

HOGE RAAD 25 juni 2021 (Nr. 19/05845)
(Mrs. Van Hilten, Punt, Van Loon, Faase, Van Eijdsen)

125*

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 52 AWR

ECLI:NL:HR:2021:986

Uitgangspunten voor vaststellen schending administratie- en bewaarplicht. Bewijsvermoeden niet-onderzochte loontijdvakken gebaseerd op bevindingen in wel-onderzochte tijdvakken

Belanghebbende, een BV, drijft een horecaonderneming. Op basis van een boekenonderzoek met betrekking tot het loontijdvak december 2012 heeft de Inspecteur aan belanghebbende een informatiebeschikking voor de loontijdvakken van januari 2011 tot en met december 2012 gegeven omdat zij de administratie- en bewaarplicht heeft geschonden.

Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende met betrekking tot het loontijdvak december 2012 de administratieplicht heeft geschonden. Daarbij is het Hof er vanuit gegaan dat belanghebbende de tekortkomingen waarop deze schending is gebaseerd niet heeft bestreden. Ook met betrekking tot de loontijdvakken van januari 2011 tot en met december 2011 heeft de Inspecteur een schending van de administratie- en bewaarplicht aannemelijk gemaakt, ondanks de omstandigheid dat hij daaraan enkel ten grondslag heeft gelegd dat belanghebbende diverse werkroosters en eigenverbruiklijsten van het personeel niet heeft overgelegd, aldus het Hof. Ten slotte heeft de Inspecteur met betrekking tot de loontijdvakken van januari 2012 tot en met november 2012 schending van de administratie- en bewaarplicht volgens het Hof mogen baseren op een bewijsvermoeden, omdat de omstandigheden in de onderneming sinds 2006 niet zijn gewijzigd en belanghebbende dat bewijsvermoeden niet heeft ontzenuwd. Het Hof heeft de informatiebeschikking in stand gelaten.

HR: Uit het proces-verbaal van de zitting bij het Hof blijkt dat belanghebbende de tekortkomingen in de loonadministratie van het loontijdvak december 2012 heeft bestreden. Het andersluidende oordeel van het Hof is daarom onvoldoende gemotiveerd.

Uitgangspunt is dat een schending van de administratie- en bewaarplicht alleen aan de orde is als de aard en de omvang van de gebreken zodanig zijn dat de administratie niet kan dienen als grondslag voor het vaststellen van de verschuldigde loonheffingen. Dit dient per loontijdvak te worden beoordeeld. De grond-

1 Mogelijk, omdat op grond van art. 13 Wet BRV ter zake van die tussentijdse verkrijging niet of beperkt belasting verschuldigd is geworden. Of moet de verminderde heffing op grond van art. 13 Wet BRV dan buiten beschouwing worden gelaten omdat anders die faciliteit materieel zou worden teruggenomen.

2 De naheffingstermijn is voor verkrijgingen van economische eigendom immers 12 jaar.

slag waarop het Hof zijn oordeel heeft gebaseerd dat met betrekking tot de loontijdvakken van januari 2011 tot en met december 2011 de administratie- en bewaarplicht is geschonden, sluit niet aan bij dit uitgangspunt. Dit oordeel van het Hof kan derhalve niet in stand blijven.

Schending van de administratie- en bewaarplicht in niet-onderzochte loontijdvakken kan niet worden gebaseerd op een schending van die plicht in loontijdvakken die wel zijn onderzocht, tenzij er voldoende zwaarwegende redenen bestonden om dat onderzoek achterwege te laten en aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Bij de beoordeling of dit aannemelijk is, kunnen bewijsvermoedens worden gehanteerd die zijn gebaseerd op vaststaande feiten. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, moet van dergelijke vermoedens met terughoudendheid gebruik worden gemaakt.

De informatiebeschikking wordt conform de beslissing van de Rechtbank vernietigd voor zover deze betrekking heeft op de loontijdvakken van januari 2011 tot en met december 2011 en de zaak wordt verwezen om te beoordelen of de beschikking voor het overige in stand kan blijven.

ARREST

in de zaak van

[X] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 27 november 2019, nr. BK-18/00931, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 17/3818), betreffende een ten aanzien van belanghebbende gegeven informatiebeschikking. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door F.H.H. Sijbers, 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.

Namens belanghebbende is de zaak schriftelijk toegelicht door Sijbers voornoemd, advocaat te Den Haag.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1 Feitelijke uitgangspunten

2.1.1 Belanghebbende drijft een horecaonderneming. Tot haar personeel behoorden tot 30 september 2012 ook muzikanten. Vanaf die datum zijn zij in dienst bij een andere, aan belanghebbende gelieerde vennootschap.

2.1.2 In 2010 heeft de Inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek uitgevoerd over de jaren 2006 tot en met 2010. Naar aanleiding van de bevindingen van dit onderzoek heeft de Inspecteur belanghebbende op 9 december 2010 een "Waarschuwing administratie- en bewaarplicht" gegeven. Om een als gevolg van dat boekenonderzoek ontstaan geschil te beslechten, hebben de vennootschap die houder is van de aandelen in belanghebbende, belanghebbende en de Inspecteur een vaststellingsovereenkomst gesloten. Daarin is onder meer vastgelegd dat belanghebbende de plannings, roosters en urenverantwoording van het personeel zal gaan bewaren.

2.1.3 In januari 2013 is de Inspecteur een nieuw boekenonderzoek gestart. Dit boekenonderzoek had betrekking op de aanvaardbaarheid van onder meer de aangifte voor de loonheffingen over het tijdvak 1 december 2012 tot en met 31 december 2012. Op 14 augustus 2013 heeft de Inspecteur een memo uitgebracht met zijn voorlopige bevindingen van het boekenonderzoek. Daarin is geconstateerd dat ten opzichte van de vorige controle de bewaarde vastleggingen in de administratie aanzienlijk zijn verbeterd, maar dat toch op een aantal punten niet werd voldaan aan de administratie- en bewaarplicht. Als gebreken werden de volgende bevindingen aangeduid: (i) de opgestelde roosters voor het personeel werden niet bewaard, maar werden overschreven door overzichten met daadwerkelijk gewerkte uren, (ii) niet werd geregistreerd welk personeelslid beschikte over welke kassa-magneetkaart (nummer) en welke portemonnee, en (iii) de shiftverantwoordingen voor de pianisten waren niet digitaal beschikbaar, maar wel op papier. Verder is in het memo beschreven dat een vergelijking van de verrichte loonbetalingen met de urenverantwoording heeft plaatsgevonden, waarbij ook in de beschouwing zijn betrokken foto's op de website van belanghebbende waarop personeelsleden zichtbaar zijn, en een 'zichtwaarne-

ming' in de middag van 30 december 2012. Blijkens het memo heeft de Inspecteur hieruit de conclusie getrokken dat de urenverantwoording niet volledig was en dat belanghebbende de loonheffingen niet juist en niet volledig heeft aangegeven.

2.1.4 Bij brief van 15 december 2014 heeft de Inspecteur belanghebbende meegedeeld dat het boekenonderzoek wordt uitgebreid tot de aanvaardbaarheid van (onder meer) de aangiften voor de loonheffingen over tijdvakken in de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012.

Bij brief van 23 september 2016 heeft de Inspecteur de gemachtigde van belanghebbende op de hoogte gesteld van zijn voorlopige bevindingen van dit boekenonderzoek. Deze bevindingen betroffen tijdvakken in het jaar 2011 en hielden onder meer in (i) dat werkroosters van horecapersoneel en muzikanten gaandeweg de week door de bedrijfsleider werden aangepast aan de optredende mutaties, zodat die roosters uiteindelijk dezelfde waren als die welke werden gebruikt voor de verantwoording van de verloonde uren, (ii) dat in de overgelegde administratie een aantal werkroosters van horecapersoneel en muzikanten ontbrak, en (iii) dat in de overgelegde administratie van een aantal perioden de door het personeel bijgehouden lijsten met eigen verbruik en representatie ontbraken of onvolledig waren. In dezelfde brief heeft de Inspecteur belanghebbende verzocht de ontbrekende bescheiden alsnog te verstrekken. Belanghebbende heeft, ook na herinneringen door de Inspecteur, niet gereageerd op de brief van 23 september 2016.

2.1.5 Op 4 november 2016 heeft de Inspecteur ten aanzien van belanghebbende met betrekking tot de over de jaren 2011 en 2012 op te leggen naheffingsaanslagen in de loonheffingen een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR gegeven (hierna: de informatiebeschikking). De informatiebeschikking vermeldt onder meer:

“Met betrekking tot de werknemers niet zijnde muzikanten[:] dat het aantal uren dat ten grondslag ligt aan de aangiften loonheffingen niet aansluit bij het aantal uren dat in de loonadministratie is vermeld. De inspecteur kan daarom niet aan de hand van de loonadministratie de juistheid en volledigheid van de aangiften loonheffingen controleren.

Met betrekking tot de muzikanten[:] uit analyse van de in de roosters verantwoorde shifts, de volgens de kassabonnetjes met het gebruik van consumpties door muzikanten en de uren op basis waarvan de aangiften loonheffingen zijn ingediend, blijkt het volgende:

- De dagen waarop volgens de kassabonnetjes muzikanten aanwezig zijn geweest komen in veel gevallen niet overeen met de dagen waarop zij volgens de in de roosters vermelde shifts aanwezig waren.
- De uren op basis waarvan de aangiften loonheffingen zijn gedaan, komen niet altijd overeen met het aantal uren waarop de muzikanten volgens de in de roosters vermelde aantallen shifts aanwezig zouden zijn geweest.
- Uren waarop de muzikanten blijkens de kassabonnetjes aanwezig zijn geweest, zijn niet in alle gevallen als loon verantwoord; dit geldt zowel voor muzikanten die wel in het rooster met shifts worden vermeld als muzikanten die niet in het rooster zijn vermeld.”

2.2 De oordelen van het Hof

2.2.1 Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 een loonadministratie heeft gevoerd die niet voldeed aan de op haar ingevolge artikel 52 AWR rustende administratie- en bewaarplicht. Die gebreken zijn naar het oordeel van het Hof dermate ernstig dat zij voor de loonheffingen de in artikel 25, lid 3, AWR bedoelde omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen en dat de informatiebeschikking terecht is gegeven. Dit oordeel heeft het Hof gegrond op de hierna in 2.2.2 tot en met 2.2.4 weergegeven oordelen.

2.2.2 Het Hof is in de eerste plaats van oordeel dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van belanghebbende over de maand december 2012 niet voldoet aan de daaraan op grond van artikel 52 AWR te stellen eisen. Het Hof heeft dit oordeel gebaseerd op de constatering die zijn vermeld in het hiervoor in 2.1.3 bedoelde memo en in de informatiebeschikking (zoals hiervoor in 2.1.5 weergegeven). Het Hof is daarbij ervan uitgegaan dat belanghebbende die constatering niet heeft bestreden.

2.2.3 Het Hof heeft verder geoordeeld dat, hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking op 4 november 2016 de administratie van 2011 nog niet in detail was gecontroleerd, de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie ook voor het jaar 2011 niet aan de daaraan te stellen

eisen voldeed. Het heeft aan dat oordeel ten grondslag gelegd dat diverse roosters en eigenverbruikslijsten ontbraken en desgevraagd niet aan de Inspecteur zijn verstrekt.

2.2.4 Het Hof heeft aan de omstandigheden dat belanghebbende vanaf 2006 was gevestigd op hetzelfde adres, dat het ondernemingsconcept, het assortiment, de doelgroep en de bedrijfsvoering sindsdien niet zijn gewijzigd, en dat de onderneming door dezelfde personen werd geleid, het bewijsvermoeden ontleend dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode waarover de boeken niet zijn gecontroleerd (januari tot en met november 2012), dezelfde gebreken vertoonde als in 2011 en in december 2012. Volgens het Hof heeft belanghebbende dat bewijsvermoeden niet ontzenuwd.

3. *Beoordeling van de middelen*

3.1.1 Middel I is gericht tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het eerste onderdeel van het middel klaagt dat het Hof ervan is uitgegaan dat belanghebbende de constateringen van de Inspecteur voor de maand december 2012 niet heeft bestreden. Dat uitgangspunt is feitelijk onjuist, aldus het middel. Het tweede onderdeel betoogt dat de door de Inspecteur in de informatiebeschikking gestelde gebreken in de administratie van het tijdvak december 2012 niet het oordeel van het Hof kunnen dragen dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de administratieplicht van artikel 52 AWR en dat deze gebreken evenmin van dien aard zijn dat zij de omkering en verzwaring van de bewijslast kunnen rechtvaardigen.

