

HET GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE, eerste meervoudige belastingkamer;

Gezien het beroepschrift van X te Z tegen de hem door de inspecteur der directe belastingen te Y opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1974;

Gezien de overige stukken, waaronder de ter zitting voorgedragen en aan het Hof overgelegde pleitnota van belanghebbende alsmede de vier bijlagen van die pleitnota, dezer het Hof genummerd I t/m IV, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd dient te worden beschouwd;

Gehoord op 13 november 1980 te 's-Gravenhage ter zitting als gemachtigde van belanghebbende W, accountant te V, alsmede de inspecteur;

Overwegende dat bovengenoemde navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van belanghebbende ad f. 85.752,- (tariefgroep 4 met kinderaftrek voor vier kinderen) en een inkomen van belanghebbendes echtgenote ad f. 12.468,- (tariefgroep 1);

dat de oorspronkelijke aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f. 36.452,- (tariefgroep 4 met kinderaftrek voor vier kinderen);

dat de nagevorderde belasting f. 31.821,- beloopt, over welk bedrag een verhoging is toegepast van 100 %, welke verhoging evenwel door de inspecteur bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit voor 75 % is kwijtgescholden;

dat belanghebbende hierna in beroep is gekomen, aanvoerende deels voor het eerst ter zitting, dat zijn belastbare inkomen over het jaar 1974 f. 52.247,80 heeft bedragen en dat de in de navorderingsaanslag begrepen belasting dienovereenkomstig behoort te worden vermindert, zulks onder beperking van de verhoging dier belasting tot 5 % terwijl de inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de bestreden navorderingsaanslag.

Overwegende dat op grond van de gedingstukken en het ter zitting verhandelde als tussen partijen onbetwist het navolgende vaststaat:

belanghebbende deed over het jaar 1974 niet aangifte binnen de op hem toegezonden aangiftebiljet gestelde termijn, doch pas nadat hem ambtshalve een aanslag was opgelegd; bij deze aangifte vermeldde hij een belastbaar inkomen van f. 45.314,80, terwijl zijn echtgenote op hetzelfde aangiftebiljet een inkomen van f. 12.468,- opgaf; in dit belastbare inkomen van f. 45.314,80 waren begrepen winst uit onderneming ad f. 54.016,76 en inkomsten uit goederen (andere dan eigen woning) tot een beloop van f. 3.466,67; belanghebbende oefent het bedrijf van markthandelaar in bloemen uit, hetgeen ook gedurende het gehele jaar 1974 het geval was; in dat jaar was belanghebbende van april tot september werkzaam als commissionair in bloemen, als hoedanig hij tegen genot van provisie op eigen naam bloemen inkocht op order en voor rekening van U, een exporteur van bloemen; tevens deed hij op naam en voor rekening van een vennootschap onder firma, welke zich met export van bloemen bezig hield, inkopen: met één der

vennoten, T, was belanghebbende bevriend; in 1978 werd vanwege de inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld met betrekking tot de jaren 1974 t/m 1976; bij dit onderzoek bleek dat in 1974 het kasboek in de loop van de maanden april en september negatieve kassaldi van onderscheidenlijk f. 33.505,47 en (ruim) f. 4.000,- aanwees;

Belanghebbendes balansen per 31 december van de jaren 1974 t/m 1978 vermelden geen schulden aan T en (of) U; met ingang van 1 september 1974 heeft belanghebbende een tot zijn privé-vermogen behorend pand verhuurd; de huurprijs over de periode september 1974 t/m augustus 1975 (f. 10.400,-) werd bij vooruitbetaling voldaan; bij zijn voormelde aangifte gaf belanghebbende als door hem genoten huur op van "4/12 x f. 10.400,- f. 3.466,67"; bij de regeling van de primitieve aanslag werd de daarin begrepen belasting met 5 % verhoogd wegens het niet tijdig doen van aangifte; bij de vaststelling van de bestreden navorderingsaanslag heeft de inspecteur het belastbare inkomen van belanghebbende bepaald op het aangegeven bedrag van f. 45.314,80, verhoogd met f. 33.505,- (het beloop van het in april 1974 verschenen negatieve kassaldo) en f. 6.933,- (8/12 van voormeld huurbedrag van f. 10.400,-);

Overwegende dat de navolgende geschilpunten partijen verdeeld houden:

1. Volgens de inspecteur moet de tardief aangegeven ondernemingswinst van 1974 ter zake van verzwegen ontvangsten worden verhoogd met tenminste f. 33.505,-, het beloop van het in belanghebbendes kasboek in de loop van april van dat jaar verschenen negatieve kassaldo, terwijl belanghebbende dat negatieve saldo verklaart uit het feit dat, naar hij stelt, abusievelijk verzuimd werd in boeken en balansen melding te maken van een door U gestorte waarborgsom ad f. 20.000,- en van een lening welke hem tot een bedrag van f. 30.000 was verstrekt – uit overwegingen van persoonlijke vriendschap – door de voormelde exporteur van bloemen T.
2. Voor zover de bestreden navorderingsaanslag betrekking heeft op in 1974 over het tijdvak januari t/m augustus 1975 ontvangen huur, meent belanghebbende dat verhoging van de in deze aanslag begrepen belasting achterwege had dienden te blijven, zulks wegens het ontbreken van opzet of grove onachtzaamheid, terwijl bij de navordering over het verschil tussen het aangegeven inkomen en het in de primitieve aanslag betrokken inkomensbedrag geen verhoging had mogen zijn toegepast, omdat reeds bij de regeling van laatstbedoelde aanslag het enkelvoudige belastingbedrag (met 5 %) was verhoogd; de inspecteur daarentegen acht de toegepaste verhoging van de in de bestreden navorderingsaanslag begrepen belasting gerechtvaardigd door het feit dat, naar zijn oordeel, niet aannemelijk is dat anders dan door opzet of grove onachtzaamheid van belanghebbende aanvankelijk te weinig belasting werd geheven;

Overwegende dat partijen hun hierboven omschreven standpunt doen steunen op hetgeen zij daartoe hebben aangevoerd in de van hen afkomstige stukken; dat zij daaraan ter zitting de navolgende argumenten hebben toegevoegd:

Belanghebbende:

De door hem in april 1974 aangevangen commissiehandel stelde hem voor aanzienlijk hoger uitgaven (voor de inkoop van bloemen) dan hij kon bestrijden uit het handelsgeld waarover hij als marktkoopman placht te beschikken; de aan hem door U voornoemd betaalde waarborgsom wilde hij niet zonder noodzaak aan de inkopen besteden; daarom heeft hij f. 30.000,- geleend van (voor f. 15.000,- via) zijn vriend T; hij, belanghebbende, heeft de commissiehandel in september 1974 gestaakt, voornamelijk omdat hij geestelijk niet opgewassen bleek tegen de beslommingen welke deze bedrijvigheid met zich bracht; hij heeft de door U gestorte waarborgsom in 1975 terugbetaald; door T werd niet op aflossing van de geldlening van f. 30.000,- aangedrongen; hij, belanghebbende bewaarde dit bedrag sinds de beëindiging van de commissiehandel aanvankelijk in een bankkluis en wendde het vervolgens aan voor de inrichting van een door hem als woning voor zichzelf en zijn gezin gekocht huis; inmiddels heeft hij f. 15.000,- afgelost; zijn gemachtigde heeft bij de verzorging van de kasboekhouding niet bemerkt dat in de loop van de maanden april en september dan het jaar 1974 negatieve kassaldi waren verschenen; de wegens inkoop van hout en ter zake van lonen verantwoorde, doch niet door bescheiden gedekte bedragen betreffen door hem verkochte, in zijn opdracht uit boomtakken door thuiswerkers vervaardigde, decoratieve werkstukken; over het loonbedrag is loonbelasting nagevorderd;

De inspecteur:

Indien T inderdaad in 1974 f. 30.000,- heeft betaald aan belanghebbende, dan is dit geschied ter beloning van de door belanghebbende bij de inkoop van bloemen bewezen diensten; de juistheid van het bij de regeling van de bestreden aanslag in aanmerking genomen inkomensbedrag vindt haar bevestiging in een door hem, inspecteur uitgevoerde vermogensvergelijking; gegevens omtrent het percentage dat de door markthandelaars in bloemen behaalde bruto winst in 1974 placht uit te maken van hun inkoop dan wel omzet ontbreken, zodat niet gezegd kan worden dat de in de bestreden aanslag betrokken bruto winst een uitzonderlijk hoog percentage van belanghebbendes inkoop of omzet uitmaakt; het feit dat belanghebbende, nadat de primitieve aanslag was opgelegd, alsnog aangifte heeft gedaan en dat daarbij het aangegeven inkomensbedrag, voor zover het meer beliep dan het in de primitieve aanslag betrokken belastbare inkomen, mede voorwerp van navordering is, neemt niet weg dat door opzet of grove onachtzaamheid van belanghebbende aanvankelijk te weinig belasting is geheven; verhoging van de in de bestreden navorderingsaanslag begrepen belasting heeft dus terecht plaats gevonden, waaraan niet kan afdoen dat bij de regeling van de primitieve aanslag de daarin begrepen belasting met 5 % is verhoogd;

