenlandse diensten),
- f. 113.076,63 aan voor de erfgenamen van Mr. FP bestemde gelden.

Aldus resteert volgens de inspecteur een bedrag van f. 1.039.188,51.

De inspecteur heeft het bedrag van de naheffingsaanslag aldus nader berekend op:

$$\begin{array}{rcl} 18/118 \times f. 1.039.188,51 & = & f. 158.520,-- \\ 4/104 \times f. 50.438,15 & = & \underline{f. 1.939,--} \\ & & f. 160.459,-- \end{array}$$

In zijn brief van 11 juni 1987 heeft de inspecteur verklaard dat de naheffingsaanslag nog moet worden verminderd met $18/118 \times f. 100.000,--$ (lening van D) = f. 15.254,-- , zodat het

bedrag van de naheffingsaanslag dient te worden vastgesteld op f. 145.204,-- met een verhoging van 25% van het bedrag van de nageheven belasting.

Volgens de verklaring van belanghebbende tijdens de controle gedaan, had hij op 1 januari 1981 een bedrag van f. 1.574.246,74 betaald door derden onder zich.

Tijdens en na de controle kon of wilde belanghebbende geen inzicht geven welk deel van dit bedrag declarabel was. Omdat in de boekhouding van belanghebbende geen duidelijkheid daaromtrent kon worden verkregen, is er bij het vaststellen van de aanslag van uitgegaan dat een bedrag van f. 1.500.000,-- is ontvangen terzake van vooruitbetalingen van verrichte of nog te verrichten diensten.

Belanghebbende houdt geen aantekening van de uitgereikte facturen, de facturen zijn niet genummerd, de aantekeningen van belanghebbende zijn doorgaans niet zodanig dat daaruit de verschuldigde belasting kan worden berekend.

Uit dit alles volgt dat belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan de hem bij of krachtens de Wet opgelegde verplichtingen.

Voor zover niet - vooral om praktische redenen - is ingestemd met de verlaging van het belastbare bedrag, wordt al hetgeen belanghebbende aanvoert, betwist. Belanghebbende heeft niet voldaan aan de op hem rustende plicht tot bewijs van zijn beweringen, ook niet nadat het hof hem daartoe gelegenheid heeft geboden.

5. De beoordeling van het geschil.

5.1. De bevindingen van de controlerend ambtenaar - zoals vermeld door de inspecteur met bijstand van de rijksaccountant - leiden tot de gevolgtrekking dat de aantekeningen die belanghebbende in het tijdvak van de naheffingsaanslag hield, niet zodanig duidelijk en overzichtelijk waren dat aan de hand daarvan de over dit tijdvak verschuldigde belasting kon worden vastgesteld. Deze gevolgtrekking vindt bevestiging in de wijze waarop belanghebbende in de loop van deze procedure met wisselende opstellingen, berekeningen en toelichtingen zijn standpunt naar voren heeft gebracht.

Zulks leidt tot het oordeel dat met toepassing van artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 juncto artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen het beroep dient te worden afgewezen indien en voor zover niet is gebleken dat de uitspraak onjuist is.

5.2. Aan het vorenoverwogene doet niet af dat op belanghebbende - die belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan - de bewijslast rust dat de door hem van en ten behoeve van zijn cliënten ontvangen bedragen niet kunnen worden aangemerkt als vergoeding voor de jegens betrokken cliënten verrichte of te verrichten diensten.

5.3. De inspecteur heeft in de loop van de procedure aanvaard de opstellingen en berekeningen die belanghebbende ter zitting van 23 augustus 1985 heeft overgelegd (2.7.). Het hof sluit zich aan bij dit uitgangspunt van partijen ter berekening van eventueel verschuldigde belasting. Onderzocht dient derhalve te worden of en zo ja tot welke bedragen belasting is verschuldigd over de bedragen vermeld in de 117 posten onder 2.8.

5.4. De inspecteur heeft als juist aanvaard dat niet in de naheffingsaanslag dienen te worden betrokken de bedragen die eerder zijn belast (1971 tot en met 1974), die betreffen zogenaamde buitenlandse diensten en geliquideerde kosten.

Op deze gronden dienen buiten de heffing te blijven de bedragen vermeld onder de posten 4, 8, 15, 17, 20, 25, 26, 27, 31, 32, 37, 40, 43, 45, 47, 53, 56, 60, 61, 62, 65, 67, 77, 79, 88, 92, 94, 100, 106 en 113.

Eveneens dient buiten de heffing te blijven het bedrag onder post 69 wegens dubbeltelling.

5.5. Naar het oordeel van het hof dienen eveneens buiten de heffing te blijven het bedrag vermeld onder post 18, omdat het in 1981, dus na het tijdvak van de aanslag, is ontvangen, en de bedragen onder de posten 7, 11, 29, 30 en 112, omdat aannemelijk is geworden dat met betrekking tot de daar bedoelde bedragen nog procedures lopen dan wel dat zij na het tijdvak van de aanslag aan derden zijn betaald.