3.1.2 Het eerste middelonderdeel slaagt. Blijkens het proces-verbaal van de zitting in hoger beroep heeft de gemachtigde van belanghebbende een pleitnota overgelegd en daarin verwezen naar de pleitnota die is overgelegd bij de Rechtbank. In die pleitnota heeft belanghebbende de in het hiervoor in 2.1.3 bedoelde memo opgenomen bevindingen van de controlerende ambtenaar ter discussie gesteld en gemotiveerd betoogd dat en waarom de Inspecteur aan die constateringen onjuiste conclusies heeft verbonden. Het Hof heeft over die – relevante – verweren van belanghebbende geen oordelen gegeven. Het oordeel van het Hof dat de Inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van de maand december 2012 niet voldoet aan de daaraan op grond van artikel 52 AWR te stellen eisen, is daarom onvoldoende gemotiveerd.

3.1.3 Het tweede middelonderdeel is gericht tegen het oordeel dat belanghebbende voor de maand december 2012 niet heeft voldaan aan haar administratie- en bewaarplicht. Dat oordeel bouwt voort op het hiervoor in 3.1.2 bedoelde oordeel. Het middelonderdeel behoeft daarom geen behandeling.

Opmerking verdient het volgende voor het geval dat de inspecteur na onderzoek vaststelt dat de aan de aangifte voor de loonheffingen ten grondslag gelegde gegevens niet overeenstemmen met in de administratie van de inhoudingsplichtige aangetroffen gegevens of met gegevens die anderszins zijn vergaard. Die vaststelling kan aanleiding zijn om op het door de inhoudingsplichtige aangegeven en afgedragen bedrag aan loonheffingen correcties aan te brengen. Dit rechtvaardigt echter op zichzelf nog niet de gevolgtrekking dat de inhoudingsplichtige de administratieplicht van artikel 52, lid 1, AWR heeft geschonden. Die gevolgtrekking is pas gerechtvaardigd als de aard en de omvang van de vastgestelde gebreken van dien aard zijn dat hetgeen in de administratie is vastgelegd niet kan dienen als grondslag voor het vaststellen van de verplichtingen van de inhoudingsplichtige met betrekking tot de loonheffingen. Dit betekent ook dat de omstandigheid dat niet of niet geheel is voldaan aan afspraken die met de inspecteur zijn gemaakt over het bewaren van bescheiden die in het kader van de bedrijfsvoering van de inhoudingsplichtige een al of niet tijdelijke functie hebben (zoals documenten die plannings, roosters en urenverantwoording bevatten), nog niet tot de gevolgtrekking hoeft te leiden dat voor de loonheffingen de administratieplicht van artikel 52, lid 1, AWR is geschonden.

3.2.1 Middel II klaagt over het hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordeel van het Hof dat de Inspecteur met de bevindingen van het niet afgeronde boekenonderzoek voor het jaar 2011 aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van dat jaar niet aan de te stellen eisen voldeed.

3.2.2 Het middel slaagt. Met inachtneming van hetgeen hiervoor in 3.1.3 is overwogen, kunnen de door het Hof aan zijn beslissing ten grondslag gelegde bevindingen niet de ingrijpende slotsom rechtvaardigen dat belanghebbende met hetgeen zij in de loonadministratie voor de maanden januari 2011 tot en met december 2011 heeft vastgelegd, niet heeft voldaan aan de verplichtingen van artikel 52, lid 1, AWR. Dat geldt niet alleen indien deze bevindingen elk op zichzelf worden beschouwd, maar ook als zij gezamenlijk in aanmerking worden genomen. Dit wordt niet anders door de omstandigheid dat belanghebbende diverse roosters en eigenverbruikslijsten ook na herhaald verzoek niet aan de Inspecteur heeft

verstrekt. Die omstandigheid werpt immers geen licht op de kwaliteit van de door belanghebbende gevoerde loonadministratie.

3.3.1 Middel III klaagt dat het Hof, zoals hiervoor in 2.2.4 weergegeven, op basis van bewijsvermoedens, dus zonder dat de administratie is onderzocht, heeft geoordeeld dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode (januari tot en met november 2012), dezelfde gebreken vertoont als die welke zijn bevonden in de administratie die is gevoerd in 2011 en in december 2012.

3.3.2 Gelet op hetgeen hiervoor in 3.1.2 en 3.2.2 is overwogen met betrekking tot het tijdvak december 2012 onderscheidenlijk het jaar 2011, berust het door het Hof gehanteerde bewijsvermoeden op een ondeugdelijke grondslag. Het oordeel van het Hof met betrekking tot de periode januari tot en met november 2012 is reeds om die reden onvoldoende gemotiveerd. Het middel slaagt in zoverre en behoeft voor het overige geen behandeling.

3.3.3 Als de inspecteur van oordeel is dat niet of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen van artikel 52, lid 1, AWR, kan hij dit vaststellen bij een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR. Die vaststelling zal gebaseerd moeten zijn op bevindingen die voortvloeien uit een onderzoek naar de administratie van de administratieplichtige. Aangezien uit het systeem van de AWR voortvloeit dat per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of te weinig belasting is geheven, geldt dat de vraag of aan die verplichtingen al of niet is voldaan, per tijdvak moet worden beantwoord. De omstandigheid dat naheffing van belasting over meer dan één aangiftetijdvak kan geschieden bij één naheffingsaanslag en de informatiebeschikking wordt gegeven met het oog op die naheffingsaanslag, doet daaraan niet af.

3.3.4 Bij het geven van een bewijsoordeel kan het gebruik van vermoedens aan de orde komen. Dat zal vooral geboden zijn in gevallen waarin hetgeen moet worden bewezen niet of bezwaarlijk waarneembaar is voor de rechter of voor de partij op wie de last rust het bewijs te leveren. Deze omstandigheid doet zich doorgaans niet voor bij de beoordeling van de administratie van de administratieplichtige. Immers, indien een administratie is gevoerd en bewaard, dan is deze administratie voorhanden en kan de inspecteur aanwijzen wat daarin ontbreekt of onjuist is. Het zware verwijt dat een administratieplichtige in bepaalde, nietonderzochte, aangiftetijdvakken niet heeft voldaan aan zijn administratie- en bewaarplicht – met inbeginsel het ingrijpende gevolg van omkering en verzwarening van de bewijslast – kan daarom in de regel niet worden gebaseerd op het niet-naleven van de administratie- en bewaarplicht in wel onderzochte tijdvakken. Dit is alleen anders wanneer voldoende zwaarwegende redenen bestonden waarom dat onderzoek achterwege kon blijven, en bovendien aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken zich dezelfde of soortgelijke tekortkomingen hebben voorgedaan. Bij de beoordeling of dit aannemelijk is, kunnen vermoedens worden gehanteerd die zijn gebaseerd op vaststaande feiten. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, moet van dergelijke vermoedens met terughoudendheid gebruik worden gemaakt.

3.4 Gelet op hetgeen hiervoor in 3.1.2, 3.2.2 en 3.3.2 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen voor zover de informatiebeschikking betrekking heeft op de tijdvakken die zijn gelegen in het jaar 2011. De uitspraak van de Rechtbank moet in zoverre worden bevestigd. Verwijzing moet volgen voor een nieuwe beoordeling van de informatiebeschikking voor zover die ziet op de tijdvakken die zijn gelegen in het jaar 2012.

4. *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie en de Inspecteur in de kosten van het geding voor het Hof.

5. *Beslissing*

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof,
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank voor zover deze betrekking heeft op de informatiebeschikking voor zover die ziet op de tijdvakken die zijn gelegen in het jaar 2011 en op de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten,
- verwijst het geding naar het Gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 519,

- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 2.136 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van belanghebbende voor het geding voor het Hof, vastgesteld op € 1.068 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 27 november 2019 (Nr. 18/0931)

Uitspraak

in het geding enz.;

op het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 19 juli 2018, nummer SGR 17/3818.

1 (...)

5 Beoordeling van het geschil

5.1. Op grond van artikel 52, eerste en tweede lid, AWR, zijn lichamen die een bedrijf uitoefenen administratieplichtig en gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf naar de eisen van dat bedrijf een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overige van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Op grond van het vierde lid van dit artikel zijn administratieplichtigen verplicht de eerder genoemde gegevensdragers gedurende zeven jaren te bewaren. Op grond van het vijfde lid kunnen de op een gegevensdrager aangebrachte gegevens worden overgebracht en bewaard op een andere gegevensdrager als dit geschiedt met juiste en volledige weergave van de gegevens en deze gegevens gedurende de volledige bewaartijd beschikbaar zijn en binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt. Op grond van het zesde lid dient de administratie zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en dienen de gegevensdragers zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is.

5.2. Wordt met betrekking tot een op te leggen belastingaanslag of een te geven beschikking niet of niet volledig voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 52 AWR, dan kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). In een informatiebeschikking wijst de inspecteur op artikel 25, derde lid, AWR, waar is bepaald dat een bezwaar, dat is gericht tegen een belastingaanslag of fiscale beschikking met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking, wordt afgewezen, tenzij blijkt dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is (de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast).

5.3. De Inspecteur komt op tegen het oordeel van de Rechtbank dat de informatiebeschikking niet in stand kan blijven, omdat het de Inspecteur niet is toegestaan op basis van vermoedens een informatiebeschikking te geven.

5.4. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur op grond van de – door belanghebbende onbestreden – constatering in het memo (zie 2.6) en in de informatiebeschikking (zie 2.9) aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van belanghebbende over de maand december 2012 niet voldoet aan de daaraan op grond van artikel 52 AWR te stellen eisen. Op grond hiervan is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet heeft voldaan aan haar administratie- en bewaarplicht en dat sprake is van dermate ernstige gebreken dat deze toepassing van de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen. In het memo, dat ziet op de periode van 1 december 2012 tot en met 31 december 2012, dat ruim drie jaren vóór het geven van de informatiebeschikking is uitgebracht, komt onder meer naar voren dat tot dat moment de werkroosters niet werden bewaard, terwijl dat bij de ongeveer anderhalf jaar eerder gesloten vaststellingsovereenkomst wel was afgesproken, en dat niet werd geregistreerd welk personeelslid welke magneetkaart en welke portemonnee op een bepaalde dag tot zijn beschikking had. Aangaande de roosters wordt vermeld dat die zijn overschreven door urenoverzichten met daadwerkelijk gewerkte uren, en in het vervolg van het memo wordt na het leggen van verschillende verbanden steeds geconcludeerd dat de urenverantwoording zowel ten aanzien van de reguliere werknemers als ten aanzien van de muzikanten niet volledig is.

5.5. In de brief van 23 september 2016 (zie 2.8) is belanghebbende gewezen op de voorlopige bevindingen van het naar de aangiften loonheffingen over het tijdvak 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012 uitgebreide boekenonderzoek. In deze brief heeft de Inspecteur onder meer gewezen op het ontbreken van diverse roosters en eigen verbruikslijsten over het jaar 2011 en heeft hij verzocht om deze ontbrekende bescheiden alsnog uiterlijk 14 oktober 2016 aan hem te verstrekken. Ondanks herinneringen op 13 en 17 oktober 2016 heeft de Inspecteur geen reactie van belanghebbende en dus (ook) niet de ontbrekende bescheiden ontvangen. Hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking de administratie over 2011 nog niet in detail was gecontroleerd, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur met de bij het nog niet afgeronde boekenonderzoek opgedane bevindingen aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie ook voor het jaar 2011 niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed.

5.6. Aan de omstandigheid dat de horecaonderneming vanaf 2006 was gevestigd op hetzelfde adres, het ondernemingsconcept, het assortiment, de doelgroep en de bedrijfsvoering sindsdien niet zijn gewijzigd en dat de onderneming door dezelfde personen werd geleid, ontleent het Hof het bewijsvermoeden dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode (januari tot en met november 2012) dezelfde gebreken vertoonde als in 2011 en december 2012. Belanghebbende heeft dit bewijsvermoeden niet ontzenuwd.

