

7 november 1979

nr. 19.342

AdJ

## De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 september 1978 betreffende de aan X te Z opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1973;

Gezien de stukken;

Overwegende dat aan belanghebbende een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1973 is opgelegd naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 33.418,--, waarbij aan belasting is nagevorderd f 7.407,-- met een verhoging van 100%, waarvan 75% is kwijtgescholden, en in welke aanslag de door belanghebbendes echtgenote verschuldigde belasting is begrepen naar een belastbaar inkomen van f 3.188,--;

Overwegende dat belanghebbende tegen deze navorderingsaanslag in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof de als vaststaand aangemerkte feiten en het geschil heeft omschreven als volgt:

"Belanghebbende, geboren in 1919, heeft in 1972 zijn vleeswarenfabriek overgedragen aan A en oefent sedertdien het beroep van grossier in vleeswaren uit . Belanghebbendes ondernemingsactiviteiten bestaan daaruit, dat hij bij fabrikanten van vleeswaren, waaronder A, vleeswaren inkoopt, welke hij vervolgens ten verkoop aanbiedt aan voornamelijk slagerijen en kruideniers, waaronder een veertigtal vaste klanten. Verkoop op bestelling vindt niet plaats. Belanghebbende vervoert de vleeswaren met een bestelauto. De hulp van zijn echtgenote in het bedrijf beperkte zich in 1973 daartoe, dat zij bij verhindering van belanghebbende met de bestelauto klanten heeft bezocht om vleeswaren aan te bieden.

Belanghebbendes administratie bestond in 1973 uit verkoop- en inkoopstaten .  
Op laatstgenoemde tabellarische staten werden tevens de directe en algemene kosten geboekt, alsmede privé-betalingen, opnamen wegens huishoudgeld werden niet geboekt.

Op een bijlage bij het aangiftebiljet inkomstenbelasting 1973 berekende belanghebbendes toenmalige boekhouder zijn bedrijfswinst - voor zover thans van belang en verkort weergegeven - als volgt:

Verkopen		f 407.479,28
kostprijs van de verkopen		<u>f 383.274,38</u>
		f 24.204,90
autokosten	f 10.160,61	
onkosten	<u>f 4.527,38</u>	
		<u>f 14.687,99</u>
		f 9.516,91
bijzondere last		<u>f 540,22</u>
		f 8.976,69.

Bij het opleggen van de primitieve aanslag heeft de Inspecteur belanghebbendes aangifte gevolgd.

Bij het opleggen van de navorderingsaanslag heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat bij een na het opleggen van de primitieve aanslag bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek is gebleken, dat de boekhouding geen betrouwbare grondslag voor de winstberekening is en heeft hij het aangegeven bruto-winstpercentage van 6,31 van de inkopen verhoogd tot 12.

De navorderingsaanslag is berekend als volgt:

belastbaar inkomen bij primitieve aanslag	f 9.578,--
1. meer winst	f 21.788,--
2. lager winstdeel echtgenote	f 1.751,--
3. correctie F.O.R.	<u>f 300,--</u>
Afgerond	f 33.418,--.

Belanghebbende bestrijdt in de eerste plaats de correctie wegens meer winst. In het aanvullend beroepschrift, opgesteld door belanghebbendes toenmalige gemachtigde, wordt de bruto-winst berekend als volgt:

	inkopen	verkopen
	f 383.300,--	f 407.500,--
doorverkopen zonder winst	<u>f 14.500,--</u>	<u>f 14.500,--</u>
	f 368.800,--	f 393.000,--
verkopen 7% winst	<u>f 90.500,--</u>	<u>f 97.000,--</u>
	f 278.300,--	f 296.000,--
verkopen rosbeef en dergelijke 4% winst	<u>f 31.250,--</u>	<u>f 32.500,--</u>
	f 247.050,--	f 263.500,--
vernietigd	<u>f 11.500,--</u>	<u>f 0,00</u>
	f 235.550,--	f 263.500,--

oninbare debiteuren P.M.

Bruto-winst resterende verkoop circa 12%".

