

BELASTINGKAMER

Nr. 1355/76.

HET GERECHTSHOF TE 's-HERTOGENBOSCH.

16 juni 1978.

UITSpraak.

Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, 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 voor het jaar 1973, aanslagnummer 12 34 567 890;

Gezien de overige stukken;

Gehoord ter zitting van 31 maart 1978 belanghebbende en zijn gemachtigde, W te Z, alsmede de Inspecteur, bijgestaan door V, hoofdcommies ter Inspectie der directe belastingen te Y;

Overwegende, dat de bestreden navorderingsaanslag is opgelegd naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 14.629,--, met honderd percent verhoging, van welke verhoging de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag 75 percent of f 543,-- heeft kwijtgescholden;

dat belanghebbende verzoekt de navorderingsaanslag te vernietigen;

dat de Inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de bestreden navorderingsaanslag;

Overwegende, dat blijkens de stukken en de deels daarvan afwijkende verklaringen van partijen ter zitting het volgende, als tussen hen onbetwist, vaststaat: Belanghebbende is geboren in 1921. In het onderhavige jaar bestond zijn gezin uit zijn echtgenote en 4 kinderen, geboren in 1954, 1955, 1958 en 1960. De in 1954 geboren dochter genoot tot juli 1971 huishoudonderwijs, daarna heeft zij in de gezinsverzorging een werkring gevonden en een opleiding tot gezinsverzorgster gevolgd. De in 1955 geboren zoon genoot in het onderhavige jaar technisch

onderwijs. De beide andere kinderen waren schoolgaand.

Het in 1954 geboren kind droeg in het onderhavige jaar voor f 1200,-- in de kosten van de huishouding bij, het in 1955 geboren kind droeg daarin f 500,-- bij.

Belanghebbende drijft -daarin bijgestaan door zijn echtgenote- een groothandel en een markthandel in suikerwerken; met één stand bezocht hij in het onderhavige jaar vier markten per week. Het werk op de markt doet hij alleen; vreemd personeel heeft hij niet in dienst.

Op de markt gebruikt belanghebbende een kassa met telstrook. De boekhouding bestaat uit een tabellarisch kas-bank- en giro-boek. Uit deze boekhouding kan niet worden afgeleid welk bedrag aan inkopen voor de groothandel is besteed en welk bedrag aan inkopen voor de markthandel. De ontvangsten worden wel gescheiden geboekt.

Belanghebbende deed bij een op 30 juni 1974 gedagtekend aangiftebiljet A aangifte voor de inkomstenbelasting voor het onderhavige jaar (de Aangifte) van een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 14.722,50 met als bijlagen:

- a. een balansoverzicht per 1 januari 1974;
- b. een bruto-winstberekening aangevende ondermeer de ontvangsten van de groothandel en van de markthandel, de debiteuren-saldi per 1 januari 1973 en 1974, alsmede die van de crediteuren op de genoemde data, de niet naar de aard van de handel gesplitste voorraad goederen en emballage per 1 januari 1973 en 1 januari 1974, en de inkoop van goederen eveneens in één niet-gesplitst, bedrag, alsmede de vermelding van het bruto-winstpercentage van de groothandel van 5 en het bruto-winstpercentage van de markthandel van 27,2;
- c. een overzicht van de kosten en lasten;
- d. een opstelling van de kapitaalmutaties in 1973, waaronder f 14.587,06 voor privé-uitgaven in engere zin, met als grootste post f 8160,-- voor huishoudgeld.

De primitieve aanslag werd opgelegd naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 11.732,--. Het aanslagbiljet behelzende de primitieve aanslag is gedagtekend 30 september 1975. Vóór het jaar 1971 liet belanghebbende zijn boekhouding door een boekhoudkundige verzorgen, Met betrekking tot de jaren 1971, 1972 en 1973 voerde belanghebbende zelf de boekhouding en maakte hij de jaarstukken op. De boekhouding voor de daarop volgende jaren is door belanghebbendes gemachtigde. in deze procedure verzorgd.

Op 5 juli 1976 werd door een tweetal ambtenaren van de Inspectie der directe belastingen te Y een boekenonderzoek bij belanghebbende over de jaren 1971, 1972 en 1973 ingesteld. In het terzake van hun bevindingen opgemaakte controlerapport vermelden deze ambtenaren onder meer dat belanghebbende met de -door hen in het rapport voorgestelde- correcties akkoord is gegaan.