5.7. Op grond van al hetgeen in 5.1 tot en met 5.6 is overwogen is het Hof van oordeel dat de Inspecteur het bewijs heeft geleverd dat belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 niet heeft voldaan aan de ingevolge artikel 52 AWR op hem rustende administratie- en bewaarplicht en dat de gebreken in de administratie dermate ernstig zijn dat met betrekking tot de naheffingsaanslag loonheffingen voor het tijdvak 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012 toepassing van de sanctie van artikel 27e AWR gerechtvaardigd is.

5.8. Op grond van het vorenstaande is het Hof van oordeel dat de informatiebeschikking terecht is gegeven. Het hoger beroep van de Inspecteur is dus gegrond.

6 Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank; en
- bevestigt de uitspraak op bezwaar.

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel I

4. Schending van het recht, meer in het bijzonder art. 52 AWR, althans schending van regels van een goede procesorde, althans een verzuim van vormen waarvan de nietinachtneming nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat belanghebbende de constatering van de inspecteur met betrekking tot de loonadministratie zoals vervat in de informatiebeschikking en een memo van 14 augustus 2013 niet heeft bestreden. Zulks door in r.o. 5.4. en 5.7. te oordelen dat:

'5.4. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur op grond van de – door belanghebbende onbestreden – constateringen in het memo (zie 2.6) en in de informatiebeschikking (zie 2.9) aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van belanghebbende over de maand december 2012 niet voldoet aan de daaraan op grond van artikel 52 AWR te stellen eisen. Op grond hiervan is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet heeft voldaan aan haar administratie- en bewaarplicht en dat sprake is van dermate ernstige gebreken dat deze toepassing van de sanctie van omkering en verzwarende van de bewijslast rechtvaardigen.

In het memo, dat ziet op de periode van 1 december 2012 tot en met 31 december 2012, dat ruim drie jaren vóór het geven van de informatiebeschikking is uitgebracht, komt onder meer naar voren dat tot dat moment de werkroosters niet werden bewaard, terwijl dat bij de ongeveer anderhalf jaar eerder gesloten vaststellingsovereenkomst wel was afgesproken, en dat niet werd geregistreerd welk personeelslid welke magneetkaart en welke portemonnee op een bepaalde dag tot zijn beschikking

had. Aangaande de roosters wordt vermeld dat die zijn overschreven door urenoverzichten met daadwerkelijk gewerkte uren, en in het vervolg van het memo wordt na het leggen van verschillende verbanden steeds geconcludeerd dat de urenverantwoording zowel ten aanzien van de reguliere werknemers als ten aanzien van de muzikanten niet volledig is.'

En:

'5.7. Op grond van al hetgeen in 5.1 tot en met 5.6 is overwogen is het Hof van oordeel dat de Inspecteur het bewijs heeft geleverd dat belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 niet heeft voldaan aan de ingevolge artikel 52 AWR op hem rustende administratie- en bewaarplicht en dat de gebreken in de administratie dermate ernstig zijn dat met betrekking tot de naheffingsaanslag toonheffingen voor het tijdvak 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012 toepassing van de sanctie van artikel 27e AWR gerechtvaardigd is.'

Toelichting middel IA: constatering van de inspecteur zijn bestreden

5. Zowel bij de rechtbank als bij het hof heeft belanghebbende uitdrukkelijk verweer gevoerd tegen de door de inspecteur gestelde omissies in de administratie van belanghebbende die op het moment van vaststellen van de informatiebeschikking was gecontroleerd (tijdvak december 2012).

6. In de pleitnota (randnummers 57 en 58) die op de zitting bij het Hof is voorgedragen staat:

'Op het moment van uitreiken van de informatiebeschikking was de administratie over de maand december 2012 gecontroleerd. Met betrekking tot de door de inspecteur gestelde omissies in de loonadministratie van [A] over de maand december 2012 is namens [A] uitgebreid verweer gevoerd bij de Rechtbank.³ Dit verweer handhaaft [A] onverkort en korthedshalve mag ik uw Hof daarnaar verwijzen.

De conclusie is dat, voor zover uw Hof al tot het oordeel komt dat sprake is van gebreken in de administratie van [A], deze gebreken van zodanige aard zijn dat dit niet de administratiefrechtelijke sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigt.'

7. Het oordeel van het Hof dat belanghebbende de constatering van de inspecteur niet zou hebben bestreden is derhalve feitelijk onjuist. Dit betekent dat het oordeel van het Hof reeds om die reden niet in stand kan blijven en de uitspraak dient te worden vernietigd.

Toelichting middel IB: gestelde gebreken in informatiebeschikking

8. Voor zover het Hof van oordeel zou zijn dat de gestelde gebreken van dien aard zijn dat deze omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen, dient dit oordeel in het licht van het gevoerde verweer van een deugdelijke motivering te worden voorzien. Dit klemt temeer nu slechts de administratie over het tijdvak december 2012 volledig is gecontroleerd. Gelet op de wijze waarop de informatiebeschikking is verwoord, heeft het Hof zijn oordeel onvoldoende gemotiveerd.

9. Immers, de informatiebeschikking aangaande de Loonheffingen vindt zijn grondslag in de stelling dat met betrekking tot de werknemers – niet zijnde de muzikanten – is gebleken dat het aantal uren dat ten grondslag ligt aan de aangiften niet aansluit bij het aantal uren dat in de loonadministratie is vermeld. Belanghebbende is van oordeel dat uit een dergelijke constatering niet volgt dat de administratie niet voldoet aan de vereisten van art. 52 AWR.

10. Daarnaast zijn in de informatiebeschikking met betrekking tot de muzikanten een aantal constateringingen gedaan op basis van een analyse van de in de roosters verantwoorde shifts, het gebruik van consumpties door de muzikanten volgens de kassabonnetjes en de uren op basis waarvan de loonheffingen zijn ingediend. Deze analyse is neergelegd in een memo van de controlerend ambtenaar van 14 augustus 2013. In dat memo zijn enkel blote stellingen opgenomen die niet kunnen leiden tot de conclusie dat de administratie niet voldoet aan de vereisten van art. 52 AWR.

11. Het Hof heeft zijn oordeel, dat de administratie over het tijdvak december 2012 niet voldoet aan de eisen van art. 52 AWR, enkel gebaseerd op het memo van de controlerend ambtenaar van 14 augustus

³ Pleitnota van 18 juni 2018.

2013. In het licht van de gevoerde verweren kan ook om die reden de uitspraak niet in stand blijven en dient deze te worden vernietigd.

Middel II

12. Schending van het recht, althans schending van regels van een goede procesorde, althans een verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat de inspecteur met de opgedane bevindingen uit het niet afgeronde boekenonderzoek aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie ook voor het jaar 2011 niet aan de te stellen eisen voldeed. Zulks door in r.o. 5.5. en 5.7. te oordelen dat:

'5.5. In de brief van 23 september 2016 (zie 2.8) is belanghebbende gewezen op de voorlopige bevindingen van het naar de aangiften toonheffingen over het tijdvak 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012 uitgebreide boekenonderzoek. In deze brief heeft de Inspecteur onder meer gewezen op het ontbreken van diverse roosters en eigen verbruikslijsten over het jaar 2011 en heeft hij verzocht om deze ontbrekende bescheiden alsnog uiterlijk 14 oktober 2016 aan hem te verstrekken. Ondanks herinneringen op 13 en 17 oktober 2016 heeft de Inspecteur geen reactie van belanghebbende en dus (ook) niet de ontbrekende bescheiden ontvangen. Hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking de administratie over 2011 nog niet in detail was gecontroleerd, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur met de bij het nog niet afgeronde boekenonderzoek opgedane bevindingen aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie ook voor het jaar 2011 niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed.'

En:

'5.7. Op grond van al hetgeen in 5.1 tot en met 5.6 is overwogen is het Hof van oordeel dat de Inspecteur het bewijs heeft geleverd dat belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 niet heeft voldaan aan de ingevolge artikel 52 AWR op hem rustende administratie- en bewaarplicht en dat de gebreken in de administratie dermate ernstig zijn dat met betrekking tot de naheffingsaanslag toonheffingen voor het tijdvak 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012 toepassing van de sanctie van artikel 27e AWR gerechtvaardigd is.'

Toelichting

13. Belanghebbende meent dat het Hof ten onrechte onder verwijzing naar een brief van de Belastingdienst van 23 september 2016 oordeelt dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie van belanghebbende over het jaar 2011 niet voldeed aan art. 52 AWR.

14. Vooropgesteld zij dat de inhoud van voornoemde brief informatieverzoeken op de voet van art. 47 AWR bevat. Aan belanghebbende worden gegevens en inlichtingen gevraagd over haar (loon)administratie.

15. Anders dan het Hof heeft geoordeeld, heeft belanghebbende wel gereageerd op de vragenbrief. Naar aanleiding van de brief van de inspecteur is op 13 oktober 2016 (belanghebbende), 23 november 2016 (Belastingdienst), 2 december 2016 (belanghebbende), 6 december 2016 (Belastingdienst) en 21 december 2016 (belanghebbende) gecorrespondeerd.

16. In dat kader is van belang dat, hangende de beantwoording van de vragenbrief, de informatiebeschikking terzake de Loonheffingen is vastgesteld. De brief van 23 september 2016 heeft evenwel niet als grondslag gediend voor de informatiebeschikking. Dit kon ook helemaal niet, omdat de administratie over het jaar 2011 simpelweg nog niet aan een controle was onderworpen.

17. De motivering van de informatiebeschikking is gestoeld op een drietal constatering die zonder nadere motivering – die ontbreekt – niet leiden tot de gevolgtrekking dat de administratie niet voldoet aan de vereisten van art. 52 AWR. Belanghebbende heeft hier ook verweer op gevoerd bij het Hof.⁴

18. Het Hof heeft dat kennelijk ook geconstateerd, aangezien hij als grondslag voor zijn oordeel niet verwijst naar – de motivering van – de informatiebeschikking, maar naar een brief van de Belastingdienst van 23 september 2016.

4 Verweerschrift van 8 oktober 2018 v.a. randnummer 19.

19. Op basis van voorgaande is het oordeel van het Hof dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat de loonadministratie (ook) over het jaar 2011 niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed onvoldoende gemotiveerd en kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven.

Middel III

20. Schending van het recht, meer in het bijzonder art. 52 AWR, althans schending van regels van een goede procesorde, althans een verzuim van vormen waarvan de nietinachtning nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat gelet op de gegeven omstandigheden op basis van bewijsvermoedens zonder controle van de administratie kan worden geoordeeld dat de loonadministratie over de periode januari tot en met november 2012 dezelfde gebreken vertoont als in 2011 en december 2012. Zulks door in r.o. 5.6. en 5.7. te oordelen dat:

‘5.6. Aan de omstandigheid dat de horecaonderneming vanaf 2006 was gevestigd op hetzelfde adres, het ondernemingsconcept, het assortiment, de doelgroep en de bedrijfsvoering sindsdien niet zijn gewijzigd en dat de onderneming door dezelfde personen werd geleid, ontleent het Hof het bewijsvermoeden dat de loonadministratie ook in de tussenliggende periode (januari tot en met november 2012) dezelfde gebreken vertoonde als in 2011 en december 2012. Belanghebbende heeft dit bewijsvermoeden niet ontzenuwd.’

En:

‘5.7. Op grond van al hetgeen in 5.1 tot en met 5.6 is overwogen is het Hof van oordeel dat de Inspecteur het bewijs heeft geleverd dat belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 niet heeft voldaan aan de ingevolge artikel 52 AWR op hem rustende administratie- en bewaarplicht en dat de gebreken in de administratie dermate ernstig zijn dat met betrekking tot de naheffingsaanslag toonheffingen voor het tijdvak 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012 toepassing van de sanctie van artikel 27e AWR gerechtvaardigd is.’

Toelichting

21. Ten tijde van het vaststellen van de informatiebeschikking was enkel de loonadministratie over de maand december 2012 volledig gecontroleerd.

22. Belanghebbende is van oordeel dat een informatiebeschikking niet op basis van bewijsvermoedens kan worden vastgesteld, maar enkel op basis van feitelijke constatering.

Dat in de betrokken periode de onderneming sinds 2006 op hetzelfde adres was gevestigd, het assortiment, de doelgroep en de bedrijfsvoering sindsdien niet zijn gewijzigd en dat de onderneming door dezelfde personen werd geleid, is onvoldoende om te concluderen dat op basis van bewijsvermoedens niet voldaan is aan de vereisten van art. 52 AWR. Deze feiten zeggen immers niets over de inhoud van de administratie.

