



# Rapport

## Klacht

Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Oost-Brabant:

- zich, onder verwijzing naar artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr), op het standpunt stelt dat iedere dag de kas dient te worden afgesloten middels het produceren van een dagelijkse Z-afslag;
- bij zijn standpunt voorbijgaat aan de stelling van verzoeker dat uit het kassasysteem te allen tijde kan worden afgeleid wat de omzet is en dat de kassa dagelijks controleerbaar is;
- hem op 24 april 2009 een waarschuwing heeft gezonden waarin staat vermeld dat hij artikel 52 van de Awr heeft overtreden en dat hij dientengevolge strafbaar is op basis van artikel 68 juncto artikel 69 Awr;

## Beoordeling

### I Bevindingen

1. Verzoeker exploiteert een tapasbar. In 2008 stelde de Belastingdienst een boekenonderzoek in bij de onderneming van verzoeker. Het boekenonderzoek had in hoofdzaak betrekking op de jaren 2006 en 2007.
2. Bij het boekenonderzoek werd geconstateerd dat in 2006 vijf maal een negatieve kas was voorgekomen en in 2007 één maal. Daarnaast werd geconstateerd dat er kassaldi voorkwamen die lager waren dan het dagelijkse beginsaldo en dat een storting in contanten op een bankrekening niet op de kasstaat was vermeld. Ook werd geconstateerd dat van diverse werknemers het loon niet voorkwam op de loonstaten.

De Belastingdienst concludeerde dat geen dagelijkse kascontrole werd toegepast en dat de kasadministratie geen betrouwbare basis vormde voor de winstberekening. Een theoretische omzetberekening van de Belastingdienst leidde tot correcties van ruim € 60.000 en ruim € 40.000.

Nadat verzoeker bezwaar had gemaakt tegen de aanslagen waarin de correcties waren verwerkt, heeft de inspecteur de correcties teruggenomen.

3. Op 3 april 2009 voerde de Belastingdienst een waarneming ter plaatse uit bij verzoekers onderneming. Aanleiding was onder meer de aanschaf door verzoeker van een geautomatiseerd kassasysteem. In het rapport van de waarneming ter plaatse wordt vastgesteld dat niet dagelijks maar wekelijks een kassaldo wordt getrokken en dat wekelijks kascontrole wordt toegepast. Opgemerkt werd in het rapport dat gezien de aard van de onderneming dagelijks een zogenoemde Z-afslag (een afslag waarmee de kasmutaties van die dag werden vastgelegd) moet worden gemaakt om een deugdelijke

kascontrole te kunnen toepassen en dat de omzet dagelijks in de kasadministratie moet worden verwerkt.

4. Gedagtekend 24 april 2009 ontving verzoeker van de Belastingdienst een 'Waarschuwing administratieplicht' met de volgende inhoud:

"...Onlangs is bij u een bedrijfsbezoek ingesteld. Daarbij is gebleken dat u niet voldoet aan de verplichtingen van artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna te noemen AWR). In dit artikel is vastgelegd dat u verplicht bent naar de eisen van het bedrijf een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde uw rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

Gelet op de aard, omvang en complexiteit van uw bedrijf zijn de vastleggingen in uw administratie (objectief gezien) onvoldoende. Ik heb geconstateerd dat bij u de volgende delen van de administratie ontbraken:

- De (elektronische) transactiegegevens van het afrekensysteem worden niet dagelijks vastgelegd, middels het produceren van een dagelijkse Z-afslag.

U hebt daarmee artikel 52 AWR overtreden. Door deze overtreding bent u strafbaar op basis van artikel 68, lid 2 letter d juncto artikel 69 lid 1 van de AWR, dan wel op basis van artikel 68, lid 2 letter e juncto artikel 69, lid 1 van de AWR.

Ik waarschuw u dat u vanaf 3-4-2009 aan de verplichtingen van artikel 52 van de AWR moet voldoen.