Overwegende omtrent het eerste geschilpunt:

dat belanghebbende voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat hij in 1974 naast de door zijn kasboek aangewezen geldmiddelen kon beschikken over een bedrag van f. 20.000,-, bij hem als waarborgsom gestort door exporteur U voor wiens rekening hij op eigen naam bloemen inkocht, en een bedrag van f. 30.000,-, hem ter leen verstrekt door T; dat toch door belanghebbende bij het beroepschrift in fotocopie zijn overlegd een aan hem gericht schrijven de dato 15 februari 1975 van U, luidende "Heden van U terugontvangen f. 20.000,-, - welke som gediend heeft als voorschot voor exportbloemenaankopen." en een verklaring de dato 9 februari 1978 van T en S, volgens welke zij omstreeks mei 1974 aan belanghebbende ieder f. 15.000,- privé hebben

geleend tegen een bij terugbetaling te verrekenen rente van 6 %; dat belanghebbende voorts ter zitting heeft doen overleggen de door het Hof van de nummers II t/m IV voorziene stukken, te weten een door T afgegeven kwitantie, een bankafrekeningsafschrift en een bankoverschrijvingsformulier betreffende drie betalingen van elk f. 5.000,- omschreven achtereenvolgens als “eerste aanbetaling op de lening van f. 15.000,-”, “2^e aflossing van de lening” en “3^e aflossing”;

dat het Hof meer aannemelijk acht dat voren bedoelde als waarborgsom gestorte respectievelijk ter leen verstrekte geldmiddelen (ten onrechte) in belanghebbendes boekhouding (alsook, evenals de daartegenover staande schulden, op belanghebbendes balansen) onvermeld bleven, waardoor in het kasboek bovengenoemde negatieve saldi voorkwamen, dan dat (tot tenminste het beloop dier negatieve saldi) bedrijfsontvangsten waren verzwegen; dat het Hof zulks te eerder aanneemt, nu de door belanghebbes boekhouding aangewezen bruto winst, naar belanghebbende onweersproken heeft gesteld, in verhouding tot inkoop in 1974 weliswaar aanmerkelijk minder bedroeg dan in 1971 en 1972, doch belangrijk meer dan in 1973 en aanzienlijk meer dan in de jaren 1975 t/m 1977; dat bovendien onwaarschijnlijk is dat in 1974 in enkele maanden tijds verzwegen bedrijfsontvangsten ten belope van f. 33.505,- zouden zijn genoten uit belanghebbendes bedrijf, dat toen (tot en met april) nog slechts sinds zeer korte tijd de commissiehandel omvatte en voor het overige in markthandel bestond;

dat de hierboven voor de negatieve kassaldi voormeld aanvaarde verklaring niet wegneemt dat de boekhouding op dit punt ondeugdelijk was; dat de inspecteur voor het eerst ter zitting heeft aangevoerd, dat belanghebbendes boekhouding ook afgezien van die negatieve kassaldi gebreken vertoonde, namelijk de ontvangsten in ronde, vaak dezelfde bedragen vermeldde, terwijl bepaalde geboekte uitgaven niet door bescheiden waren gedekt; dat, zou de boekhouding ook in deze opzichten gebrekkig zijn geweest, juist geacht moet worden de stelling van de inspecteur dat de door haar aangewezen inkomsten getoetst dienen te worden aan een algemene vermogensvergelijking;

dat volgens de inspecteur zodanige vermogensvergelijking door hem is toegepast met betrekking tot het jaar 1974 en de juistheid van het bij de bestreden navorderingsaanslag in aanmerking genomen inkomensbedrag bevestigt; dat de inspecteur echter heeft nagelaten zijn desbetreffende berekeningen ter kennis van het Hof te brengen;

dat de inspecteur, naar uit al het voorgaande volgt, niet aannemelijk heeft gemaakt dat het (tardief) aangegeven belastbare inkomen met f. 33.505,- moet worden verhoogd ter zake van verzwegen winst; dat belanghebbende de verhoging van dat aangegeven inkomen met f. 6.933,- niet wil betwisten, naar hij ter zitting bij monde van zijn gemachtigde heeft verklaard, zodat zijn belastbare inkomen over het jaar 1974 moet worden bepaald op f. 85.752,- minus f. 33.505,- dat is f. 52.247,-;