23. Belangrijk in dit kader is het doel van de informatiebeschikking voor ogen te houden. De informatiebeschikking is in het leven geroepen om een belastingplichtige rechtsbescherming te bieden tegen de administratieplicht en de controlebevoegdheden van de Belastingdienst. Het past niet in dat doel om als Belastingdienst een informatiebeschikking uit te reiken over een jaar waarvan de administratie nog niet is gecontroleerd en aldus op basis van bewijsvermoedens met een zwaar middel, zoals omkering en verzwaring van de bewijslast, wordt geschermd. Dit klemt temeer nu de Belastingdienst in deze zaak zelf debet is aan het tijdsverloop dat heeft plaatsgevonden tussen de aankondiging van het boekenonderzoek en het uitreiken van de informatiebeschikking.

24. De redenering van het Hof komt erop neer dat een administratieplichtige reeds in de procedure tegen de informatiebeschikking te maken krijgt met omkering van de bewijslast. Het is aan de inspecteur om in het kader van de informatiebeschikking aannemelijk te maken dat een belanghebbende niet aan zijn verplichting ex art. 52 AWR voldoet. Het ligt in dit kader niet op de weg van een belanghebbende om op basis van een aantal door de inspecteur opgesomde omstandigheden, die los staan van de administratie, bewijs aan te leveren dat haar administratie voldoet aan de eisen van de wet.

25. Gelet op het voorgaande kan het oordeel van het Hof niet in stand blijven en dient de uitspraak te worden vernietigd.

Noot

1. Bovenstaande zaak gaat over het rechterlijke bewijsvermoeden. Daarvan is sprake als de rechter – de feitenrechter wel te verstaan – het bestaan van een feit afleidt uit een of meer andere feiten. HR 17 april 1991, nr. 26 718, *BNB* 1991/218*, r.o. 4.5 heeft het over een gevolgtrekking die de rechter verbindt aan vaststaande feiten en omstandigheden. Stel dat voor het bewijzen van feit C geen bewijsmiddelen voorhanden zijn en de rechter feiten A en B bewezen acht op basis van de daarvoor aangevoerde bewijsmiddelen. De rechter kan dan het bestaan van feit C afleiden uit de door hem bewezen geachte feiten A en B. Het bewijsvermoeden is dus een indirecte vorm van feitenvaststelling door de rechter, in tegenstelling tot de gewone, ‘directe’ vorm van feitenvaststelling op basis van de voorhanden zijnde bewijsmiddelen.

2. Het woord ‘vermoeden’ is een vertaling van het Latijnse *praesumptio*, dat duidt op een omstandigheid die bij voorbaat wordt aangenomen. Het heeft niets te maken met vermoeden of gissen in het gewone spraakgebruik. Zie onder meer *Asser Procesrecht/Asser 3* 2017/297, met nadere verwijzingen. Anders dan o.a. Feteris (*Formeel belastingrecht*, 2^e druk, par. VIII.3, p. 303-304) en Koopman (*Bewijslast in belastingzaken* (diss. 1996), par. 3.5.1.2.1) hebben verdedigd, geeft het gebruik van een bewijsvermoeden dus niet aan dat de rechter nog niet helemaal overtuigd is van het bewezen zijn van een bepaald feit. De rechter gebruikt een bewijsvermoeden juist om te onderbouwen dat hij een bepaald feit bewezen acht. Als een rechter een bepaald gesteld feit niet of nog niet bewezen acht, moet hij die stelling verwerpen óf nadere bewijslevering opdragen aan de partij die het gestelde feit aan haar vordering of verweer ten grondslag heeft gelegd.

3. In bovenstaand arrest oordeelt de Hoge Raad dat feitenvaststelling door middel van een bewijsvermoeden niet is toegestaan als het litigieuze feit direct, dus met bewijsmiddelen, bewezen kan worden. Het Hof had op basis van de door de Inspecteur aangedragen bewijsmiddelen bewezen geacht dat belanghebbende in de maand december 2012 niet had voldaan aan haar administratie- en bewaarplicht. Het Hof had daaruit, en uit een aantal ongewijzigd gebleven omstandigheden (zoals vermeld in r.o. 2.2.4 van het arrest), afgeleid – bij wijze van bewijsvermoeden – dat de loonadministratie ook voor de tussenliggende periode waarvan de loonadministratie niet is gecontroleerd, te weten de periode januari tot en met november 2012 ook niet aan de te stellen eisen voldeed. Dat kon niet volgens de Hoge Raad. De loonadministratie over deze periode was namelijk gewoon voorhanden, zodat de Inspecteur aan de hand daarvan kon aangeven wat daaraan niet deugde.

4. Ongelukkig – voor de procedure na verwijzing en voor de praktijk in het algemeen – vind ik dat de Hoge Raad op deze vrij duidelijke regel een vage uitzondering formuleert in r.o. 3.3.4. Het onderzoek van de loonadministratie januari – november 2012 kan volgens de Hoge Raad achterwege blijven als daarvoor ‘voldoende zwaarwegende redenen’ bestaan én aannemelijk is dat in de niet-onderzochte tijdvakken (januari tot en met november 2012 dus) dezelfde tekortkomingen hebben voorgedaan als in het tijdvak dat wel is onderzocht (december 2012 en het jaar 2011). In dat geval kan de rechter wel gebruik maken van een bewijsvermoeden, maar dat moet ‘met terughoudendheid’ gebeuren.

5. Wat ‘voldoende zwaarwegende redenen’ zijn wordt niet duidelijk, en de mate van toe te passen terughoudendheid evenmin. Het woord ‘voldoende’ is trouwens overbodig, want onvoldoende zwaarwegende redenen zouden sowieso niet relevant zijn. Ik lees het oordeel zo dat heel bijzondere redenen moeten bestaan om ondanks de beschikbaarheid van bewijsmiddelen toch slechts gebruik te maken van een bewijsvermoeden. Voorts begrijp ik dat in zo’n geval – zoals altijd bij gebruikmaking van een bewijsvermoeden – vereist blijft dat het middels een bewijsvermoeden bewezen geachte feit (in dit geval: de ondeugdelijke loonadministratie januari – november 2012) moet kunnen worden afgeleid uit de met bewijsmiddelen bewezen feiten (in dit geval: de ondeugdelijke administratie over het jaar 2011 en over december 2012).

6. Wat is nu een zwaarwegende reden? Die zou wat mij betreft bijvoorbeeld kunnen zijn dat de loonadministratie aanvankelijk onvindbaar was en pas in een laat stadium van de beroepsprocedure boven water komt, zodat het alsnog beoordelen ervan tot een aanzienlijke vertraging van de procedure zou leiden. Mij lijkt dat de omvang van bewijsmiddelen geen zwaarwegende reden kan opleveren. Een omvangrijke administratie kan zo nodig bijvoorbeeld middels representatieve steekproeven worden onderzocht.

7. In r.o. 3.1.3 geeft de Hoge Raad wel duidelijke aanwijzingen voor de procedure na verwijzing: discrepanties tussen de loonaangifte en de administratie of anderszins vergaarde gegevens betekenen nog niet dat de administratieplicht is geschonden. Het kan immers zijn dat de administratie klopt maar de

aangifte een fout bevat. Als de aangifte daarentegen wel klopt en de administratie gebreken bevat, moet de aard en omvang van die gebreken nog zodanig zijn dat de hele administratie niet meer kan dienen als grondslag voor de loonheffingsverplichtingen. Ook logisch vind ik het oordeel dat het niet of niet geheel voldoen aan 'afspraken' met de Inspecteur over het bewaren van bescheiden nog niet betekent dat de administratieplicht is geschonden. Het gaat voor de toepassing van art. 52 AWR immers om wat de wettelijke verplichtingen inhouden, niet de contractuele. Ik heb het woord afspraken tussen aanhalingstekens geplaatst omdat van een contracteervrijheid geen sprake is: de afspraken kunnen niet meer inhouden dan waartoe de wet verplicht.

8. In zaak 19/05851, hierna opgenomen in *BNB 2021/126**, stond vast dat er gebreken in de administratie zaten. Belanghebbende had namelijk detailgegevens (betreffende bestellingen en afrekeningen) ten onrechte niet bewaard. Die gebreken rechtvaardigen 'in beginsel' de conclusie dat de administratieplicht is geschonden. De woorden 'in beginsel' geven aan dat tegenbewijs mogelijk is, bijvoorbeeld door aan de hand van andere gegevens in de administratie aan te tonen dat de administratie op het litigieuze punt (in dit geval: de omzet) juist is (zie r.o. 3.1.1 van het arrest). Dat tegenbewijs kon blijkbaar niet worden geleverd.

9. In die zaak betoogde belanghebbende in cassatie nog dat het Hof had geoordeeld dat de administratieplicht over 2011 was geschonden doordat (in de informatiebeschikking) de bevindingen ter zake van de administratie 2012 slechts waren geëxtrapoleerd naar 2011. Anders gezegd, het Hof zou op basis van onvoldoende onderzoek van de beschikbare administratie 2011 en dus ten onrechte met gebruikmaking van een bewijsvermoeden hebben geoordeeld dat de administratieplicht over 2011 ook was geschonden (zie met name onderdeel 8 van het middel). Deze klacht faalde wegens gebrek aan feitelijke grondslag: de Hoge Raad legt in r.o. 3.1.3 uit dat het oordeel van het Hof wel degelijk is gebaseerd op in de administratie 2011 zelf geconstateerde gebreken.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

HOGE RAAD 25 juni 2021 (Nr. 19/05851)
(Mrs. Van Hilten, Punt, Van Loon, Faase, Van Eijdsen)

126*

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 52 AWR

ECLI:NL:HR:2021:987

Informatiebeschikking wegens schending bewaarplicht. Controle omzetverantwoording niet mogelijk door wissen detailgegevens in geautomatiseerd kassasysteem

Belanghebbende vormt een fiscale eenheid voor de omzetbelasting met B BV, die een horecaonderneming drijft. Voor het bijhouden van bestellingen en afrekeningen maakt de BV gebruik van een geautomatiseerd kassasysteem. Dagelijks worden de bestellingen en afrekeningen getotaliseerd in journaalbestanden. Die bestanden worden bewaard, de detailgegevens over de bestellingen en afrekeningen worden na veertien dagen automatisch gewist. Vastgesteld is dat de journaalbestanden van het jaar 2012 niet betrouwbaar zijn, omdat de omzet volgens deze bestanden niet overeenkomt met de verantwoorde omzet. Voor het jaar 2011 is de Inspecteur ervan uitgegaan dat hetzelfde heeft te gelden. De Inspecteur heeft aan belanghebbende voor de jaren 2011 en 2012 een informatiebeschikking gegeven omdat zij niet heeft voldaan aan de administratieve bewaarplicht. Het Hof heeft de beschikking in stand gelaten.

HR: De omstandigheid dat de detailgegevens over bestellingen en afrekeningen niet zijn bewaard, is in het onderhavige geval voldoende voor de vaststelling dat belanghebbende – ook over het jaar 2011 – niet aan haar bewaarplicht heeft voldaan, omdat deze gegevens nodig zijn om de volledigheid van de omzet te kunnen verifiëren. Omdat het volgens het Hof ook niet mogelijk was om op andere wijze binnen redelijke termijn de omzetverantwoording te controleren, welk oordeel niet onbegrijpelijk is, is de informatiebeschikking terecht gegeven. Het beroep in cassatie van belanghebbende is ongegrond.

ARREST

in de zaak van

de fiscale eenheid [X] HOLDING B.V. C.S. te [Z] (hierna: belanghebbende)
tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 27 november 2019, nrs. BK-18/00918 en BK-18/00932, op het hoger beroep van belanghebbende en het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 17/3819) betreffende een ten aanzien van belanghebbende gegeven informatiebeschikking. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. *Geding in cassatie*

Belanghebbende, vertegenwoordigd door F.H.H. Sijbers, 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.

Namens belanghebbende is de zaak schriftelijk toegelicht door Sijbers voornoemd, advocaat te Den Haag.