Tot slot wil ik u nog op het volgende wijzen.

ik zal regelmatig laten controleren of u vanaf heden op een toereikende wijze aan uw administratieverplichting voldoet;

Als u opnieuw artikel 52 van de AWR overtreedt, kan tot strafrechtelijke vervolging worden overgegaan;

Wanneer u niet voldoet aan de administratieverplichting, kan dit tot gevolg hebben dat bij fiscale procedures de bewijslast bij u komt te liggen..."

5. In een brief van 6 mei 2009 maakte verzoekers gemachtigde bezwaar tegen de inhoud van de ontvangen waarschuwing. Hij wees er op dat de gegevens die voor een controle door de Belastingdienst van belang zijn op ieder moment binnen een redelijke tijd konden worden geproduceerd. Hij merkte verder op dat verzoeker er bij de vorige controle niet op was gewezen dat de kasadministratie niet zou voldoen aan de wettelijke eisen. De

gemachtigde wees verder op de parlementaire geschiedenis van artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen (zie Achtergrond) en concludeerde dat de wetgever ervan uit is gegaan dat de eisen die aan de administratie moeten worden gesteld mede worden bepaald door de aard en de omvang van het bedrijf en dat de wetgever er voor heeft gekozen de administratieplichtige in beginsel vrij te laten in de keuze op welke wijze hij zijn administratie wenst in te richten, mits aan de eisen van juistheid, volledigheid en controleerbaarheid is voldaan. De gemachtigde concludeerde dat de Belastingdienst onvoldoende had gemotiveerd waarom verzoeker dagelijks een Z-afslag moest maken.

De gemachtigde stelde verder dat van strafbaarheid geen sprake kon zijn nu bij het eerdere boekenonderzoek niet was gesteld dat de kasadministratie niet aan de eisen voldeed en voorts de aanschaf van het geautomatiseerde kassasysteem was gericht op verdere verbetering.

De gemachtigde merkte op dat verzoeker de kasafsluiting zelf wilde verrichten maar dat hij niet elke dag in zijn onderneming aanwezig was. De gemachtigde stelde de Belastingdienst voor dat verzoeker wanneer mogelijk de kasafsluiting dagelijks zou maken. Dit zou, aldus de gemachtigde, neerkomen op drie tot vier maal per week.

6. Op 4 juni 2009 liet de Belastingdienst verzoeker weten met het voorstel van de gemachtigde niet akkoord te gaan. De Belastingdienst wees er op dat de heersende opvatting is dat dagelijks een Z-afslag dient te worden gemaakt indien dat technisch mogelijk is.

7. Op 9 juni 2009 diende verzoeker een klacht in bij de Belastingdienst/Oost-Brabant. Hij klaagde over het standpunt van de Belastingdienst dat iedere dag een Z-afslag diende te worden gemaakt, dat de Belastingdienst hem had bedreigd met strafrechtelijke sancties.

Verzoeker schreef onder meer het volgende:

"...Door het nieuwe kassasysteem en een regelmatige kascontrole kunnen de gegevens die voor de belastingcontrole van belang zijn op ieder moment binnen redelijke tijd en in toegankelijke vorm gedetailleerd worden geproduceerd. Dit betekent dat de relevante gegevens steeds uit de administratie blijken. Het kassasysteem houdt - vanzelfsprekend - naast de omzetgegevens van de afgesloten dagen ook de omzetgegevens van de (nog) niet afgesloten dagen vast.

Een dagelijkse afsluiting van de kas voegt hieraan niets wezenlijks toe en legt gezien de aard en omvang van het bedrijf van administratieplichtige een onevenredig zware last op. Dit betekent immers dat Belastingplichtige niet meer op vakantie kan of weg kan omdat dagelijks de kas door hem zou moeten worden afgesloten..."

