

NLF 2021/1509

Winst- en omzetcorrecties juwelier; omkering bewijslast; brutowinstpercentage (1)

Hoge Raad 9 juli 2021, 20/01460, ECLI:NL:HR:2021:1086

SAMENVATTING

X (belanghebbende) is vanaf 2010 firmant in een vof die een juwelierszaak exploiteert. Firmanten in de vof waren, naast X, zijn echtgenote, zijn broer en diens echtgenote.

Op 28 maart 2011 is de politie een strafrechtelijk onderzoek begonnen naar de bedrijfsvoering van de vof en haar firmanten. Op 10 december 2013 heeft de Inspecteur boekenonderzoeken in gang gezet bij de vof en haar firmanten. Hij heeft gebruikgemaakt van informatie uit het strafrechtelijk onderzoek.

De Inspecteur heeft naar aanleiding van het onderzoek belastingaanslagen opgelegd. Hij heeft de aanslagen gebaseerd op een schatting van de belastbare winst respectievelijk op een schatting van de omzet van de desbetreffende jaren. De Inspecteur is daarbij uitgegaan van de inkopen zoals die in de administratie voorkwamen. Vervolgens heeft hij een brutowinstpercentage van 100 op die inkopen gehanteerd.

Hof Amsterdam heeft geoordeeld dat de administratie van de vof, vanwege diverse ernstige tekortkomingen en vervalste inkoopbonnen, niet als grondslag voor de winstberekening kan dienen. Naar het oordeel van het Hof is aannemelijk dat X op de inkopen ten minste een brutowinst van 75% heeft behaald. Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat de vereiste aangiften niet zijn gedaan.

X stelt in cassatie dat het Hof niet tot het verwerpen van de administratie kon overgaan, omdat de Inspecteur geen informatiebeschikking heeft genomen. Dit betoog wordt door de Hoge Raad verworpen. Uit de tekst van artikel 27e, lid 1, AWR volgt dat omkering en verzwaring van de bewijslast ook van toepassing kan zijn zonder dat de Inspecteur een informatiebeschikking heeft gegeven, namelijk indien de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan.

Het Hof heeft volgens de Hoge Raad niet een onjuiste bewijslastverdeling gehanteerd en evenmin voor dat bewijs een onjuiste maatstaf gebruikt. De oordelen van het Hof met betrekking tot de gehanteerde brutowinstpercentage geven volgens de Hoge Raad voorts niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het oordeel dat een brutowinstmarge van ten minste 75 procent aannemelijk is, hoeft niet in de weg te staan aan een redelijke schatting van die marge op 100 procent. De Hoge Raad verworpt alle middelen en verklaart het cassatieberoep ongegrond.

Conform Conclusie A-G IJzerman (NLF 2021/0834, met noot van Noë).

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op het gelijklopende arrest van dezelfde datum (NLF 2021/1535).

Omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden toegepast nadat een informatiebeschikking onherroepelijk vaststaat of als de vereiste aangifte niet is gedaan. In deze procedure heeft het Hof geoordeeld dat omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht niet aan de orde kan zijn omdat de Inspecteur geen informatiebeschikking heeft genomen. De Hoge Raad onderschrijft dat oordeel.

De vraag is dan of omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden toegepast omdat niet de vereiste aangifte is gedaan of dat dit alleen kan via een informatiebeschikking. De Hoge Raad is helder en overweegt dat bij het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht omkering en verzwaring van de bewijslast ook aan de orde kan komen als de vereiste aangifte niet is gedaan. De bewijslast daarvoor rust op de Inspecteur.

Vereiste aangifte

De Inspecteur dient te bewijzen dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting op zichzelf beschouwd en verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting én dat de belastingplichtige zich daarvan bewust moet zijn geweest. Als de Inspecteur stelt dat de administratie niet volledig is, dan is het de vraag hoe hij kan bewijzen dat de werkelijk verschuldigde belasting aanzienlijk hoger is. In de praktijk komt het voor dat dit bewijs wordt geleverd aan de hand van theoretische berekeningen, zoals de toepassing van een brutowinstpercentage. Op basis van een theoretische berekening wordt dan bepaald dat niet de vereiste aangifte is gedaan. Ik meen dat daar meer voor nodig is dan alleen een theoretische berekening aan de hand van een brutowinstpercentage, zoals een andere geldstroom of een vermogensvergelijking waaruit blijkt dat het inkomen hoger moet zijn geweest.