2. *Uitgangspunten in cassatie*

2.1 *Feitelijke uitgangspunten*

2.1.1 [A] Holding B.V. (hierna: de Holding) vormde met [B] B.V. (hierna: de BV) gedurende de voor dit geding van belang zijnde periode een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Op 8 februari 2018 is de naam van de Holding gewijzigd in [X] Holding B.V. en die van de BV in [C] B.V.

2.1.2 De BV drijft een horecaonderneming. Tot 20.00 uur is die onderneming een lunchroom/restaurant en vanaf dat tijdstip tot sluitingstijd een bar/nachtclub.

2.1.3 In de betrokken jaren maakte de BV voor het bijhouden van bestellingen en ontvangen vergoedingen gebruik van een zogenoemd MICROS 3700 kassasysteem (hierna: het kassasysteem). Het kassasysteem bestaat uit diverse kassa's met elk een unieke naam of een uniek nummer. Per kassa wordt aan iedere bestelling een nummer toegekend, oplopend van 1 tot en met 9.999. Per kassa worden de bestellingen en afrekeningen vastgelegd in zogenoemde journals. Aan het einde van de avond/nacht worden alle journals door het kassasysteem samengevoegd tot één journalbestand. Dit dagelijks opgemaakte journalbestand is een tekstbestand dat met een tekstverwerker kan worden gelezen en gewijzigd. De detailgegevens van de bestellingen en afrekeningen worden daarnaast maximaal veertien dagen opgeslagen in de database van het kassasysteem. Na veertien dagen worden die detailgegevens automatisch gewist en zijn alleen nog de totalen van de bestellingen en afrekeningen in het hiervoor bedoelde tekstbestand te raadplegen. Er moet dus een back-up worden gemaakt om de detailgegevens langer te bewaren. De BV heeft gedurende de betrokken jaren geen back-ups van de detailgegevens gemaakt.

2.1.4 In 2010 heeft de Inspecteur bij de BV een boekenonderzoek uitgevoerd over de jaren 2007 tot en met 2010. Naar aanleiding van de bevindingen van dit onderzoek heeft de Inspecteur aan de BV op 9 december 2010 een "Waarschuwing administratie- en bewaarplicht" gegeven. Om een als gevolg van dat boekenonderzoek ontstaan geschil te beslechten, hebben de Holding, de BV en de Inspecteur een vaststellingsovereenkomst gesloten. Daarin is onder meer vastgelegd dat de BV de detailgegevens van het kassasysteem zal gaan bewaren.

2.1.5 In januari 2013 is de Inspecteur een nieuw boekenonderzoek gestart. Dit boekenonderzoek had betrekking op de aanvaardbaarheid van onder meer de aangifte voor de omzetbelasting over het tijdvak 1 december 2012 tot en met 31 december 2012.

2.1.6 Bij brief van 15 december 2014 heeft de Inspecteur belanghebbende meegedeeld dat het boekenonderzoek wordt uitgebreid tot de aanvaardbaarheid van (onder meer) de aangiften voor de omzetbelasting over tijdvakken in de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2012.

2.1.7 Op 4 november 2016 heeft de Inspecteur ten aanzien van belanghebbende met betrekking tot een over de jaren 2011 en 2012 op te leggen naheffingsaanslag in de omzetbelasting een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR gegeven (hierna: de informatiebeschikking). De Inspecteur stelt in de informatiebeschikking vast dat niet is voldaan aan de administratie- en bewaarplicht. De gronden voor deze vaststelling zijn – kort weergegeven – dat (i) de detailgegevens van de bestellingen

en afrekeningen niet zijn bewaard, (ii) de journalbestanden en de zogenoemde Systeem Omzet Rapportages uit het kassasysteem niet betrouwbaar zijn, en (iii) de administratie niet voldoende andere gegevens bevat die een afdoende controle binnen redelijke termijn van de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. De informatiebeschikking vermeldt onder meer:

“De journalbestanden
(...)

Uit de door u ter inzage verstrekte journalbestanden is met betrekking tot het jaar 2012 het volgende geconstateerd:

1. Van een drietal zaterdagen zijn geen journalbestanden aanwezig.
2. Blijkens de journalbestanden heeft op 25 dagen op een voor een grote horecagelegenheid zoals door uw cliënte geëxploiteerd onaannemelijk vroeg tijdstip (op zaterdagen soms rond twaalf uur 's avonds) de laatste mutatie in het kassasysteem plaatsgevonden.
3. Uit de journalbestanden blijkt dat 20.593 transacties dubbel zijn opgenomen.
4. In de journalbestanden komt een groot aantal bonnen voor die niet juist kunnen zijn omdat zij een onlogische opbouw hebben of zeer hoge bedragen betreffen. In de brief van 1 juni 2016 van mijn collega (...) zijn ter illustratie 18 van deze bonnen opgenomen.
5. De transactienummers zijn niet opeenvolgend, de nummering van de transacties wordt herhaaldelijk gereset zodat weer begonnen wordt bij nummer 1 en er komen veelvuldig transactienummers voor die hoger zijn dan 9.999. In de hiervoor genoemde brief van 1 juni 2016 is een groot aantal voorbeelden opgenomen van ‘resets’ als gevolg waarvan de nummering van de transacties niet opeenvolgend is.
6. De omzet volgens de journalbestanden komt niet overeen met de in de financiële administratie verantwoordde omzet. Voor het jaar 2012 is de aangegeven via de kassa gerealiseerde omzet inclusief omzetbelasting € 4.078.726 terwijl volgens de journalbestanden totaal per kassa is afge-rekend (betaald exclusief ‘extra pin’) € 4.539.742.

Omdat de detailgegevens niet zijn bewaard, kan de inspecteur niet aan de hand van de detailgegevens controleren of de journalbestanden – ondanks de genoemde constatering die op het tegen-deel wijzen – juist en volledig zijn.

Nu de jaren 2011 en 2012 een constant beeld vertonen – de onderneming was op hetzelfde adres gevestigd, de bedrijfsvoering was hetzelfde evenals de inrichting en de wijze van voeren van de administratie – is er voldoende grond aan te nemen dat ook de journalbestanden over het jaar 2011 overeenkomstige gebreken vertonen als die over 2012 en dat daarom ook met betrekking tot de journalbestanden over 2011 de inspecteur niet kan controleren of deze juist en volledig zijn. Overigens is met betrekking tot het jaar 2011 wel gebleken dat zich ook in dat jaar verschillen voordoen zoals bedoeld in het hierboven genoemde punt 6.

Op grond van bovenstaande bieden de journalbestanden de inspecteur niet de mogelijkheid de volledigheid van de omzetverantwoording in geld te verifiëren aan de hand van een op goederenniveau te leggen verband tussen inkoop en verkoop.”

2.2 De oordelen van het Hof

2.2.1 Het Hof heeft geoordeeld dat de informatiebeschikking zowel voor het jaar 2011 als voor het jaar 2012 terecht is gegeven. Het is bij zijn oordeel ervan uitgegaan dat in beide jaren de hiervoor in 2.1.3 bedoelde detailgegevens niet werden bewaard. Het heeft verder overwogen dat in de informatiebeschikking onder meer is vermeld dat de journalbestanden in 2011 en 2012 niet overeenkwamen met de verantwoorde omzet. Belanghebbende heeft dit niet weersproken en daarvoor evenmin een afdoende verklaring gegeven. De Inspecteur heeft volgens het Hof voldoende onderbouwd aangevoerd dat de Systeem Omzet Rapportages niet betrouwbaar zijn. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende het tegen-deel niet aannemelijk gemaakt, onder meer omdat zij geen afdoende verklaring heeft gegeven voor het ontbreken van verbanden tussen de (gecorrigeerde) cumulatieve omzettotaal ('grand totals') van opeenvolgende dagen. Hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking de administratie van 2011 nog niet, althans niet in detail, was gecontroleerd, heeft de Inspecteur met de uit het nog niet afgeronde boekenonderzoek volgende constatering naar het oordeel van het Hof kunnen concluderen dat de administratie op dit punt ook voor dat jaar niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed.

2.2.2 Het Hof heeft verder geoordeeld dat de administratie geen gegevens bevatte die – bij ontbreken van de detailgegevens – binnen een redelijke termijn controle van de volledigheid van de omzetverantwoording mogelijk maakten.

3. *Beoordeling van de middelen*

3.1 Middelen I en II bestrijden de hiervoor in 2.2.1 respectievelijk 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof.

3.1.1 Bij de behandeling van die middelen stelt de Hoge Raad het volgende voorop. In een geautomatiseerd bestel- en kassasysteem ingevoerde detailgegevens over bestellingen en afrekeningen behoren tot de administratie en dienen ingevolge artikel 52, lid 1, AWR te worden bewaard, indien deze gegevens voor de heffing van belasting van belang zijn. Detailgegevens over bestellingen en afrekeningen kunnen voor de heffing met name van belang zijn indien met behulp daarvan de volledigheid van de verantwoording van de omzet in geld kan worden geverifieerd aan de hand van een op goederniveau te leggen verband tussen de (totale) inkoop en de (totale) verkoop. Detailgegevens die een dergelijke verificatie mogelijk maken vallen dan ook in de regel onder de bewaarplicht van artikel 52, lid 1, AWR. Die regel lijdt echter uitzondering indien een fiscaal belang ontbreekt doordat de administratie voldoende andere gegevens bevat die een afdoende controle binnen een redelijke termijn van de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Voorts geldt dat geen grond bestaat voor omkering en verzwaring van de bewijslast indien geconstateerde gebreken in de administratie van zo weinig gewicht zijn dat zij omkering en verzwaring van de bewijslast niet rechtvaardigen of indien sprake is van overmacht.¹

3.1.2 Middel I betoogt dat de informatiebeschikking geen feitelijke constatering bevat van een gebrek in de journalbestanden in 2011. Volgens het middel heeft er ten aanzien van 2011 geen inhoudelijke controle plaatsgevonden en zijn slechts de bevindingen uit 2012 naar 2011 geëxtrapoleerd door te stellen dat de bedrijfsvoering in die jaren gelijk zou zijn. De constatering van de Inspecteur dat over de maanden januari tot en met september 2011 een verband ontbreekt tussen de 'grand total' en 'change grand total' op de Systeem Omzet Rapportages, is op zichzelf onvoldoende om te concluderen dat de administratie van het jaar 2011 niet aan de vereisten van artikel 52 AWR voldoet, aldus het middel.

3.1.3 Aan zijn hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordeel dat niet is voldaan aan de administratieplicht van artikel 52 AWR heeft het Hof ten grondslag gelegd hetgeen hiervoor in 3.1.1 is overwogen. Het is bij zijn beoordeling vervolgens ervan uitgegaan dat vaststaat dat de detailgegevens – van bestellingen en afrekeningen – van de in geding zijnde tijdvakken niet zijn bewaard. Dit uitgangspunt wordt in cassatie niet bestreden. Voor zover het middel tot uitgangspunt neemt dat de informatiebeschikking met betrekking tot de tijdvakken gelegen in het jaar 2011 niet berust op enige feitelijke constatering van gebreken in de administratie, miskent het deze vaststelling. Het feit dat de detailgegevens niet zijn bewaard, rechtvaardigt in beginsel de vaststelling dat niet is voldaan aan de verplichtingen van artikel 52 AWR (zie hiervoor in 3.1.1). De in het middel vervatte klachten stuiten daarop af.

3.1.4 Het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd, mede erop gelet dat het middel niet aanwijst wat belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd over andere gegevens die controle van de volledigheid van de omzetverantwoording mogelijk maken.

3.1.5 Gelet op hetgeen hiervoor in 3.1.3 en 3.1.4 is overwogen, falen de middelen I en II.

3.2 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.

¹ Vgl. HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740, rechtsoverweging 2.3.2.

HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 27 november 2019 (Nr. 18/0918 en 18/0932)**Uitspraak**

in het geding enz.;

op het hoger beroep van belanghebbende, nummer BK-18/00918, en van de Inspecteur, nummer BK-18/00932, tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 19 juli 2018, nummer SGR 17/3819.

1 (...)

5 *Beoordeling van de geschillen*

Wettelijk kader

5.1. Op grond van artikel 52, eerste en tweede lid, AWR, zijn lichamen die een bedrijf uitoefenen administratieplichtig en gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf naar de eisen van dat bedrijf een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overige van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Op grond van het vierde lid van dit artikel zijn administratieplichtigen verplicht de eerder genoemde gegevensdragers gedurende zeven jaren te bewaren. Op grond van het vijfde lid kunnen de op een gegevensdrager aangebrachte gegevens worden overgebracht en bewaard op een andere gegevensdrager als dit geschiedt met juiste en volledige weergave van de gegevens en deze gegevens gedurende de volledige bewaartijd beschikbaar zijn en binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt. Op grond van het zesde lid dient de administratie zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en dienen de gegevensdragers zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is.