8. De Belastingdienst reageerde op verzoekers klacht in een brief van 14 juli 2009. De Belastingdienst schreef onder meer het volgende:

*"... 1. Standpunt ten aanzien van artikel 52 AWR, dat de kas iedere dag dient te worden afgesloten middels het produceren van een dagelijkse Z-afslag*

Artikel 52 AWR is ter zake duidelijk: "de administratie dient op een zodanige wijze te worden gevoerd dat te allen tijde rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken". Te allen tijde betekent dat er dagelijks sprake moet zijn van een controleerbare kas. Zonder een dagelijkse afsluiting, zeker in een branche/bedrijf waar een belangrijk gedeelte van de omzet per kasbetaling plaatsvindt, kan van een controleerbare administratie/ boekhouding geen sprake zijn.

(...)

Het standpunt (...) komt overeen met een uitspraak van het Hof Amsterdam (2007/00472). Ik citeer daaruit:

"Ingevolge artikel 52, eerste lid, van de AWR diende belanghebbende de primaire gegevens van de dagomzetten te bewaren indien deze van belang zijn voor de heffing van belasting. Het Hof acht aannemelijk de stelling van de inspecteur dat zonder deze gegevens niet met zekerheid kan worden vastgesteld dat op de weekstaten alle bestellingen per dag zijn verantwoord, daargelaten het antwoord op de vraag of de verantwoording van de pofomzet per dag aanwezig is. Nu de inspecteur niet meer in staat is op het niveau van de per dag gedane bestellingen de volledigheid van de omzet te verifiëren doordat belanghebbende de primaire gegevens (zoals dagkasstaten, de x-afslagen en de z-afslagen) niet heeft bewaard, concludeert het Hof dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de in artikel 52 van de AWR gestelde eisen. (...)"

(...)

*2. Overtreding van artikel 52 AWR kan leiden tot strafvervolging op grond van 68 lid 2 letter d juncto artikel 69 lid 1 AWR*

De brief van 24 april 2009 bevat inderdaad een formele toonzetting. Ik acht het evenwel van belang dat belastingplichtige goed en volledig wordt geïnformeerd over mogelijke consequenties wanneer fiscale verplichtingen niet juist worden nagekomen. In het rapport van 24 april 2009 is (verzoeker; N.o.) geattendeerd op het feit dat de administratie niet voldoet aan de wettelijke eisen. De waarschuwingsbrief van 24 april 2009 verwoordt de constatering, waarbij gewezen wordt op mogelijke vervelende consequenties dat een en ander kan hebben wanneer in de toekomst (vanaf 3 april 2009) niet wordt voldaan aan de verplichtingen neergelegd in artikel 52 van de AWR. De Belastingdienst heeft daarbij een duidelijk standpunt ingenomen en duidelijk aangegeven wat het niet nakomen daarvan tot gevolg kan hebben..."

11. Op 24 juli 2009 wendde verzoeker zich tot de Nationale ombudsman met een klacht.

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtformulering onder Klacht en naar de hierboven onder 5. weergegeven inhoud van de brief van 6 mei 2009 alsmede de onder 7. weergegeven inhoud van de brief van 9 juni 2009.

12. In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst gevraagd op de klacht van verzoeker te reageren. De Belastingdienst deed dat in een brief van 28 oktober 2009.

De Belastingdienst wees op de gebreken die bij het boekenonderzoek in de administratie van verzoeker waren geconstateerd en de correcties waartoe dat had geleid. Verder merkte de Belastingdienst op dat de aangiftes voor de omzetbelasting in 2008 en 2009 werden gedaan naar geschatte bedragen waarbij de af te dragen omzetbelasting over diverse tijdvakken werd aangegeven naar hetzelfde bedrag als de voordruk over dat tijdvak. De Belastingdienst concludeerde dat de administratie van verzoeker niet voldoet aan de eisen die daaraan op grond van artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen mogen worden gesteld. De Belastingdienst gaf aan dat door het ontbreken van de dagelijkse Z-afslag de dagelijkse aansluiting met de kasadministratie ontbrak waardoor de controle op bijvoorbeeld negatieve kassen werd bemoeilijkt of onmogelijk gemaakt.