Overwegende omtrent het tweede geschilpunt:

dat de inspecteur als gevolg van het feit dat belanghebbende zijn verplichting tot het doen van aangifte niet tijdig was nagekomen, ten tijde van het opleggen van de primitieve aanslag niet beschikte over de juiste gegevens voor de vaststelling daarvan en dientengevolge een te lage ambtshalve aanslag heeft opgelegd; dat ook een ambtshalve aanslag niet naar willekeur mag

worden opgelegd doch moet berusten op een redelijke schatting;

dat , indien zodanige schatting, gelijk in casu, te laag blijkt te zijn, zulks niet te wijten is aan de inspecteur, doch aan de belastingplichtige die de inspecteur de gegevens voor een betere vaststelling van het inkomen onthield;

dat niet gesteld of gebleken is, dat de inspecteur bij de regeling van de ambtshalve primitieve aanslag het belastbare inkomen lager heeft geschat dan van hem in redelijkerwijs mocht worden verwacht;

dat onder deze omstandigheden moet worden aangenomen dat het aan opzet of grove onachtzaamheid van de gemachtigde aan wie belanghebbende de behartiging van zijn belastingaangelegenheden had opgedragen te wijten is, dat aanvankelijk te weinig belasting werd geheven, zeker nu het door belanghebbende in 1974 genoten belastbare inkomens blijkt als al het voorgaand meer dan anderhalf maal zo groot was als het in de primitieve aanslag betrokken inkomensbedrag; dat dit niet anders wordt indien juist zou zijn de stelling van de gemachtigde dat drukke werkzaamheden hem destijds beletten tijdig belanghebbendes aangifte te verzorgen en in te dienen;

dat de opzet of grove onachtzaamheid van de gemachtigde moet worden toegerekend aan belanghebbende, zijn opdrachtgever;

dat de inspecteur de in de bestreden navorderingsaanslag begrepen belasting derhalve, gelet op het bepaalde bij artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, terecht met honderd procent heeft verhoogd;

dat hieraan niet kan afdoen dat de in de primitieve aanslag begrepen belasting op voet van artikel 9, lid 3 van genoemde wet met 5 % is verhoogd: dat trouwens deze bepaling het niet tijdig doen van aangifte bestraft wegens de daardoor opgeroepen vertraging bij de heffing en invordering van belasting, terwijl de in artikel 16 geregelde boete wordt belopen indien en voor zover door opzet of grove onachtzaamheid van de belastingplichtige aanvankelijk te weinig belasting is geheven, welk geval zich ook – gelijk te dezen – kan voordoen, wanneer en doordat te laat aangifte is gedaan;

dat in belanghebbendes beroepschrift niet is vervat een beroep tegen het door de inspecteur met betrekking tot de door hem bij de regeling van de navorderingsaanslag toegepast verhoging genomen kwijtscheldingsbesluit;

dat, mocht belanghebbende met de door zijn gemachtigde voor het eerst ter zitting geponeerde stelling, dat die verhoging tot 5 % van de nagevorderde belasting beperkt had dienen te blijven, bedoeld hebben alsnog in beroep te komen tegen bovengenoemd kwijtscheldingsbesluit, hij in dat beroep niet kan worden ontvangen;

Overwegende dat partijen er blijkbaar van uitgaan, dat de echtgenote van belanghebbende haar voor werkzaamheden beschikbare tijd grotendeels dan wel voor tenminste 1000 uren besteedde (in 1974) aan arbeid in de onderneming; dat artikel 5 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 terzake voor 1974 geen hogere aftrek dan f. 10.800,- toestond;

Overwegende dat uit al het voorgaande volgt, dat belanghebbendes beroep in zoverre gegrond is, dat de bestreden navorderingsaanslag behoort te worden verminderd tot een, berekend – onder verhoging van het enkelvoudige belastingbedrag met 25 % daarvan, naar een belastbaar inkomen van belanghebbende ten bedrage van f. 53.915,- en een inkomen van belanghebbendes echtgenote ten bedrage van f. 10.800,-;

Rechtdoende:

Vermindert de navorderingsaanslag waarvan beroep tot een, berekend – onder verhoging van het enkelvoudige belastingbedrag met 25 % daarvan –, volgens tariefgroep 4 met kinderaftrek voor vier kinderen naar een belastbaar inkomen van belanghebbende ten bedrage van f. 53.915,- en volgens tariefgroep 1 naar een inkomen van belanghebbendes echtgenote ten bedrage van f. 10.800,-.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 18 december 1980 door Mrs. L.L. Neppérus, vice-president, C.A. van der Beek en H.L. Krans, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Mr. C.Chr.A. Zoetmulder-Nysingh.

Zoetmulder-Nysingh

Neppérus

Aangetekend aan partijen verzonden: 22 januari 1981