5.2. Wordt met betrekking tot een op te leggen belastingaanslag of een te geven beschikking niet of niet volledig voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 52 AWR, dan kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). In een informatiebeschikking wijst de inspecteur op artikel 25, derde lid, AWR, waar is bepaald dat een bezwaar, dat is gericht tegen een belastingaanslag of fiscale beschikking met betrekking tot welke de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking, wordt afgewezen, tenzij blijkt dat en in hoeverre de belastingaanslag of de beschikking onjuist is (de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast).

Het hoger beroep van de Inspecteur dat ziet op het jaar 2011 (BK-18/00932)

5.3. In zijn arrest van 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1740, BNB 2015/179 overweegt de Hoge Raad dat in een geautomatiseerd kassasysteem ingevoerde detailgegevens ingevolge artikel 52, eerste lid, AWR moeten worden bewaard als deze gegevens voor de heffing van belasting van belang zijn. Dat belang is aanwezig als met deze gegevens de volledigheid van de verantwoorde omzet kan worden gecontroleerd. Het belang ontbreekt als de administratie voldoende andere gegevens bevat die een afdoende controle binnen een redelijke termijn van de verantwoorde omzet in geld mogelijk maken. Verder geldt dat geen grond bestaat voor omkering en verzwaring van de bewijslast als de geconstateerde gebreken in de administratie van zo weinig gewicht zijn dat zij omkering en verzwaring van de bewijslast niet rechtvaardigen of als sprake is van overmacht.

5.4. Zoals vermeld in 2.2 en zoals verder uit de gedingstukken naar voren komt bestaat het door belanghebbende gebruikte kassasysteem uit meerdere kassa's en worden per individuele kassa de bestellingen vastgelegd in zogenoemde journals. Het Hof overweegt dat hier sprake is van het vastleggen van gegevens en het vormen van een gegevensbestand waarmee de volledigheid van de verantwoording van de omzet kan worden gecontroleerd. Daarmee zijn deze gegevens voor de heffing van belasting van belang, tenzij in de administratie andere gegevens voorhanden zijn die een afdoende controle van de verantwoorde omzet mogelijk maken. Vaststaat dat de detailgegevens van de bestellingen na 14 dagen uit het systeem worden gewist en dat belanghebbende van deze gegevens nimmer een back-up heeft gemaakt. Ook staat vast dat dagelijks na sluitingstijd alle journals door het systeem worden samengevoegd tot één journalbestand. Dit journalbestand bevat dagtotalen en is een tekstbestand dat met een tekstverwerker kan worden gelezen en gewijzigd. In de informatiebeschikking is onder meer vermeld dat de journalbe-

standen in 2012, maar ook in 2011, niet overeenkwamen met de verantwoorde omzet. Belanghebbende heeft dit niet weersproken en heeft daarvoor ook geen afdoende verklaring gegeven. Verder heeft de Inspecteur voldoende onderbouwd aangevoerd dat de "System Omzet Rapportages" niet betrouwbaar zijn. Dit heeft belanghebbende wel weersproken, maar zij heeft, naar het oordeel van het Hof, het tegendeel niet aannemelijk gemaakt, onder meer omdat zij geen afdoende verklaring heeft gegeven voor het ontbreken van verbanden tussen de (gecorrigeerde) cumulatieve omzettotaal ("grand totals") van opeenvolgende dagen. Hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking de administratie over 2011 nog niet, althans niet in detail, was gecontroleerd, heeft de Inspecteur met de uit het nog niet afgeronde boekenonderzoek volgende constatering naar het oordeel van het Hof kunnen concluderen dat de administratie op dit punt – ook voor het jaar 2011 – niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed.

5.5. Het Hof is van oordeel dat de administratie, naast de niet bewaarde detailgegevens, geen andere gegevens bevatte die binnen een redelijke termijn controle van de volledigheid van de omzetverantwoording mogelijk maakte. Zoals is overwogen in 5.4 kunnen de journalbestanden en de System Omzet Rapportages niet als zodanig dienen. Dat er andere gegevens voorhanden waren die die controle wel mogelijk maakten, is gesteld noch gebleken. Dit maakt dat de in de journals vastgelegde detailgegevens voor de heffing van belasting van belang waren en daarom op de daartoe wettelijk voorgeschreven wijze hadden moeten worden bewaard. Nu dit niet is gebeurd, is het Hof, anders dan de Rechtbank, van oordeel dat belanghebbende niet aan haar administratie- en bewaarplicht heeft voldaan. Met de overweging dat de informatiebeschikking niet in stand kan blijven voor zover deze betrekking heeft op het jaar 2011, aangezien in de administratie – naast de twee als te licht aangemerkte gebreken – nog geen andere gebreken waren geconstateerd, heeft de Rechtbank een onjuiste maatstaf gehanteerd. Wanneer bepaalde administratieve gegevens niet op de juiste wijze zijn bewaard, is voor de beoordeling of dit moet leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast niet van belang of in de administratie ook andere gebreken worden geconstateerd, maar of de administratie andere gegevens bevat waaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken.

5.6. Anders dan belanghebbende kennelijk meent, is voor het geven van een informatiebeschikking niet vereist dat er een afgerond boekenonderzoek is uitgevoerd. Zodra de Inspecteur bekend wordt met feiten en omstandigheden waaruit kan worden geconcludeerd dat een belastingplichtige niet aan zijn administratie- en bewaarplicht voldoet, kan de Inspecteur een informatiebeschikking geven, ongeacht de bron waaruit de Inspecteur zijn kennis verkrijgt. Een langdurig en nog niet afgerond boekenonderzoek en nog in behandeling zijnde vragenbrieven vormen geen beletsel voor het geven van een informatiebeschikking.

5.7. Gelet op het vorenstaande is het hoger beroep van de Inspecteur gegrond. In zoverre dient de uitspraak van de Rechtbank te worden vernietigd en de uitspraak op bezwaar te worden bevestigd.

Het hoger beroep van belanghebbende dat ziet op het jaar 2012 (BK-18/00918)

5.8. Belanghebbende stelt dat de informatiebeschikking ook voor het jaar 2012 prematuur is en dient te worden vernietigd. Zij wijst daartoe op de lange duur van het boekenonderzoek dat ten tijde van het vaststellen van de informatiebeschikking nog niet was afgerond en de met dagtekening 1 juni 2016 en 23 september 2016 verstuurd vragenbrieven van de Inspecteur. Naar het oordeel van het Hof stuit deze grief af op hetgeen is overwogen in 5.6.

5.9. Zoals ook reeds is overwogen in 5.4 en 5.5 acht het Hof de stelling van belanghebbende dat de "journalbestanden" en de "System Omzet Rapportages" voldoende betrouwbaar zijn, niet aannemelijk gemaakt, met als gevolg dat de niet bewaarde detailgegevens voor de heffing van belasting van belang waren en belanghebbende dus niet aan haar administratie- en bewaarplicht heeft voldaan. Belanghebbende heeft aangevoerd dat de gebreken in de administratie niet van dien aard zijn dat die omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen. Het Hof overweegt dat de administratie naast de omzetrapportages geen andere gegevens bevat waarmee de omzet kan worden vastgesteld en afdoende gecontroleerd. Met een dergelijke werkwijze kan niet gezegd worden dat te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens uit de administratie blijken. Anders dan belanghebbende stelt, is het Hof met de Rechtbank van oordeel dat daarmee de basis ontbreekt voor de vaststelling van de heffingen die belanghebbende verschuldigd is, zodat omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is.

5.10. Hetgeen is overwogen in 5.8 en 5.9 leidt tot de conclusie dat de informatiebeschikking ook voor het jaar 2012 terecht is vastgesteld. Dit kan anders zijn als bij het vaststellen daarvan is gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daartoe heeft belanghebbende een beroep gedaan op het vertrouwensbeginsel. Zij heeft daartoe aangevoerd dat aan het verlenen van het Keurmerk Betrouwbare Afrekeningsystemen, dat is gegeven door een stichting waar de belastingdienst nauw bij betrokken is en aan de vaststellingsovereenkomst het in rechte te beschermen vertrouwen mocht worden ontleend dat het kassasysteem betrouwbaar is en voldoet aan de door de belastingdienst gestelde eisen, en gebreken in de administratie niet aan belanghebbende zouden worden tegengeworpen.

5.11. Het Hof overweegt dat het niet bewaren van de detailgegevens geen gevolg is van onbetrouwbaarheid van het kassasysteem – aan welk kassasysteem dan mogelijk ten onrechte het Keurmerk Betrouwbare Afrekeningsystemen zou zijn verleend – maar een gevolg is van het feit dat belanghebbende nooit een back-up maakte. Uit de gedingstukken komt naar voren dat volgens informatie van de leverancier van het kassasysteem het maken van back-ups mogelijk en ook nodig was. De stelling van belanghebbende dat het systeem geen enkele mogelijkheid bood om de detailgegevens te bewaren, acht het Hof dan ook niet aannemelijk. In zoverre faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel.

5.12. Met de Rechtbank is het Hof van oordeel dat uit de vermelding in de vaststellingsovereenkomst dat belanghebbende sinds het boekenonderzoek een aanzet heeft gemaakt om de administratie te verbeteren en de vermelding dat belanghebbende in dat kader een toezegging heeft gedaan, niet blijkt dat door de Inspecteur een toezegging is gedaan met betrekking tot het accepteren van de administratie over de jaren na 2010. De in de vaststellingsovereenkomst opgenomen afspraken hebben louter betrekking op de fiscale afwikkeling van de jaren 2007 tot en met 2010 en de daarop betrekking hebbende vergrijpboetes. Het Hof voegt daaraan toe dat, zoals weergegeven in 2.4, uit paragraaf 2 van de vaststellingsovereenkomst blijkt dat het met de vaststellingsovereenkomst te beslechten geschil ziet op de jaren 2006/2007 tot en met 2010. Dit blijkt ook uit paragraaf 3, waar is vermeld dat de vaststellingsovereenkomst, na constructief overleg tussen partijen, wordt aangegaan om de gevolgen van het (vorige) boekenonderzoek af te wikkelen. Verder wordt in paragraaf 8 expliciet vermeld dat de door de Belastingdienst in de overeenkomst ingenomen standpunten enkel en alleen gelden binnen het specifieke kader van de overeenkomst. Naar het oordeel van het Hof kan uit de tekst van de vaststellingsovereenkomst, noch uit de wijze waarop die tot stand is gekomen en hetgeen partijen daarbij kennelijk voor ogen stond, worden afgeleid dat gebreken in de administratie die grotendeels zien op een periode van vóór het sluiten van de vaststellingsovereenkomst op 19 april 2012, belanghebbende niet zouden worden tegengeworpen. Ook voor het overige faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel.

Slotconclusie

5.13. Gelet op al het vorenstaande is het hoger beroep van belanghebbende ongegrond en dat van de Inspecteur gegrond.

6 Proceskosten

Aangezien het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is, ziet het Hof geen aanleiding om de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten van belanghebbende.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- verklaart het hoger beroep van belanghebbende ongegrond;
- verklaart het hoger beroep van de Inspecteur gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, voor zover die strekt tot vernietiging van de informatiebeschikking voor het jaar 2011 en tot veroordeling in de proceskosten en vergoeding van het griffierecht;
- bevestigt de uitspraak op bezwaar voor zover deze betrekking heeft op het jaar 2011.

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

- *Middel I* behelst voornamelijk een motiveringsklacht en richt zich tegen het oordeel van het Hof dat ook al was de administratie van belanghebbende over 2011 nog niet, gecontroleerd, de inspecteur met constatering uit het niet afgeronde boekenonderzoek heeft kunnen concluderen dat de administratie – ook voor het jaar 2011 – niet aan de te stellen eisen voldeed. De inspecteur heeft de bevingen uit 2012 eenvoudigweg geëxtrapoleerd naar 2011. Dit middel valt uiteen in twee deelmiddelen (A en B).

