

HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM,  
Tweede Meervoudige Belastingkamer;

Gezien het op 29 november 1976 onder nummer 1234, ingekomen beroepschrift, ingediend door X (Y te Z) als gemachtigde van V van te W, en gericht tegen de door de Inspecteur der directe belastingen te U aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1972, aanslagnummer 123.45678, waarvan blijkt uit een aanslagbiljet gedagtekend 28 september 1976;

Gezien de overige stukken;

Gehoord ter zitting van 7 maart 1978 voornoemde gemachtigde alsmede de inspecteur die was vergezeld van de adjunct-accountant bij de Rijksaccountantsdienst A tot zijn bijstand;

Overwegende dat de bestreden navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 35.799, met toepassing van tariefgroep 3, aftrek voor 2 kinderen alsmede aftrek meewerkende gehuwde vrouw van f 2.745,--;

Overwegende dat de primitieve aanslag over dit jaar is berekend naar een belastbaar inkomen van f 31.199,-- doch overigens op dezelfde wijze is berekend als de navorderingsaanslag;

Overwegende dat de inspecteur de nagevorderde belasting heeft verhoogd met 100 % doch van die verhoging 75 % heeft kwijtgescholden;

Overwegende dat belanghebbende mede gelet op artikel 1 van de Algemene termijnwet tijdig in beroep is gekomen aanvoerende primair dat de opgelegde navorderingsaanslag dient te worden vernietigd en subsidiair dat deze

dient te worden verminderd tot één, opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 35.234,-- - met behoud van de overige elementen van de aanslag doch zonder toepassing van verhoging;

Overwegende dat de inspecteur heeft geconcludeerd tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 35.234,-- met behoud van de overige elementen van de aanslag met evenredige vermindering van de toegepaste verhoging van per saldo 25 %;

Overwegende dat naar 's Hofs oordeel op grond van de stukken en het ter zitting behandelde de volgende feiten, als zijnde gesteld en niet althans onvoldoend, weersproken, zijn komen vast te staan:

Belanghebbende, gehuwd - twee kinderen, exploiteerde in 1971 en volgende jaren een schildersbedrijf te T en een winkel in "doe het zelf" artikelen te W. In 1973 breidde hij zijn activiteiten aanzienlijk uit door in S een dependance van het schildersbedrijf en een nieuwe winkel te vestigen. Tevens opende hij een nieuwe winkel in T. De aangegeven omzet bedroeg in de jaren 1971, 1972 en 1973 in totaal respectievelijk f 94.200,--, f 150.633,-- en f 379.000,---.

Belanghebbende heeft en had ook in de jaren 1971 tot en met 1974 een administratie volgens het doorschrijfsysteem. Voorts werd een verkoopboek en een net-kasboek bijgehouden. Deze administratie werd gevoerd door een boekhoudster. Voor de verschillende filialen werd geen afzonderlijke administratie gevoerd.

De ontvangsten werden deels op rekening en deels contant ontvangen.

Het winkelpersoneel noteerde de contante ontvangsten op kladbriefjes, welke niet werden bewaard, en droeg deze ontvangsten af aan belanghebbende. Belanghebbende ontving voorts in contanten bedragen welke op openstaande rekeningen werden voldaan.

Belanghebbende betaalde uit de gelden die hij aldus onder zich hield zakelijke uitgaven; ook deed hij bankstortingen. Op onregelmatige tijden droeg hij de resterende gelden af aan zijn boekhoudster. Alsdan stelde hij haar tevens de bescheiden betreffende de door hem gedane uitgaven ter beschikking. De boekhoudster boekte dan als ontvangsten in het kasboek het bedrag van de door belanghebbende betaalde zakelijke uitgaven vermeerderd met het door hem aan de boekhoudster afgedragen bedrag. Deze boekingen geschieden in ronde

bedragen.

Het kasboek werd niet regelmatig afgesloten. Het werkelijk aanwezige kasgeld werd niet regelmatig geteld; bedrag daarvan word evenmin regelmatig vergeleken met het bedrag dat volgens het kasboek aanwezig zou moet zijn.

Bij een door de rijksaccountantsdienst over het jaar 1974 ingesteld boekenonderzoek bleek dat gedurende de jaren 1971 tot en met 1974 regelmatig negatieve kassaldi voorkwamen in de zin dat op bepaalde momenten het kassaldo volgens het kasboek een negatief bedrag beliep.

De inspecteur stelt zich op het standpunt dat in de jaren 1971 tot en met 1974 een hoger bedrag aan contante ontvangsten is ontvangen dan in de boekhouding is verantwoord.