De Inspecteur is van oordeel dat het belastbare inkomen bij de navordering aldus had moeten zijn vastgesteld:

belastbaar inkomen volgens primitieve aanslag	f 11.732,--
meer winst f 5000,--, waarvan navorderbaar	<u>f 4.130,--</u>
	f 15.862,--

Op het hiervoor vermelde bedrag van f 4.130,-- heeft de genoemde akkoordverklaring betrekking.

Doordat in feite is nagevorderd naar een belastbaar inkomen van f 14.629,-- is van de door de Inspecteur bedoelde meerdere ontvangsten ad f 4.130,-- slechts f 2897,-- in het bij de bestreden navorderingsaanslag vastgestelde belastbare inkomen begrepen;

Overwegende, dat belanghebbende, deels in afwijking van zijn beroepschrift, zakelijk het volgende heeft gesteld:

Aan de bestreden navorderingsaanslag ligt geen nieuw feit ten grondslag. De Inspecteur stoelt de correctie op een te laag bevonden bruto-winstpercentage alsmede op een voor belanghebbendes gezin te laag geacht privé. Aan de hand van de bijlagen bij de Aangifte had de Inspecteur reeds vóór het opleggen van de primitieve aanslag zich een oordeel kunnen en moeten vormen met betrekking tot de aangegeven bruto-winst en de in extenso opgesomde privé-uitgaven, zodat, als de bevinding van de controlerende ambtenaren dat de winst te laag is aangegeven, juist zou zijn, de aanslagregelend ambtenaar reeds vóór het opleggen van de primitieve aanslag tot dezelfde conclusie had kunnen en dus moeten komen. Zoals in het verzoekschrift is gesteld, was immers de Inspecteur reeds uit onderzoeken bij en aangiften van personen die in dezelfde branche als belanghebbende werkzaam zijn, gebleken dat in deze branche een bruto-winstpercentage van minstens 40% ten opzichte van de inkopen wordt behaald.

Indien het bij de bruto-winstberekening in de bijlagen bij de Aangifte vermeld bruto-winstpercentage van 27,2 te laag wordt geacht en -volgens de Inspecteur- 37,7

had moeten zijn, dan had zulks reeds bij het regelen van de primitieve aanslag tot correctie van de Aangifte aanleiding moeten hebben gegeven; in ieder geval is er dan voor navordering geen ruimte meer. De Inspecteur stelt correcties op de door belanghebbende in de bijlagen bij de Aangifte gegeven privé-specificatie voor, waartegen belanghebbende de volgende bezwaren heeft:

- a. De Inspecteur stelt het aan de 4 kinderen gegeven zakgeld op f 2600,--; dat is niet meer geweest dan f 1400,--.
- b. In 1973 was belanghebbendes echtgenote ziek; belanghebbende heeft geen uitgaven voor vakantie gedaan, zodat het door de Inspecteur daarvoor in aanmerking genomen bedrag van f 600,-- dient te vervallen.
- c. Belanghebbende heeft in 1973 geen uitgaven gedaan voor aanschaffing van meubilair; het terzake daarvoor in aanmerking genomen bedrag van f 1000,-- is geheel onjuist.

Aldus gecorrigeerd berekent belanghebbende voor privé-uitgaven in engere zin in 1973 te hebben uitgegeven f 10.503,--, in plaats van het daarvoor door de Inspecteur in aanmerking genomen bedrag van -f 10.600,-- min de daarin begrepen correctie van f 2897,-- is - f 7.703,--.

Belanghebbende heeft op 5 juli 1976 in afwezigheid van zijn gemachtigde besprekingen met de controlerende ambtenaren gevoerd. Hij dwaalde daarbij evenwel ten aanzien van de grondslagen waarop navorderingsaanslagen dienen te berusten, en ten aanzien van de grootte van de navorderingsaanslag. Belanghebbende heeft niet toegegeven dat zijn ontvangstverantwoording gebrekkig was; wel heeft hij zich, onder de druk der omstandigheden, niet verzet tegen de aan hem voorgestelde winstcorrecties; hij heeft daarbij echter de financiële gevolgen van deze correcties niet kunnen voorzien. De controlerende ambtenaren hebben belanghebbende ook niet meegedeeld wat het te bereiken akkoord cijfermatig inhield, maar omdat hij van mening was dat het om geringe bedragen ging, heeft hij zich met de aan hem gedane voorstellen akkoord verklaard.