- *Middel II* behelst voornamelijk een rechtsklacht en richt zich tegen het oordeel van het Hof dat wanneer bepaalde administratieve gegevens niet op de juiste wijze zijn bewaard, het voor de beoordeling of dit moet leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast niet van belang is of in de administratie ook andere gebreken worden geconstateerd, maar of de administratie andere gegevens bevat waaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen, alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken.
- *Middel III* behelst een motiveringsklacht en richt zich tegen het oordeel van het Hof dat het niet bewaren van de detailgegevens geen gevolg is van onbetrouwbaarheid van het kassasysteem, maar een gevolg is van het feit dat belanghebbende geen back-up maakte.
- *Middel IV* behelst een motiveringsklacht en richt zich tegen het oordeel van het Hof dat uit de tekst van de vaststellingskomst van 19 april 2012 noch de totstandkoming daarvan kan worden afgeleid dat gebreken in de administratie van voor die periode niet aan belanghebbende zouden worden tegengeworpen.

Middel I

Schending van het recht, althans schending van regels van een goede procesorde, althans een verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat ook met een nog niet (geheel) gecontroleerde administratie de inspecteur voldoende onderbouwd aangevoerd dat de 'System Omzet Rapportages' niet betrouwbaar zijn. Dit heeft belanghebbende wel weersproken, maar zij heeft, naar het oordeel van het Hof, het tegendeel niet aannemelijk gemaakt, onder meer omdat zij geen afdoende verklaring heeft gegeven voor het ontbreken van verbanden tussen de (gecorrigeerde) cumulatieve omzettotaal ('grand totals') van opeenvolgende dagen. Hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking de administratie over 2011 nog niet, althans niet in detail, was gecontroleerd, heeft de Inspecteur met de uit het nog niet afgeronde boekenonderzoek volgende constatering naar het oordeel van het Hof kunnen concluderen dat de administratie op dit punt – ook voor het jaar 2011 – niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed. Zulks door in r.o. 5.4. en 5.6. te oordelen dat:

'5.4. (...) Dit journalbestand bevat dagtotalen en is een tekstbestand dat met een tekstverwerker kan worden gelezen en gewijzigd. In de informatiebeschikking is onder meer vermeld dat de journalbestanden in 2012, maar ook in 2011, niet overeenkwamen met de verantwoorde omzet. Belanghebbende heeft dit niet weersproken en heeft daarvoor ook geen afdoende verklaring gegeven. Verder heeft de Inspecteur voldoende onderbouwd aangevoerd dat de 'System Omzet Rapportages' niet betrouwbaar zijn. Dit heeft belanghebbende wel weersproken, maar zij heeft, naar het oordeel van het Hof, het tegendeel niet aannemelijk gemaakt, onder meer omdat zij geen afdoende verklaring heeft gegeven voor het ontbreken van verbanden tussen de (gecorrigeerde) cumulatieve omzettotaal ('grand totals') van opeenvolgende dagen. Hoewel ten tijde van het geven van de informatiebeschikking de administratie over 2011 nog niet, althans niet in detail, was gecontroleerd, heeft de Inspecteur met de uit het nog niet afgeronde boekenonderzoek volgende constatering naar het oordeel van het Hof kunnen concluderen dat de administratie op dit punt – ook voor het jaar 2011 – niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed.'

En:

'5.6. Anders dan belanghebbende kennelijk meent, is voor het geven van een informatiebeschikking niet vereist dat er een afgerond boekenonderzoek is uitgevoerd. Zodra de Inspecteur bekend wordt met feiten en omstandigheden waaruit kan worden geconcludeerd dat een belastingplichtige niet aan zijn administratie en bewaarplicht voldoet kan de Inspecteur een informatiebeschikking geven, ongeacht de bron waaruit de Inspecteur zijn kennis verkrijgt. Een langdurig en nog niet afgerond boekenonderzoek en nog in behandeling zijnde vragenbrieven vormen geen beletsel voor het geven van een informatiebeschikking.'

Toelichting middel 1A: administratie nog niet gecontroleerd over 2011

3. In de informatiebeschikking van 4 november 2016 is specifiek met betrekking tot het jaar 2012 weergegeven welke constatering is gedaan op basis van de over dat jaar verstrekte journalbestanden. Het betreft een opsomming van zes punten. Ten aanzien van het jaar 2011 wordt in de informatiebeschikking slechts opgemerkt dat met betrekking tot het jaar 2011 zou zijn gebleken dat zich soortgelijke verschillen voordoen, zoals genoemd onder punt 6 (over 2012 red.). Een concreet voorbeeld of een verwijzing naar een journal in het jaar 2011 wordt niet gegeven.
4. Verder staat in de informatiebeschikking onder het kopje journalbestanden vermeld dat, nu in de jaren 2011 en 2012 de onderneming op hetzelfde adres was gevestigd, zowel de bedrijfsvoering als de inrichting hetzelfde was en de wijze van voeren van administratie, er voldoende grond is om aan te nemen dat de journalbestanden over het jaar 2011 overeenkomstige gebreken vertonen als die over 2012.
5. Van enige feitelijke constatering van gebreken in de journals in 2011 is aldus geen sprake. Dat kon ook helemaal niet, omdat de administratie van belanghebbende over 2011 nog niet was gecontroleerd.

Dit verweer – dat zowel in beroep als hoger beroep is gevoerd – is anders dan het oordeel van het Hof dat voor het vaststellen van een informatiebeschikking niet vereist is dat sprake is van een afgerond boekenonderzoek. Dat een boekenonderzoek niet is afgerond, betekent immers niet dat de administratie niet is gecontroleerd. Een niet afgerond boekenonderzoek kan ook inhouden dat er nog geen controle-rapport is opgesteld door de Belastingdienst. In dit geval is er niet alleen sprake van een niet afgerond boekenonderzoek over het betreffende jaar, maar heeft er ten aanzien van 2011 geen inhoudelijke controle plaatsgevonden. De bevindingen uit 2012 zijn eenvoudigweg naar 2011 geëxtrapoleerd door te stellen dat de bedrijfsvoering in die jaren gelijk zou zijn.

6. Het Hof heeft zijn oordeel, dat de door de inspecteur gedane constatering over het jaar 2011 kunnen leiden tot de conclusie dat de administratie op dit punt (de journals) niet aan de daaraan te stellen eisen voldeed, onvoldoende gemotiveerd. Het enkel volgen van de niet gemotiveerde stelling van de inspecteur dat zich in 2011 verschillen voordoen tussen de journals en de verantwoorde omzet is daarvoor niet toereikend.

7. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven en dient te worden vernietigd.

Toelichting middel IB: geen andere feiten en omstandigheden bekend

8. Anders dan het Hof heeft geoordeeld in r.o. 5.6. waren de inspecteur op het moment van het vaststellen van de informatiebeschikking over het jaar 2011 geen feiten en omstandigheden bekend waaruit kan worden geconcludeerd dat belanghebbende niet aan haar administratie- en bewaarplicht voldeed. Belanghebbende is van oordeel dat een informatiebeschikking enkel kan worden vastgesteld op basis van feitelijke constatering. De wet biedt naar het oordeel van belanghebbende geen ruimte om een informatiebeschikking op basis van bewijsvermoeden vast te stellen.

9. Daarbij geldt dat de constatering van de inspecteur, dat over de maanden januari t/m september 2011 een verband ontbreekt tussen het zogenoemde grand total en change grand total op de Systeem Omzet Rapportages, op zichzelf onvoldoende is om te komen tot het oordeel dat de administratie over 2011 niet aan de vereisten van art. 52 AWR voldoet. De Systeem Omzet Rapportages over oktober t/m december 2011 waren toen nog niet gecontroleerd, laat staan de andere onderdelen in de administratie van belanghebbende. Het is om die reden niet mogelijk om te komen tot de conclusie dat de administratie zodanige gebreken vertoont dat omkering en verzwaring van de bewijslast gerechtvaardigd is.

10. Het Hof heeft zijn oordeel onvoldoende gemotiveerd. Hetgeen tot gevolg heeft dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven en de uitspraak dient te worden vernietigd.

Middel II

Schending van het recht, meer in het bijzonder van artikel 52 AWR, althans schending van regels van een goede procesorde, althans verzuim van vormen waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat voor omkering en verzwaring van de bewijslast niet van belang is of in de administratie ook andere gebreken worden geconstateerd, maar of de administratie andere gegevens bevat waaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken. Zulks door in r.o. 5.5. te overwegen dat:

‘5.5 (...) Zoals is overwogen in 5.4 kunnen de journalbestanden en de System Omzet Rapportages niet als zodanig dienen. Dat er andere gegevens voorhanden waren die die controle wel mogelijk maakten, is gesteld noch gebleken. Dit maakt dat de in de journals vastgelegde detailgegevens voor de heffing van de belasting van belang waren en daarom op de daartoe wettelijk voorgeschreven wijze hadden moeten bewaard. Nu dit niet is gebeurd, is het Hof anders dan de Rechtbank, van oordeel dat belanghebbende niet aan haar administratie- en bewaarplicht heeft voldaan.

Met de overweging dat de informatiebeschikking niet in stand kan blijven voor zover deze betrekking heeft op het jaar 2011, aangezien in de administratie – naast de twee als te licht aangemerkte gebreken – nog geen andere gebreken waren geconstateerd, heeft de Rechtbank een onjuiste maat-staf gehanteerd. Wanneer bepaalde administratieve gegevens niet op de juiste wijze zijn bewaard, is voor de beoordeling of dit moet leiden tot omkering en verzwaring van de bewijslast niet van belang of in de administratie ook andere gebreken worden geconstateerd, maar of de administratie andere gegevens bevat waaruit te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken.’

Toelichting

11. Onder middel I is uiteengezet dat belanghebbende meent dat een informatiebeschikking enkel vastgesteld kan worden op basis van feitelijke constatering en niet op basis van extrapolatie van onderzoeksgegevens uit een ander jaar. Nu voor het jaar 2011 de administratie niet (volledig) was gecontroleerd en de constatering die de inspecteur ten aanzien van 2011 heeft gedaan niet afdoende zijn om te concluderen dat belanghebbende niet voldaan heeft aan haar verplichtingen ex art. 52 AWR, kan reeds om die reden de uitspraak van het Hof niet in stand blijven.

12. Gelet hierop is het oordeel van het Hof dat er geen andere gegevens voorhanden waren die die controle wel mogelijk maakten, ontoereikend gemotiveerd.

13. In het vervolg van het oordeel in r.o. 5.5. gaat het Hof er ten onrechte vanuit dat de administratie van belanghebbende over het jaar volledig gecontroleerd was. Om vast te kunnen stellen of er sprake is van een administratie die te allen tijde de rechten en verplichtingen, alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken, zal de inspecteur bij het vaststellen van de informatiebeschikking feiten en omstandigheden moeten stellen die maken dat niet aan de administratie- en bewaarplicht wordt voldaan. De inspecteur heeft dat in het geval van belanghebbende met betrekking tot het jaar 2011 niet gedaan. Omdat de administratie nog niet gecontroleerd was, kon de inspecteur ook niet op basis van feiten vaststellen of de administratie van belanghebbende andere gegevens bevatte dan de benoemde journals en Systeem Omzet Rapportages. Waarbij van belang is dat de inspecteur met betrekking tot de journals geen feitelijke onjuistheden heeft geconstateerd op het moment dat de informatiebeschikking werd uitgereikt.³

14. Belanghebbende is van mening dat de rechtmatigheid van een informatiebeschikking getoetst dient te worden op het tijdstip waarop de beschikking is uitgereikt. In dat kader zij verwezen naar een uitspraak van het Hof Amsterdam (ECLI:NL:GHAMS:2018:1746), waarin het Hof onder andere oordeelde dat: *‘Bezien dient te worden of de in de informatiebeschikking gestelde verzuimen zijn gepleegd in het licht van de specifieke omstandigheden op dat toetsingsmoment.’*

15. In deze zaak heeft de inspecteur de informatiebeschikking vastgesteld op grond van extrapolatie en pas daarna heeft nader onderzoek naar de administratie over dat jaar plaatsgevonden.

16. In dat kader is van belang dat uit de jurisprudentie volgt dat de administratie niet kan worden verworpen en eveneens niet tot omkering van de bewijslast kan worden geconcludeerd in geval van relatief geringe gebreken. Enkel wanneer sprake is van ernstige gebreken kan tot omkering en verzwaring van de bewijslast worden geconcludeerd.