Over de toepasselijkheid van de uitspraak van het gerechtshof Amsterdam (2007/00472) schreef de Belastingdienst het volgende:

"...In deze procedure staat centraal dat de primaire gegevens van de dagomzetten, de dagkasstaten, de X- en Z-afslagen dienen te worden bewaard. In deze zaak had de belanghebbende de primaire gegevens niet bewaard, waarbij het Hof concludeerde dat niet werd voldaan aan de in artikel 52 Awr gestelde eisen. In de zaak van (verzoeker; N.o.) die thans ter discussie staat, worden de dagkasstaten en Z-afslagen niet dagelijks opgemaakt. Wanneer er van een dagelijkse opmaak geen sprake is, komt men dus aan bewaren niet meer toe. In de uitspraak van het Hof Amsterdam werd dan ook geoordeeld dat van het ontbreken van de in het geding zijnde primaire gegevens in de administratie niet gezegd kan worden dat dan sprake is van een gebrek van ondergeschikte aard..."

13. Verzoeker maakte op 5 november 2009 gebruik van de hem geboden gelegenheid te reageren op het standpunt van de Belastingdienst. Verzoeker wees er op dat de correcties naar aanleiding van het eerdere boekenonderzoek door de Belastingdienst waren teruggenomen. Hij schreef verder onder meer het volgende:

"...Op de eerste plaats kan wel degelijk het feitelijk kassaldo met het theoretisch kassaldo worden gecontroleerd op ieder gewenst moment omdat namelijk ook de inkoopbonnen in de kassa worden bewaard.

(...)

Verder dient te worden benadrukt dat klager het met de Belastingdienst eens is dat kascontrole - binnen redelijke grenzen - zo regelmatig mogelijk moet worden uitgevoerd,

omdat de kascontrole een zeer belangrijk, zo niet het belangrijkste controle instrument is dat klager heeft. Hij geeft deze controle dan ook niet graag uit handen. Klager produceert feitelijk vrijwel dagelijks een Z-afslag. Alleen de dagen dat klager zelf - om wat voor reden dan ook - niet aanwezig is, wordt geen Z-afslag geproduceerd..."

14. In een brief van 17 december 2009 erkende de Belastingdienst dat de correcties naar aanleiding van het boekenonderzoek naderhand om praktische redenen waren teruggenomen omdat "de afgegeven signalen vermoedelijk onvoldoende zouden zijn om de correcties bij de rechtbank met succes te verdedigen".

## **II Beoordeling**

15. Verzoeker klaagt er in de eerste plaats over dat de Belastingdienst hem de verplichting oplegt dagelijks de kas af te sluiten en daartoe dagelijks een Z-afslag te maken. Verzoeker stelt dat het door hem gehanteerde geautomatiseerde kassasysteem het, ook zonder dagelijkse Z-afslag, mogelijk maakt binnen een redelijke termijn het kassaldo op ieder gewenst moment te controleren omdat dit systeem de omzetgegevens ook van de niet-afgesloten dagen bewaart, evenals de inkoopbonnen.

De Nationale ombudsman begrijpt deze klacht aldus dat verzoeker klaagt over de inhoud van de waarschuwing die de Belastingdienst hem met datum 24 april 2009 heeft gezonden.

16. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat zonder de dagelijkse Z-afslag de administratie van verzoeker niet voldoet aan de eis van juistheid, volledigheid en controleerbaarheid omdat bijvoorbeeld controle op negatieve kassen dan onvoldoende mogelijk is. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat zonder de dagelijkse Z-afslag niet is voldaan aan de eis die voortvloeit uit artikel 52 Algemene Wet inzake rijksbelastingen dat uit de administratie te allen tijde de rechten en verplichtingen duidelijk blijken. De Belastingdienst is van mening dat aan zijn standpunt niet afdoet dat de dagelijkse omzet wel kan worden gecontroleerd omdat het, aldus de Belastingdienst, daarom niet gaat.