In deze procedure heeft de Inspecteur een brutowinstpercentage van 100 gehanteerd. Het Hof acht een brutowinstpercentage van 75 aannemelijk en oordeelt op die grond dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Het gevolg is dat omkering en verzwaring van de bewijslast wordt toegepast waardoor een brutowinstpercentage van 100 volgens het Hof een redelijke schatting van de winst betreft. Deze stapeling van veronderstellingen staat mijns inziens te ver af van de werkelijkheid. Ik begrijp dan ook niet goed waarom de Hoge Raad dit oordeel in stand houdt. Mijns inziens was het meer op zijn plaats geweest om in een geval waarin de Inspecteur geen informatiebeschikking heeft genomen het naar het oordeel van het Hof door de Inspecteur bewezen inkomen als correctie toe te passen in plaats van de gekunstelde correctie die hier in stand blijft.

Boete

Het gaat echter nog verder. De opgelegde boetes zijn gebaseerd op de met omkering en verzwaring van de bewijslast vastgestelde verschuldigde belasting. Het Hof oordeelde dat hiermee met de matiging van de boetes voldoende rekening was gehouden. In cassatie is betoogd dat om de omkering van de bewijslast op juiste wijze te elimineren het uitgangspunt moet zijn dat de Inspecteur met toepassing van de normale bewijsregels aannemelijk moet maken welk bedrag als grondslag voor de boeteoplegging

moet dienen. Gesteld is dat de onschuldpresumptie van artikel 6, lid 2, EVRM wordt geschonden als niet voor deze benadering wordt gekozen.

De A-G is niet ingegaan op de onschuldpresumptie en heeft slechts overwogen dat het Hof de jurisprudentie van de Hoge Raad juist heeft toegepast. Ook de Hoge Raad gaat hier niet op in en doet dit middel af met toepassing van artikel 81 Wet RO. Dat is mijns inziens een gemiste kans om het boeterecht bij omkering en verzwaring van de bewijslast in overeenstemming te brengen met artikel 6 EVRM. Doordat de boete een percentage bedraagt van de belastingheffing die met omkering en verzwaring van de bewijslast is vastgesteld, wordt de boete ten onrechte gebaseerd op een feit dat niet is bewezen. De Inspecteur heeft immers niet bewezen dat de vastgestelde heffing verschuldigd is. De boete zou daarom dan ook moeten worden bepaald aan de hand van de heffing die wordt vastgesteld zonder omkering en verzwaring van de bewijslast. Dat is in dit geval de correctie met toepassing van het brutowinstpercentage van 75. Het enkel matigen van het percentage als de heffingsgrondslag met omkering en verzwaring van de bewijslast wordt toegepast, doet onvoldoende recht aan de onschuldpresumptie.

mr. A.J.C. Perdaems
Hertoghs advocaten

BRON ECLI:NL:HR:2021:1086

Arrest in de zaak van X1 te Z (hierna: belanghebbende) tegen de Staatssecretaris van Financiën op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 19 maart 2020, nrs. 18/00198 tot en met 18/00210, op het hoger beroep van de Inspecteur en het incidenteel hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland (nrs. HAA15/5034 tot en met HAA15/5046) betreffende de aan belanghebbende over de jaren 2006 tot en met 2010 opgelegde navorderingsaanslagen en de voor het jaar 2011 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen alsmede de daarbij voor de jaren 2009 tot en met 2011 gegeven boetebeschikkingen, de over de jaren 2006 en 2007 opgelegde navorderingsaanslagen en de voor het jaar 2011 opgelegde aanslag in de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet, en de over de tijdvakken in de jaren 2006 tot en met 2009 opgelegde naheffingsaanslagen in de omzetbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door M.H.W.N Lammers, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak mondeling doen toelichten door Lammers voornoemd, advocaat te Amsterdam.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 28 januari 2021 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

¹ ECLI:NL:PHR:2021:80.

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1. Belanghebbende heeft op 29 december 2009 zijn onderneming ingebracht in een vennootschap onder firma (hierna: de VOF). Firmanten in de VOF waren, naast belanghebbende, zijn echtgenote, zijn broer en diens echtgenote. De activiteiten van de VOF bestonden uit de inkoop, de verkoop en de reparatie van sieraden en de in- en verkoop en de bewerking van edele metalen. De VOF verkocht sieraden in twee winkels en via een website.

2.1.2. Op 28 maart 2011 is de politie een strafrechtelijk onderzoek begonnen naar de bedrijfsvoering van de VOF en haar firmanten. Op 10 december 2013 heeft de Inspecteur boekenonderzoeken in gang gezet bij de VOF en haar firmanten. Bij belanghebbende is de aanvaardbaarheid van de aangiften voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor de jaren 2006 tot en met 2011 onderzocht, alsmede die van de aangiften voor de omzetbelasting voor de jaren 2006 tot en met 2009. Daarvoor is de inbeslaggenomen financiële administratie van belanghebbende en van de VOF als basis gebruikt. Daarnaast heeft de Inspecteur gebruik gemaakt van informatie uit het strafrechtelijk onderzoek.