17. Nu de administratie over 2011 niet (volledig) was gecontroleerd en de gestelde gebreken enerzijds niet steunen op feitelijke constatering (journals) en anderzijds op zichzelf bezien van onvoldoende gewicht zijn (Systeem Omzet Rapportages), kan niet geconcludeerd worden dat sprake is van ernstige gebreken die omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen.

18. Gelet op het voorgaande kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven en dient de uitspraak te worden vernietigd.

Middel III

Schending van het recht, althans schending van regels van een goede procesorde, althans een verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat het niet bewaren van de detailgegevens geen gevolg is van onbetrouwbaarheid van het kassasysteem, maar een gevolg is van het feit dat belanghebbende geen back-up maakte. Zulks door in r.o. 5.11 te ordelen dat:

‘5.11. Het Hof overweegt dat het niet bewaren van de detailgegevens geen gevolg is van onbetrouwbaarheid van het kassasysteem – aan welk kassasysteem dan mogelijk ten onrechte het Keurmerk Betrouwbare Afrekeningsystemen zou zijn verleend – maar een gevolg is van het feit dat belanghebbende nooit een back-up maakte. Uit de gedingstukken komt naar voren dat volgens informatie van de leverancier van het kassasysteem het maken van back-ups mogelijk en ook nodig was. De stelling van belanghebbende dat het systeem geen enkele mogelijkheid bood om de detailgegevens te

³ Zie de informatiebeschikking van 4 november 2016.

bewaren, acht het Hof dan ook niet aannemelijk. In zoverre faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel.'

Toelichting

19. In de betrokken jaren (2011 en 2012) maakte belanghebbende gebruik van een kassasysteem met een Kassakeurmerk. Dit Kassakeurmerk is door de Stichting [...] (hierna: de Stichting) afgegeven. De Belastingdienst is initiatiefnemer en partner bij deze Stichting.

20. Uit de gedingstukken – namens belanghebbende o.a. toegelicht in de nadere motivering van het hoger beroep van 8 oktober 2018 en in de pleitnota ter zitting bij het Hof Den Haag van 28 augustus 2019 – blijkt genoegzaam dat er bij zowel de Belastingdienst als belanghebbende onduidelijkheden bestonden over de werking van het kassasysteem. Deze onduidelijkheden kwamen pas aan het licht hangende het boekenonderzoek.

21. Het was ook in het kader van het boekenonderzoek dat de Belastingdienst constateerde dat de journals – platte tekstbestanden die alle detailgegevens op goederenniveau per dag uit de kassa lieten zien – niet het door de Belastingdienst gewenste controlemiddel betroffen. De journals zijn immers tekstbestanden en zijn bewerkelijk om te controleren. Van belang is dat de detailgegevens er dus wel zijn maar dat deze naar het oordeel van de Belastingdienst niet fraudebestendig genoeg zijn. Artikel 52 AWR gaat evenwel niet zo ver dat de verplichting bestaat de administratie zo in te richten dat de gegevens uit die administratie technisch niet te manipuleren zijn. In veel gevallen is dat ook simpelweg onmogelijk.

22. De journals waren evenwel de gegevens die belanghebbende conform afspraak met de Belastingdienst digitaal bewaarde op een externe harde schijf. Belanghebbende ging ervan uit dat met het bewaren van de journals (meer dan) voldoende werd bewaard om te voldoen aan de eisen van art. 52 AWR.

23. De constatering omtrent de journals maakte dat de Belastingdienst hangende het boekenonderzoek tot het inzicht kwam dat zij ook de detailgegevens op goederenniveau zoals opgeslagen in de database van de kassa wilde inzien. Het bleek echter dat deze detailgegevens enkel voor veertien dagen bewaard werden door de kassa. Na veertien dagen bewaarde de database van de kassa voor een periode van twee jaar enkel de historische totalen per dag. Dit zijn verdichte detailgegevens.

24. In dat kader is het van belang dat de journals en de detailgegevens in de database beide evenveel detailgegevens op goederenniveau laten zien. [E] – de kassaleverancier – heeft dit ook aangegeven: in theorie moeten beide bestanden gelijk zijn, maar de gegevens zijn afkomstig uit gescheiden datastromen.⁴ Dat is ook logisch, omdat de detailvoering gelijk is en de gegevens uiteindelijk afkomstig zijn uit dezelfde kassa-aanslag van de betreffende medewerker.

25. Er bestaat geen verplichting om dezelfde detailgegevens op twee manieren te bewaren. Los daarvan wist belanghebbende tot de controle niet eens dat er naast de journals nog een database bestond waarin (dezelfde) detailgegevens waren opgeslagen. Ook de Belastingdienst wist dat niet, getuige de uitkomst van de gesprekken met [E]: de Belastingdienst was verrast toen tijdens gesprekken met [E] bleek dat de verdichte detailgegevens standaard maar twee jaar worden bewaard en de database detailgegevens slechts veertien dagen.

26. De Belastingdienst, die partner is in de Stichting die het keurmerk heeft afgegeven, was daarvan kennelijk niet op de hoogte en verwacht van een eindgebruiker dat die daarvan wel wetenschap zou hebben gehad. Daarnaast verwacht de Belastingdienst kennelijk dat een eindgebruiker moet beseffen dat er naast de journals ook nog eens gegevens met dezelfde detailvoering uit de database bestaan en bewaard moeten worden.

27. Daarbij is van belang dat zowel door de Belastingdienst – als partner bij de Stichting – als [E] nooit richting belanghebbende is gecommuniceerd dat er een back-up gemaakt moest worden van de detailgegevens uit de database.

28. Belanghebbende blijft van oordeel dat zij erop mocht vertrouwen dat zij met het gebruik van een kassa met een Kassakeurmerk – in de staat waarin deze werd verkocht en geïnstalleerd – voldeed aan

4 Bijlage 18b, verslag bezoek [E] 6 juli 2016.

de eisen die de Belastingdienst stelt aan een kassa en daarmee derhalve ook voldeed aan de vereisten van art. 52 AWR.

29. Gelet op hetgeen namens belanghebbende naar voren is gebracht, is de motivering van het Hof ten aanzien van het kassasysteem onvoldoende en onbegrijpelijk.

30. Belanghebbende concludeert dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven en dient te worden vernietigd.

Middel IV

Schending van het recht, althans schending van regels van een goede procesorde, althans een verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat uit de tekst van de vaststellingskomst van 19 april 2012 noch de totstandkoming daarvan kan worden afgeleid dat gebreken in de administratie van voor die periode niet aan belanghebbende zouden worden tegengeworpen. Zulks door in r.o. 5.12 te oordelen dat:

'5.12. Met de Rechtbank is het Hof van oordeel dat uit de vermelding in de vaststellingsovereenkomst dat belanghebbende sinds het boekenonderzoek een aanzet heeft gemaakt om de administratie te verbeteren en de vermelding dat belanghebbende in dat kader een toezegging heeft gedaan, niet blijkt dat door de inspecteur een toezegging is gedaan met betrekking tot het accepteren van de administratie over de jaren nu 2010. De in de vaststellingsovereenkomst opgenomen afspraken hebben louter betrekking op de fiscale afwikkeling van de jaren 2007 tot en met 2010 en de daarop betrekking hebbende vergrijpboetes. Het Hof voegt daaraan toe dat, zoals weergegeven in 2.4, uit paragraaf 2 van de vaststellingsovereenkomst blijkt dat het met de vaststellingsovereenkomst te beslechten geschil ziet op de jaren 2006/2007 tot en met 2010. Dit blijkt ook uit paragraaf 3, waar is vermeld dat de vaststellingsovereenkomst, na constructief overleg tussen partijen, wordt aangegaan om de gevolgen van het (vorige) boekenonderzoek af te wikkelen. Verder wordt in paragraaf 8 expliciet vermeld dat de door de Belastingdienst in de overeenkomst ingenomen standpunten enkel en alleen gelden binnen het specifieke kader van de overeenkomst. Naar het oordeel van het Hof kan uit de tekst van de vaststellingsovereenkomst, noch uit de wijze waarop die tot stand is gekomen en hetgeen partijen daarbij kennelijk voor ogen stond, worden afgeleid dat gebreken in de administratie die grotendeels zien op een periode van vóór het sluiten van de vaststellingsovereenkomst op 19 april 2012, belanghebbende niet zouden worden tegengeworpen. Ook voor het overige faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel.'

Toelichting

31. Belanghebbende meent dat het Hof met bovengenoemd oordeel onvoldoende blijkt heeft gegeven van hetgeen namens belanghebbende naar voren is gebracht in het kader van haar beroep op het vertrouwensbeginsel vanwege de op 19 april 2012 gesloten vaststellingsovereenkomst.

32. Het is juist dat de vaststellingsovereenkomst het sluitstuk vormt van een boekenonderzoek over de jaren 2006/2007 tot en met 2010. Het sluiten van de vaststellingsovereenkomst is echter niet over één nacht ijs gegaan. Er heeft veelvuldig overleg plaatsgevonden tussen partijen, waarbij de insteek was om ten aanzien van de administratie afspraken voor de toekomst te maken. De Belastingdienst zou in dat kader bij belanghebbende een vinger aan de pols houden.⁵

33. De gemaakte afspraken zijn met ondertekening van de vaststellingsovereenkomst op 19 april 2012 in werking getreden. Dit is ruim halverwege het controletijdvak.⁶

34. Het onderhavige boekenonderzoek is eind 2012 opgestart om te evalueren of belanghebbende de overeengekomen veranderingen in haar processen heeft doorgevoerd. De opzet van het onderzoek was om één maand (december 2012) te controleren en op deze wijze aan de hand van de vaststellingsovereenkomst de opzet, het bestaan en werking van verschillende processen binnen de onderneming te toetsen. Dit is ook zo met [A] gecommuniceerd.

⁵ Vaststellingsovereenkomst d.d. 19 april 2012.

⁶ Controletijdvak ziet na uitbreiding op 1 januari 2011 t/m 31 december 2012.

35. Het is volstrekt logisch dat een dergelijke controle plaatsvindt over een tijdvak dat ligt na het maken van de afspraken. Pas dan kan de Belastingdienst evalueren of de gemaakte afspraken ook zijn doorgevoerd in de administratie.

36. De Belastingdienst heeft evenwel na de controle van december 2012 besloten om het boekenonderzoek uit te breiden naar een controletijdvak dat grotendeels ziet op de periode voor het sluiten van de vaststellingsovereenkomst en dus een periode voordat belanghebbende wijzigingen kon doorvoeren in haar administratie.

37. Dat de Belastingdienst vervolgens over de oude jaren gebreken in de administratie van belanghebbende constateert, verhoudt zich naar mening van belanghebbende niet met de eerder gesloten vaststellingsovereenkomst.

38. Meer in het bijzonder is hierbij van belang dat belanghebbende na het sluiten van de vaststellingsovereenkomst is geconfronteerd met nieuwe verplichtingen en dat er sprake is geweest van miscommunicatie vanuit de Belastingdienst richting belanghebbende.⁷

39. Ook kan belanghebbende zich niet aan de indruk onttrekken dat de Belastingdienst zich pas lang na de gesloten vaststellingsovereenkomst heeft gerealiseerd dat de afspraak, inhoudende dat belanghebbende de journal zou moeten bewaren, niet gelukkig is geweest. Zulks nu achteraf bleek dat de journals niet het gewenste controlemiddel betroffen. Een omstandigheid die – mede gelet op de rol van de Belastingdienst bij het Kassakeurmerk – niet voor rekening van belanghebbende mag komen.

40. Al deze omstandigheden meegewogen, maken dat belanghebbende meent dat zij erop mocht vertrouwen dat de Belastingdienst geen boekenonderzoek zou instellen naar de periode die is gelegen voor 19 april 2012.

41. Het oordeel van het Hof is, gelet op het vorenstaande, onvoldoende gemotiveerd. De uitspraak van het Hof kan om die reden niet in stand blijven en dient te worden vernietigd.

Noot

Zie mijn noot onder het hiervoor opgenomen arrest HR 25 juni 2021, nr. 19/05845, *BNB 2021/125**, met name punten 8 en 9.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

⁷ Gespreksverslag 6 juli 2015, bijlage 7 bij nadere motivering beroep van 22 juni 2017.