Dit meerdere is door de inspecteur gesteld op het bedrag van het grootste negatieve kassaldo dat in het jaar werd geconstateerd.

In verband daarmee legde de inspecteur navorderingsaanslagen op waarbij het belastbaar inkomen over de jaren 1971, 1972 en 1973 werd verhoogd wegens meer ontvangsten met respectievelijk f 2.650,--, f 4.600, en f 5.700,--. Bij de navorderingsaanslag over het jaar 1973 werd het belastbaar inkomen behalve met genoemd bedrag van f 5.700,-- verhoogd met f 6.493,-- wegens hogere winst en verminderd met f 3.031,-- wegens dotatie van de oudedagsreserve.

Tussen partijen is buiten geschil dat deze correcties ook in het standpunt van de inspecteur dienen te worden verminderd wegens meer verschuldigde omzetbelasting tot respectievelijk f 2.325,--, f 4.035,-- en f 4.914,--.

Het geschil betreft het antwoord op de vraag of bij de onderwerpelijke navorderingsaanslag genoemde verminderde correctie terecht is toegepast en zo ja of over de daarover meer verschuldigde belasting terecht verhoging is toegepast;

Overwegende dat belanghebbende heeft aangevoerd, zakelijk weergegeven:

De negatieve kassaldi zijn niet ontstaan doordat ontvangsten tot te lage bedragen werden verantwoord doch doordat ontvangsten te laat werden verantwoord. De boekhoudster boekte de door belanghebbende contant gedane zakelijke uitgaven op de datum waarop deze uitgaven blijkens het betalingsbewijs door belanghebbend werden gedaan. De ontvangsten, waaruit die uitgaven zijn

voldaan, werden echter geboekt naar het moment dat belanghebbende feitelijk met de boekhoudster afrekende. Als gevolg hiervan wordt het aanvankelijk ontstane negatieve saldo na verloop van tijd telkens weer positief.

Deze gedragslijn moet worden gezien tegen de achtergrond dat belanghebbendes onderneming aanvankelijk klein was en daarna snel is gegroeid en voorts primitief was georganiseerd.

Nu belanghebbende een redelijke verklaring voor de negatieve kassaldi heeft gegeven en de rijksaccountant ondanks een uitvoerig onderzoek geen andere onjuistheden in de boekhouding heeft geconstateerd, gaat het te ver te stellen dat de boekhouding geen betrouwbaar grondslag voor de winstberekening kan vormen en is onvoldoende reden de in het geding zijnde correcties toe te passen.

In elk geval is er geen reden om een verhoging toe te passen. Ten hoogste is sprake van verschoonbare slordigheid;

Overwegende dat de inspecteur heeft aangevoerd voorzover nog van belang:

Een negatief kassaldo kan slechts ontstaan, indien de in het kasboek geboekte uitgaven de geboekte ontvangsten zodanig te boven gaan dat er een negatief saldo resteert. Het saldo van het werkelijk aanwezige kasgeld kan nimmer negatief zijn. Het bestaan van negatieve kassaldi schept rechtens het vermoeden, dat er niet geboekte ontvangsten zijn.

Op grond hiervan moet worden geconcludeerd, dat de ontvangstverantwoording ondeugdelijk is geweest. Dit impliceert, dat de boekhouding geen betrouwbare grondslag voor de winstberekening kan vormen.

De in het beroepschrift weergegeven verklaring van belanghebbende wordt niet met zodanige bewijzen gestaafd dat het vermoeden ontzenuwd wordt.

Allereerst niet omdat de juistheid van de boekingen door de boekhoudster aan de hand van de opgaaf van belanghebbende niet is na te gaan.

Belanghebbende hield geen kladaantekeningen bij van de door hem contant ontvangen bedragen. Er zijn ook geen bewijsstukken met betrekking tot deze ontvangsten. Er is derhalve geen enkele garantie, dat de opgegeven ontvangsten volledig zijn. Gewezen zij nog in dit verband op de wijze van verantwoorden van de contante winkelontvangsten.

Vervolgens niet, omdat door de controlerend ambtenaar bij de bepaling van de

hoogte van het negatieve kassaldo reeds rekening werd gehouden met die ontvangsten, die binnen een week na dato werden ingeboekt.