17. Het motiveringsvereiste houdt in dat het handelen van overheidsinstanties feitelijk en logisch wordt gedragen door een kenbare motivering. Het vereiste impliceert dat de Belastingdienst eisen aan een ondernemer ten aanzien van de te voeren administratie deugdelijk onderbouwt.

18. Op grond van het bepaalde in artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen mag de Belastingdienst van verzoeker verwachten dat hij zijn administratie inricht naar de eisen van zijn bedrijf en dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Uit de door verzoeker aangehaalde parlementaire geschiedenis (zie Achtergrond) blijkt echter dat de wetgever de ondernemer binnen die grenzen vrij heeft

willen laten bij de keuze op welke wijze hij de administratie wenst in te richten en te voeren.

19. Verzoeker drijft een horecaonderneming, te weten een tapasbar. In een dergelijke onderneming speelt het kasverkeer een belangrijke rol omdat betalingen van klanten vaak in contanten zullen plaatsvinden. Dit betekent dat uit hoofde van de aard van de onderneming hoge eisen mogen worden gesteld aan de kasadministratie. Dit wordt nog versterkt door de vaststelling door de Belastingdienst van negatieve kassen in 2006 en 2007 bij het over die jaren uitgevoerde boekenonderzoek. Daaraan doet niet af dat de inspecteur de uit dat boekenonderzoek voortgekomen correcties in een later stadium weer heeft teruggenomen. Uit die beslissing kan namelijk niet zonder meer worden afgeleid dat de negatieve kassen zich niet hebben voorgedaan. De Belastingdienst schrijft immers dat hij de correcties heeft teruggenomen omdat hij deze onvoldoende verdedigbaar achtte in een procedure voor de rechtbank.

20. Op grond van bovengenoemde omstandigheden acht de Nationale ombudsman het juist en in het belang van verzoeker dat de Belastingdienst hem heeft gewaarschuwd voor onvolkomenheden die in zijn ogen kleefden aan de administratie zoals verzoeker die, ook na invoering van het geautomatiseerde kassasysteem, voerde. Ditzelfde geldt ook voor de waarschuwing van de Belastingdienst voor de gevolgen die deze onvolkomenheden bij toekomstige controles kunnen hebben voor de vaststelling van de hoogte van de bedrijfsresultaten en de daarop gebaseerde aanslagen. De Nationale ombudsman acht voor dit oordeel niet van belang dat bij het boekenonderzoek over 2006 en 2007 een dergelijke waarschuwing niet is afgegeven. Uit de voorgestelde correcties kon immers niet anders worden afgeleid dan dat de Belastingdienst op de administratie kritiek had.

21. Naar het oordeel van de Nationale ombudsman heeft de Belastingdienst echter zijn eis aan verzoeker dat hij dagelijks een Z-afslag maakt, onvoldoende gemotiveerd. Dit oordeel is gebaseerd op het volgende.

22. De Belastingdienst voert ter motivering van zijn eis aan dat verzoeker ingevolge het bepaalde in artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen is gehouden zijn administratie zo te voeren dat daaruit te allen tijde zijn rechten en verplichtingen alsmede de overigens van belang zijnde gegevens duidelijk blijken. De Belastingdienst legt deze bepaling kennelijk aldus uit dat het hem mogelijk moet zijn op ieder gewenst moment ("*te allen tijde*"), bijvoorbeeld bij een niet vooraf aangekondigde waarneming ter plaatse, het kassaldo te vergelijken met de kasadministratie en deze te controleren op negatieve kassen. De Belastingdienst gaat daarbij echter voorbij aan de bepaling in het derde lid van artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen dat de administratie zodanig moet worden gevoerd en de gegevens zodanig dienen te worden bewaard dat controle daarvan binnen een redelijke termijn mogelijk is.