Belanghebbendes boekhouding levert voor het onderhavige boekjaar een betrouwbaar winstcijfer op, afgezien van enkele fouten waarvoor de navorderingsaanslag terecht is opgelegd.

Op de markt maakte belanghebbende gebruik van een kassa. Toegegeven zij dat de ontvangsten niet altijd op de rol zullen zijn aangeslagen, maar dat had in het onderhavige jaar geen betekenis voor de in de boekhouding verantwoorde en

dienovereenkomstig aangegeven winst, omdat het kassaldo elke dag werd geteld en vervolgens met de in die dag uit de kas gedane uitgaven werd verhoogd. In een kladkasboekje werden de dagelijkse kasontvangsten en uitgaven genoteerd, evenals de soms voorkomende kasverschillen. Eenmaal per week werd het weektotaal uit het kladkas-boekje overgedragen in het kas-bank-giroboek. Het kladkasboekje is niet bewaard.

Belanghebbende nam in het onderhavige jaar elke week een gelijk bedrag voor de huishouding uit de kas en overhandigde dit aan zijn vrouw. Van deze opnamen hield hij aantekening in het kas-bank-giroboek.

De Inspecteur heeft wel gesteld dat in de boekhouding feilen zijn geconstateerd en dat de geroerde administratie twijfel oproept aan de juistheid van de ontvangstverantwoording, maar hij heeft nagelaten -afgezien van de in de administratie gemaakte fouten, toe te schrijven aan het feit dat belanghebbende niet administratief is gevormd, en tegen het herstel waarvan belanghebbendes grief niet is gericht- aan te wijzen welke feilen de basis-administratie als zodanig vertoont, zodat ook deze grondslag aan de bestreden navorderingsaanslag ontvalt.

Het in de navorderingsaanslag begrepen bedrag van f 14.629,-- min f 11.732,-- is f 2.897,-- voor meer behaalde winst is ten onrechte daarin begrepen en, zo dit anders zou zijn, had de aanslagregelend ambtenaar bij het opleggen van de primitieve aanslag de correcties na boekenonderzoek moeten aanbrengen, zodat van een nieuw feit geen sprake is, waarom belanghebbende verzoekt de bestreden navorderingsaanslag te vernietigen;

Overwegende, dat de Inspecteur, deels in afwijking van het verzoogschrift, zakelijk het volgende heeft gesteld: Bij het op 5 juli 1976 vanwege de Inspecteur bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek heeft belanghebbende medegedeeld dat de dag-ontvangsten uit de markthandel werden bepaald door het kassaldo te verhogen met de uit de kas genomen bedragen. De ontvangstverantwoording is dan uiteraard gebrekkig. Belanghebbende heeft voorts daarbij toegegeven dat in feite uit de kas werd geleefd en het als opname uit de kas voor de huishouding geboekte, wekelijks gelijke bedrag in werkelijkheid op schatting berustte. Uit hetgeen belanghebbende verder mededeelde en gezien zijn levensomstandigheden moest worden geconcludeerd dat niet alle door belanghebbende gedane uitgaven voor privé juist waren verwerkt; het daarvoor geboekte bedrag en de winst moesten met

rond f 5000,-- worden verhoogd.

Het assortiment dat belanghebbende voert, leidt tot een bruto-winstmarge van de markthandel van rond 40 percent; op grond van de boekhouding kan een percentage van 31.8 worden becijferd, wat ruim f 7000,-- meer bruto-winst met zich zou brengen. Een exact bruto-winstpercentage is, gezien de gebrekkige administratie, niet te berekenen, om welke reden ook de privé-uitgaven in overleg met belanghebbende werden beoordeeld. Op grond daarvan werd een correctie van f 5000,-- voorgesteld, hetgeen een bruto-winstpercentage van 37.7 opleverde.

Al deze constatering zijn met belanghebbende uitdrukkelijk besproken en hem is gevraagd of hij met een winstcorrectie van f 5000,-- -naast de technische correcties-akkoord wilde gaan, hetgeen belanghebbende uitdrukkelijk heeft bevestigd, waarna het onderzoek werd afgesloten.