Met betrekking tot de geconstateerde negatieve kassaldi kan voorts nog het volgende worden opgemerkt:

Blijkens het rijksaccountantsonderzoek was er op 31 maart 1974 een negatief kassaldo van f 1.367,--. Op deze datum werd echter het kasboek afgesloten met een saldo van f 633,--, dat volgens belanghebbende op den datum ook werkelijk aanwezig was, omdat hij zijn kasgeld had geteld. Dit kasverschil van f 2.000,-- werd gecamoufleerd door het te laat inboeken van een storting ad f 2.000,-- op de bank. De gemachtigde was het met de rijksaccountant eens dat deze storting al voor 31 maart had moeten worden geboekt.

Voor het voorkomen van dit negatieve saldo gaf belanghebbende als verklaring, dat hij bedragen zou hebben geïncasseerd, die hij rechtstreeks op de bank had gestort. De boekhoudster had deze stortingen alleen als kruisposten geboekt en had verzuim deze stortingen eerst als ontvangsten in het kasboek te boeken.

In de jaren 1971 tot en met 1973 bleken eveneens negatieve kassaldi voor te komen.

Zo was er op 22 juni 1973 een negatief kassaldo van f 6.490,-- In de naar aanleiding van de aankondiging van de navorderingsaanslagen ontvangen brief van Y en tijdens een bespreking ter inspectie werd door de gemachtigde gesteld, dat het negatieve kassaldo door op 3 juli in het kasboek geboekte winkelontvangsten ad. f 5.000,-- en door op 25 juni geboekte debiteurenontvangsten ad. f 1.792,13 werd opgeheven.

Hieromtrent merkt de Rijksaccountant in zijn nader bericht op:

"De boeking van een totaalbedrag; van f 5.000,-- is volgens de heer X (verbonden aan het kantoor Y) een bijboeking van niet geboekte ontvangsten over de periode van ± half april tot en met juni 1973. Dit is echter een andere verklaring dan belastingplichtige mij heeft gegeven. Deze heeft mij namelijk het volgende verteld: hij heeft een aantal malen slechts die bedragen als contante ontvangsten verantwoord, die hij had meegenomen uit de kas van de filialen. De rest van de ontvangen bedragen was blijven liggen in de kas van deze filialen, als voorziening voor kleine contante uitgaven. Dit resterende geld is in de loop van de tijd nogal toegenomen en is toen door belastingplichtige bij de filialen weggehaald en als contante ontvangst in het kasboek verantwoord met het bewuste bedrag

van f 5.000,--. Met andere woorden onmiddellijk voordat belastingplichtige dit geld in de "centrale" kas stortte was er minimaal f 5.000,-- aan kasgeld aanwezig, zodat door dit verhaal het kastekort niet wordt verklaard; zelfs al zou men ervan uitgaan, dat zowel winkel- als debiteurenontvangsten in hun geheel voor 22 juni 1973 zouden zijn ontvangen komt men ten hoogste op een administratief kassaldo van f 200,--, zodat er nog altijd een kasverschil van minimaal f 4.800,-- blijft bestaan.

Ook voor de jaren 1971 en 1972 stelt de gemachtigde in de eerdergenoemde brief, dat de negatieve kassaldi worden opgeheven door bijboekingen door belastingplichtige. De Rijksaccountant merkt dienaangaande in zijn nader bericht op:

"Als men de bedragen van de vermeende bijboekingen verdeelt over de periode, waarin geen regelmatige ontvangstenboeking heeft plaatsgevonden, dan worden de negatieve saldi niet opgeheven. Bovendien vraag ik mij af hoe belastingplichtige de bedragen van de niet geboekte ontvangsten heeft kunnen berekenen, omdat hij de losse kladblaadjes waarop ontvangsten werden opgeschreven helemaal niet bewaarde."

De verhoging is terecht toegepast op de meer verschuldigde belasting wegens de in het geding zijnde correctie daar het in zoverre aan de grove schuld van belanghebbende te wijten is dat te weinig belasting is geheven. De verhoging kan worden beperkt tot 25 % van de als gevolg van deze correctie meer verschuldigde belasting dan bij de primitieve aanslag is geheven.

Overwegende dat belanghebbende ter zitting betreffende het door de inspecteur aangaande de negatieve kassaldi gestelde nog heeft doen opmerken:

Negatief kassaldo 22/6/1973. De redenering van de rijksaccountant is niet duidelijk. Belanghebbende stelt ook hier, dat hij bedragen later heeft verantwoord dan de werkelijke datum van ontvangst. In die tussentijd heeft hij het geld wel gebruikt om betalingen mee te verrichten. Het is niet logisch, dat een kleine zakenman, die regelmatig met bankkrediet werkt (1 januari 1973 f 10.400,--, 31 december 1973 f 33.500,--), aan het einde van de maanden maart tot en met juni 1973 gemiddeld f 21.500 een bedrag werkloos in zijn kas laat liggen, nog afgezien van het feit, dat dit gevaarlijk is met het oog op mogelijk verloren gaan door diefstal of brand.