Verzoeker stelt dat hij aan deze eis voldoet. Hij stelt immers dat zijn kassasysteem alle benodigde gegevens bewaart en dat hij de door de Belastingdienst voor een controle gewenste gegevens binnen de redelijke termijn van artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen kan produceren. De Belastingdienst heeft geen feiten of omstandigheden naar voren gebracht waaruit het tegendeel blijkt. Onder deze omstandigheden heeft de Belastingdienst onvoldoende duidelijk gemaakt waarom verzoeker niettemin dagelijks een Z-afslag moet produceren of doen produceren.

De onderzochte gedraging is niet behoorlijk.

23. Verzoeker klaagt er verder over dat de Belastingdienst in de waarschuwing van 24 april 2009 heeft bedreigd met strafrechtelijke gevolgen. Verzoeker meent dat daarvan geen sprake kan zijn nu bij het boekenonderzoek over 2006 en 2007 geen opmerkingen zijn gemaakt over zijn wijze van administreren en het nadien aangeschafte kassasysteem uitsluitend tot verbetering kan leiden.

24. De Belastingdienst is van mening dat de waarschuwing op dit punt nogal formeel was maar dat het niettemin goed was verzoeker volledig te informeren en hem te waarschuwen.

25. Het evenredigheidsvereiste houdt in dat overheidsinstanties voor het bereiken van een doel een middel aanwenden dat voor de betrokkenen niet onnodig bezwarend is en dat in evenredige verhouding staat tot dat doel.

26. Het is te billijken dat de Belastingdienst verzoeker wilde informeren over en waarschuwen voor mogelijke gevolgen van gebreken in zijn administratie.

De tekst van de waarschuwing van 24 april 2009 gaat echter verder dan informeren en waarschuwen. De Belastingdienst spreekt in die tekst van het overtreden van artikel 52 Algemene wet inzake rijksbelastingen en van strafbaar zijn op grond van de strafrechtelijke bepalingen uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De tekst krijgt daarmee veeleer het karakter van een dreigement dan van een waarschuwing of informatieverstrekking. Daar komt nog bij dat de tekst ook te stellig is: de strafbaarheid wordt niet vastgesteld door de Belastingdienst maar door de strafrechter. Ook dit aspect draagt bij aan het karakter van een dreigement.

27. Door bij de waarschuwing een toonzetting te kiezen die de over te brengen boodschap het karakter geeft van een dreigement, heeft de Belastingdienst gehandeld in strijd met het evenredigheidsvereiste.

De onderzochte gedraging is ook op dit punt niet behoorlijk.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant, is gegrond

- op het punt van de Z-afslag wegens schending van het motiveringsvereiste;
- op het punt van de tekst van de waarschuwing wegens schending van het evenredigheidsvereiste.

## Onderzoek

Op 27 juli 2009 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer Z. te Tilburg, ingediend door de heer A. van Beijsterveldt (Accountenz) te Breda, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Oost-Brabant.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Tijdens het onderzoek kregen de Belastingdienst/Oost-Brabant en verzoeker de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

## INFORMATIEOVERZICHT

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

- het verzoekschrift met bijlagen
- de brief van 25 oktober 2009 met bijlagen van de Belastingdienst
- de brief van 5 november 2009 van de gemachtigde van verzoeker
- de brief van 17 december 2009 van de Belastingdienst

## Achtergrond

Algemene wet inzake rijksbelastingen

## Artikel 52

"1. Administratieplichtigen zijn gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze 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 overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

2. Administratieplichtigen zijn:

a. lichamen;

b. natuurlijke personen die een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, alsmede natuurlijke personen die belastbare winst uit onderneming als bedoeld in artikel 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 genieten;

(...)

3. Tot de administratie behoort hetgeen ingevolge andere belastingwetten wordt bijgehouden, aangetekend of opgemaakt.

4. (...)

5. (...)

6. De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.