Belanghebbende heeft gesteld dat de aanslagregelende ambtenaar niet zonder nader onderzoek de aangegeven winst had mogen aanvaarden, op straffe van een ambtelijk verzuim te plegen. Daarvan is echter geen sprake. In de branche van belanghebbende lopen de bruto-winstpercentages zo zeer uiteen, dat een beoordeling van de bruto-winst, zonder de percentages te kennen, bij de aanslag regeling niet mogelijk is. Vooral de te behalen bruto-winst met de markthandel hangt geheel af van het gevoerde assortiment. De bruto-winstpercentages van de verschillende artikelen variëren van ongeveer 25 tot 50 percent. Zelfs al zou belanghebbende de door hem behaalde bruto-winstpercentages met de groothandel en met de markthandel in de bijlagen van de Aangifte hebben vermeld -zoals in feite in het onderhavige jaar is gebeurd-, dan nog is het bij de aanslagregeling vrijwel niet mogelijk de juistheid van die percentages te beoordelen.

De in de bijlagen van de Aangifte genoemde bruto-winstpercentages van groothandel en markthandel behoeften bij de regeling van de primitieve aanslag niet gewantrouwd te worden wanneer zij in vergelijking met de in de vorige jaren behaalde percentages geen sterke bedenkingen opriepen. Welnu, de percentages van vorige jaren waren niet bekend en van door anderen in deze handel behaalde resultaten zijn geen officiële cijfers voorhanden. Dat de controlerende ambtenaren uit de praktijk van hun werk wel over enkele gegevens beschikten, doet niet ter zake. Het gaat om wat de aanslagregelend ambtenaar ten tijde van de aanslagregeling bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. De bedragen van de privé-specificatie zijn zeer wel mogelijk, temeer omdat in 1973 looninbreng van twee kinderen mocht worden

verondersteld.

Ook de aan de aanslagregeling over vorige belastingjaren te ontlene gegevens, met name het controlerapport over de belastingjaren 1964 tot 1967, geven geen grond voor het wantrouwen van de Aangifte.

Van de aanslagregelende ambtenaar kan niet worden verwacht dat hij iedere aangifte die twijfels oproept, maar waarvan de onjuistheid niet duidelijk blijkt, door middel van een boekenonderzoek laat controleren. Later geconstateerde onjuistheden leveren dan ook feiten op waarop een navorderingsaanslag kan worden gebaseerd.

Belanghebbende kan wellicht niet worden verweten dat hij met opzet het belastbare inkomen van het onderhavige jaar te laag heeft aangegeven, maar wel is sprake van grove schuld. In casu is daarbij een verhoging beperkt tot 25 percent alleszins passend;

Overwegende in rechte:

dat belanghebbende volgens zijn mededeling in de bijlagen bij de Aangifte, in het onderhavige jaar in de markthandel een bruto-winst -uitgedrukt in percenten van de inkoop- behaalde van 27.2%;

dat het Hof met belanghebbende aanneemt dat de Inspecteur bij het opleggen van de primitieve aanslag ermede bekend was, dat in de branche van belanghebbende de normale brutowinst in de markthandel -tenminste- 40% van de inkoop bedroeg;

dat de Inspecteur wel heeft gesteld dat bedoeld gegeven alleen aan de controlerende ambtenaren van de Inspectie bekend was en niet aan de aanslagregelende ambtenaar, doch zulks niet verhindert dat te dezen sprake is van een feit waarmede de aanslagregelende ambtenaar redelijkerwijs bekend had moeten zijn;

dat het verschil tussen 27.2% en 40% dermate groot is, dat dit de Inspecteur sterk had moeten doen twijfelen aan de juistheid van de aangegeven bedrijfswinst, zodat hij op dit punt een nader onderzoek had moeten instellen alvorens de primitieve aanslag op te leggen;

dat hij door een dergelijk onderzoek na te laten en bij het opleggen van de primitieve aanslag de aangegeven omzetbedragen voetstoots te volgen, een ambtelijk verzuim beging, dat niet langs de weg van de navordering kan worden hersteld;

dat derhalve ten aanzien van het litigieuze bedrag van f 14.629,-- min f 11.732,-- is f 2897,-- het voor navordering vereiste nieuwe feit ontbreekt, zodat als volgt moet worden beslist:

Vernietigt de bestreden navorderingsaanslag.

Aldus gewezen op zestien juni 1978 door de Heren Mrs. J.J. Verseput, Voorzitter, J.H. Kat en A.E. de Moor, Leden, in tegenwoordigheid van de heer J.W.J. van der Heijden, waarnemend-griffier.

Van der Heijden

Verseput

Aangetekend aan partijen verzonden op: 18 SEP. 1978