Ook de boeking van ontvangsten ten bedrage van f 5.000,-- betrof derhalve geen werkelijke storting van kasgelden, doch een winkelontvangst, afgeleid uit reeds gedane en in het kasboek reeds naar voorgaande data geboekte, uitgaven. Het is dus niet juist dat f 5.000,-- kasgeld aanwezig was.

Negatieve kassaldi 1971 en 1972. In de bewuste brief is niet gesproken over bijboekingen zoals de inspecteur stelt. De gemachtigde heeft in die brief als enige oorzaak voor de negatieve saldi aangegeven de omstandigheid dat ontvangsten later werden geboekt dan de met die ontvangsten corresponderende gedane uitgaven,

Overwegende omtrent het geschil:

dat naar 's Hofs oordeel op grond van de hiervoor reeds vastgestelde feiten en het hierna overwogene voldoende is komen vast te staan dat de door belanghebbende gevoerde administratie althans wat betreft de verantwoording van de contante ontvangsten, niet als een regelmatige boekhouding kan worden aangemerkt waar aan beslissende betekenis kan worden toegekend voor bepaling van de omvang van de contante ontvangsten;

dat immers die ontvangsten niet regelmatig in het kasboek werden verwerkt doch op onregelmatige tijdstippen tot gereconstrueerde, ronde bedragen werden geboekt dat daarbij komt dat belanghebbende niet heeft gesteld dat hij voor zichzelf aantekening hield van de door het personeel aan hem afgedragen gelden en zulks ook niet is gebleken zodat het Hof niet aannemelijk acht dat belanghebbende de ontvangsten tot de juiste bedragen kon reconstrueren; dat het Hof voorts van oordeel is dat vermenging van belanghebbendes privékas met diens zaakkas plaats vond;

dat het vorenstaande niet wegneemt dat in beginsel op de inspecteur de last rust te bewijzen dat belanghebbende meer contante ontvangsten heeft genoten dan het aangegeven bedrag waarvan bij vaststellen van de primitieve aanslag is uitgegaan;

dat het Hof met de inspecteur van oordeel is dat uit het feit dat negatieve kassaldi zijn geconstateerd het vermoeden moet worden geput -behoudens tegenbewijs door belanghebbende- dat ontvangsten zijn verzwegen;

dat dit te meer klemt nu vaststaat dat contante ontvangsten achteraf en tot ronde bedragen werden geboekt terwijl noch is gesteld noch is gebleken dat

belanghebbende in die tussentijd aantekening hield van de door hem ontvangen bedragen;

dat belanghebbende zijn stelling dat de negatieve kassaldi slechts door te laat boeken van de ontvangsten zijn ontstaan naar 's Hofs oordeel onvoldoende aannemelijk heeft gemaakt;

dat daarbij komt dat de inspecteur in het verzoekschrift, en de rijksaccountant ter zitting, niet althans onvoldoende weersproken, hebben gesteld dat de door gemachtigde ter zitting gegeven verklaring van het geconstateerde negatieve kassaldo op 22 juni 1973 in strijd is met de door belanghebbende zelf bij het boekenonderzoek aan de rijksaccountant gegeven verklaring namelijk dat toen f 5.000,-- reëel aanwezig kasgeld is gestort bij de boekhoudster;

dat belanghebbendes grief inzake de in het geding zijnde correctie mitsdien ongegrond is;

dat het Hof nu belanghebbende onder de hiervoor geschetste omstandigheden een deel van de contante ontvangsten niet in zijn aangifte heeft begrepen en oordeel is dat het aan belanghebbendes grove schuld te wijten is dat bij de primitieve aanslag te weinig belasting is geheven;

dat noch is gesteld noch is gebleken dat gronden aanwezig zijn om van de verhoging van 100 % meer dan 75 % kwijt te schelden;

dat mitsdien het gelijk geheel aan de zijde van de inspecteur is en beslist moet worden als volgt;

Uitspraak doende:

Vermindert de bestreden aanslag tot een naar een belastbaar inkomen van f 35.234,-- met behoud van de overige elementen van de aanslag, en met toepassing van een verhoging van 25 %.

Aldus gedaan in raadkamer van 9 mei 1978 door mrs. Stoffer, vice-president, Dutmer en Smit, raadsheren, in tegenwoordigheid van mr. Van Delft als griffier.



Van Delft

Stoffer

AANGETEKEND VERZONDEN

26 juni 1978

AAN PARTIJEN.