5.6. Naar het oordeel van het Hof dienen de bedragen vermeld onder alle overige posten in de heffing te worden betrokken, waarvan die onder de posten 1, 14, 22, 23, 24, 28, 33, 34, 36, 42, 63 en 98 verminderd met de daarin begrepen bedragen die eerder in een naheffing zijn betrokken c.q. betreffen geliquideerde kosten. Immers belanghebbende heeft de desbetreffende bedragen ontvangen in verband met door hem jegens cliënten verrichte diensten. Hij ontving die bedragen deels van of namens die cliënten voor de te verrichten diensten (depôtstortingen), deels van derden ten behoeve van die cliënten nadat hij zijn diensten had verricht (schadevergoedingen en dergelijke).

Belanghebbende heeft vermeld dat hij zich de desbetreffende bedragen niet wederrechtelijk heeft toegeëigend. Het hof wil zulks ook niet aannemen, maar trekt uit een

en ander wel de conclusie dat die bedragen dan moeten worden aangemerkt als vergoedingen ter zake van verrichte diensten.

Nageheven dient derhalve te worden over een totaal bedrag aan vergoedingen van f. 346.382,98, waarvan de bedragen onder de posten 5, 39, 44, 78, 98, 101 en 105 in totaal f. 46.153,65 - naar tussen partijen niet in geschil is - naar het verlaagde tarief.

5.7. Belanghebbende heeft met betrekking tot de onder 5.6. bedoelde bedragen aanvankelijk gesteld dat deze alle betroffen zaken waarin nog procedures liepen dan wel waarin nog handelingen dienden te worden verricht of overleg diende te worden gepleegd alvorens hij zijn vergoeding zou kunnen declareren.

Daartoe door het hof in de gelegenheid gesteld heeft belanghebbende zijn stelling te dezen in geen dele aannemelijk kunnen maken. Hoe onaannemelijk die stelling is, blijkt in het bijzonder uit de - overigens niet in geschil zijnde - posten 20, 27, 32 en 77 die betreffen herstelbetalingen aan vervolgingslachtoffers (Wiedergutmachung) welke belanghebbende als gemachtigde van de rechthebbende reeds geruime tijd geleden heeft ontvangen, zonder dat enige werkzaamheid van belanghebbende aannemelijk is geworden.

Ook is in dit verband opmerkelijk de gang van zaken met betrekking tot de posten waarop ziet de brief van 19 augustus 1986 van B.V. U te T.

5.8. Vervolgens heeft belanghebbende aangevoerd dat een aantal van de bedoelde bedragen vóór het tijdvak van de aanslag is betaald en mogelijk is verjaard en daarom niet meer in de naheffing kan worden betrokken.

Voor zover al is komen vast te staan dat bedragen vóór het tijdvak van de aanslag zijn ontvangen, heeft belanghebbende zich nog in deze procedure op het standpunt gesteld dat daarover nog geen belasting verschuldigd was omdat zijn werkzaamheden nog niet waren voltooid en de bestemming van die bedragen dus nog onzeker was. Naar belanghebbende heeft verklaard, heeft hij zich ook in het verleden op dit standpunt gesteld in zijn aangiften en tijdens controle.

Nu dit standpunt onjuist is gebleken en aannemelijk is geworden dat de fiscus de feitelijke onjuistheid van belanghebbendes standpunt niet redelijkerwijs behoorde te onderkennen, dient belanghebbende het door hem tot nog toe foutief gehanteerde stelsel te corrigeren en alsnog de, mogelijk voor een deel reeds eerder verschuldigde, belasting te voldoen.

5.9. Gelet op het tijdsverloop dat is verstreken tussen de laatste mondelinge behandeling van de zaak op 24 augustus 1987 en het doen van de uitspraak op 3 januari 1992 is het hof van oordeel dat de zaak - ondanks de ingewikkeldheid daarvan - niet binnen de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, lid 1, van het Europees verdrag voor de rechten van de mens, is behandeld.

Voor verhoging van de belasting is daarom geen plaats weshalve deze dient te vervallen.

6. Beslissing.

Het hof: - vernietigt de bestreden uitspraak en vermindert de naheffingsaanslag tot een berekend naar:

$$\begin{aligned} 18/118 \times f. 300.229,-- &= f. 45.797,-- \\ 4/104 \times f. 46.153,-- &= \underline{f. 1.775,--} + \\ &f. 47.572,-- \end{aligned}$$

zonder verhoging en

gelast dat de inspecteur het betaalde griffierecht ad f. 34,-- aan belanghebbende vergoedt.

Aldus gedaan in raadkamer op 3 januari 1992 door Mr. Steenbergen in tegenwoordigheid van Mr. Maat als griffier.

Maat

Steenbergen

AANGETEKEND VERZONDEN

22 JAN. 1992

AAN PARTIJEN.

Van de beslissing inzake de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van -4 FEB. 1992