2.1.3. De Inspecteur heeft naar aanleiding van het hiervoor in 2.1.2 door hem verrichte onderzoek de onderhavige belastingaanslagen (hierna: de aanslagen) opgelegd. De Inspecteur heeft de aanslagen gebaseerd op een schatting van de belastbare winst respectievelijk op een schatting van de omzet van de desbetreffende jaren. Hij is daarbij uitgegaan van de inkopen zoals die in de administratie voorkwamen. Vervolgens heeft hij een brutowinstpercentage van 100 op die inkopen gehanteerd.

2.2.1. Voor het Hof was onder meer in geschil of de Inspecteur voor de aanslagen heeft bewezen dat belanghebbende wat betreft de opgaaf van de winst en de verschuldigde omzetbelasting in de desbetreffende jaren niet de vereiste aangifte heeft gedaan als bedoeld in artikel 27e, lid 1, AWR en dat daarom de bewijslast op grond van dat wetsartikel wordt omgekeerd en verzwaaard.

2.2.2. Naar het oordeel van het Hof kan omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht niet aan de orde zijn, aangezien de Inspecteur ten aanzien van belanghebbende voor de onderhavige jaren niet een informatiebeschikking heeft gegeven. Als de Inspecteur met omkering en verzwaring van de bewijslast de aanslagen wil handhaven, zal hij aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast aannemelijk moeten maken dat belanghebbende voor de IB/PVV en de omzetbelasting niet de vereiste aangiften heeft gedaan, aldus het Hof. In dit geval moet de Inspecteur dan mede aannemelijk maken dat de administratie van de VOF dusdanig onbetrouwbaar is dat deze niet kan dienen als grondslag voor de jaarlijkse winst- en omzetberekening. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt in dat geval volgens het Hof met zich dat in eerste instantie de Inspecteur ter voldoening aan de op hem rustende bewijslast kan volstaan met een gemotiveerde schatting, waarna belanghebbende aannemelijk dient te maken dat en waarom zijn winst en omzet lager is dan door de Inspecteur is berekend.

2.2.3. Het Hof heeft geoordeeld dat de administratie van de VOF zodanige gebreken en tekortkomingen bevat dat deze niet kan dienen als grondslag voor de winst- en omzetberekening. Het Hof heeft vervolgens - onder verwijzing naar arresten van de Hoge Raad van 23 april 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8043, en van 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083 - beoordeeld of de

Inspecteur aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast aannemelijk heeft gemaakt dat zich in de aangifte een of meer gebreken voordoen die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting op zichzelf beschouwd en verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting.

2.2.4. Op basis van de gedingstukken is het Hof tot het oordeel gekomen dat aannemelijk is dat belanghebbende “ten minste op zijn inkopen een brutowinstpercentage van 75 behaald heeft”. Een brutowinstpercentage van 75 leidt tot een veel hogere winst en tot een veel hoger bedrag aan verschuldigde omzetbelasting dan de aangegeven belastbare winsten respectievelijk de aangegeven omzetbelasting. Op grond hiervan heeft het Hof geoordeeld dat de “nieuwe ‘geschatte belastbare winsten’” en de nageheven omzetbelasting - absoluut en relatief gezien - dermate veel hoger zijn dan de aangegeven winst respectievelijk de aangegeven omzetbelasting dat geen andere conclusie denkbaar is dan dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting op zichzelf beschouwd en verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Dat de Inspecteur bij het opleggen van de aanslagen is uitgegaan van een geschat brutowinstpercentage van 100 op de inkopen, kan volgens het Hof als redelijk worden aangemerkt. Belanghebbende heeft niet overtuigend aangetoond dat de aanslagen te hoog zijn vastgesteld, aldus het Hof.

3. Beoordeling van de middelen

Omkering en verzwaring van de bewijslast

Het eerste middel is gericht tegen het oordeel van het Hof dat de boekhouding vanwege diverse ernstige tekortkomingen niet als grondslag voor de winst- en omzetberekening kan dienen. Aangezien de Inspecteur geen informatiebeschikking heeft gegeven, kon het Hof niet komen tot het oordeel dat de administratie wordt verworpen. Op deze manier omzeilt het Hof de, met rechtswaarborgen voor de belastingplichtige omklede, procedure van de informatiebeschikking ten gunste van de inspecteur, aldus het middel.

Het Hof heeft geoordeeld dat omkering en verzwaring van de bewijslast wegens het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht als bedoeld in artikel 52 AWR niet aan de orde kan zijn, aangezien de Inspecteur ten aanzien van belanghebbende niet een informatiebeschikking heeft gegeven. Dit oordeel is juist. Artikel 27e, lid 1, AWR, in samenhang gelezen met artikel 52a, lid 1, AWR, bepaalt immers dat voor omkering en verzwaring van de bewijslast op die grond sprake moet zijn van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking.²

Uit de tekst van artikel 27e, lid 1, AWR volgt dat omkering en verzwaring van de bewijslast ook van toepassing kan zijn zonder dat de inspecteur een informatiebeschikking heeft gegeven, namelijk indien de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Daartoe zal de inspecteur - zoals het Hof terecht heeft overwogen - aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast feiten en omstandigheden aannemelijk moeten maken die deze conclusie rechtvaardigen. Onderdeel van zulke feiten en omstandigheden kan zijn dat de administratie zodanige gebreken en tekortkomingen bevat dat deze niet kan dienen als grondslag voor de winst- en omzetberekening. De omstandigheid dat artikel

2 Vgl. HR 2 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2795, rechtsoverwegingen 2.4.1 en 2.4.2.

52a, lid 1, AWR aan de inspecteur de mogelijkheid biedt om wegens niet-naleving van de administratie- en bewaarplicht een informatiebeschikking te geven, staat hieraan niet in de weg. Het eerste middel faalt.

Gemotiveerde schatting

Het eerste onderdeel van het tweede middel, dat voortbouwt op middel 1, betoogt dat het Hof een onjuiste bewijslastverdeling hanteert en ten onrechte tot het oordeel komt dat de Inspecteur kan volstaan met een gemotiveerde schatting van de winst en de omzet.

Het middelonderdeel faalt. Indien de administratie niet kan dienen als grondslag voor de winst- of omzetberekening, brengt een redelijke bewijslastverdeling mee - zoals het Hof terecht heeft geoordeeld - dat de inspecteur ter voldoening aan de op hem rustende bewijslast in eerste instantie kan volstaan met een gemotiveerde schatting van de winst respectievelijk de omzet, waarna de belastingplichtige aannemelijk dient te maken dat en waarom zijn winst respectievelijk omzet lager is dan door de inspecteur is berekend.³ Het Hof heeft dan ook niet een onjuiste bewijslastverdeling gehanteerd en evenmin voor dat bewijs een onjuiste maatstaf gebruikt.

Brutowinstpercentage

Het tweede onderdeel van het derde middel betoogt dat het oordeel van het Hof dat de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslagen in redelijkheid kon uitgaan van een brutowinstpercentage van 100 op de inkopen zich niet verdraagt met het eerdere oordeel van het Hof waarin het aannemelijk acht dat belanghebbende ten minste een brutowinst heeft behaald van 75 procent op zijn inkopen.

Het middelonderdeel miskent dat het oordeel dat een brutowinstmarge van ten minste 75 procent aannemelijk is, niet in de weg hoeft te staan aan een redelijke schatting van die marge op 100 procent. Indien aannemelijk is dat de belastingplichtige een bedrag aan winst of omzet, door de inspecteur berekend aan de hand van een gemotiveerde schatting als bedoeld in 3.2.2, niet in zijn aangifte heeft verantwoord, moet op basis van die schatting worden beoordeeld of de vereiste aangifte voor de IB/PVV respectievelijk de omzetbelasting als bedoeld in artikel 27e, lid 1, AWR is gedaan. Daarbij dienen - zoals het Hof terecht heeft overwogen - de uitgangspunten van het arrest van de Hoge Raad van 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, in aanmerking te worden genomen. Indien dan wordt geoordeeld dat de vereiste aangifte niet is gedaan, vloeit uit artikel 27e, lid 1, AWR voort dat de omkering en verzwaring van de bewijslast van toepassing is. Daarbij geldt dat een aanslag niet naar willekeur mag worden vastgesteld, maar moet berusten op een redelijke schatting van de niet aangegeven winst of omzet.⁴ De beoordeling of een schatting redelijk (niet willekeurig) is, behelst een minder strenge toets dan de beoordeling of en in hoeverre aannemelijk is dat de belastingplichtige een bedrag aan winst of omzet niet in zijn aangifte heeft verantwoord. Die laatste beoordeling moet plaatsvinden op basis van de normale regels van stelplicht en bewijslast, met inachtneming van de hiervoor in 3.2.2 vermelde regel over een gemotiveerde schatting.

3 Vgl. HR 10 augustus 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB3112, rechtsoverweging 4.2.

4 Vgl. HR 28 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF6486, rechtsoverweging 3.3.

Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.2 is overwogen, geven de oordelen van het Hof met betrekking tot de gehanteerde brutowinstpercentages niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Zij kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Zij zijn ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het tweede onderdeel van het derde middel faalt daarom ook.

De middelen voor het overige kunnen evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van de middelen voor het overige is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, E.F. Faase en J.A.R. van Eijnsden, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 9 juli 2021.