Wat betreft correctie 2 (lager winstaandeel echtgenote) heeft de Inspecteur het bij de primitieve aanslagregeling in aanmerking genomen winstaandeel van f 4.939,-- gecorrigeerd met f 1.751,-- tot f 3.188,--.

Behalve in belanghebbendes bedrijf werkte de echtgenote ook mee in het bedrijf van A".

Overwegende dat het Hof het standpunt van belanghebbende als volgt zakelijk heeft weergegeven:

"dat bij het boekenonderzoek uitsluitend de maand december is gecontroleerd en deze maand juist zeer gunstig is, omdat dan veel wordt verkocht en er praktisch geen bederf van vleeswaren optreedt;

dat de zomermaanden daarentegen ongunstig zijn, in het bijzonder doordat er dan veel bederf van vleeswaren is;

dat belanghebbende circa 3,5% van de verkopen heeft doorverkocht aan A zonder winst;

dat voor een gedeelte van de verkopen ad f 97.000,-- de bruto-winst gesteld kan worden op 7% en bij verkoop van rosbeef, fricandeau en corned beef, welke een hoge inkoopprijs hebben, de bruto-winst niet meer dan 4% bedraagt;

dat de Inspecteur met deze factoren, alsmede met de oninbaarheid van vorderingen geen rekening heeft gehouden en uit de in het aanvullend beroepschrift gemaakte berekening, welke is gebaseerd op de boekhouding, blijkt dat indien wel met genoemde factoren wordt rekening gehouden, de bruto-winst op de resterende

verkopen circa 12% bedraagt, welk bedrag vrijwel overeenkomt met het door de Inspecteur berekende percentage;

dat hogere bruto-winstpercentages dan in bedoelde berekening vermeld, niet zijn behaald, in het bijzonder omdat in belanghebbendes branche scherpe concurrentie heerst en degenen bij wie belanghebbende inkoop en aan wie hij verkoopt, allen vakmensen zijn, die geen cent minder vragen dan wel bieden, dan strikt noodzakelijk is;"

Overwegende dat het Hof het standpunt van de Inspecteur als volgt zakelijk heeft weergegeven:

"dat van een boekhouding niet kan worden gesproken, nu er alleen verkoop- en inkoopstaten waren en privé-opnamen niet werden geboekt;

dat controle op de geldstroom derhalve niet mogelijk was en de boekhouding als grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen;

dat uitgaande van de bij de aangifte overgelegde cijfers de bruto-winst 6,31% van de inkoop bedroeg;

dat dit cijfer veel te laag is;

dat uit de bij het ingestelde boekenonderzoek toegepaste steekproefgewijze vergelijking van enige in- en verkoopfacturen bleek, dat de bruto-winst 15% bedroeg, welk cijfer klopt met de bruto-winst van enige vergelijkbare bedrijven;

dat deze vergelijking facturen uit de maand december betrof en met door belanghebbende gestelde factoren voldoende is rekening gehouden door de bruto-winst niet op 15 doch 12% te stellen;

dat belanghebbende vóór het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag is verzocht een uitsplitsing te maken van de in- en verkopen naar de verschillende soorten vleeswaren, doch belanghebbende in gebreke is gebleven deze gegevens te verstrekken;

dat de eerst in het aanvullend beroepschrift verstrekte cijfers niet te controleren zijn en, aangezien belanghebbende niet heeft voldaan aan het bepaalde in artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, op belanghebbende de bewijslast rust deze cijfers alsnog aannemelijk te maken;

dat niet aannemelijk is gemaakt dat belanghebbendes echtgenote volledig in het bedrijf van belanghebbende heeft meegewerkt;"

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

“1. dat uit de voormelde tussen partijen vaststaande feiten blijkt, en door belanghebbende blijkens zijn stellingen niet wordt betwist, dat aan belanghebbendes boekhouding geen betrouwbare cijfers kunnen worden ontleend omtrent de ontvangsten en dus omtrent de omzet van zijn bedrijf, zodat deze dient te worden afgeleid uit de door de Inspecteur aanvaarde gegevens in de boekhouding omtrent de inkopen;

2. dat het Hof als juist aanvaardt de stellingen van belanghebbende dat in het bijzonder in de zomermaanden verliezen werden geleden door bederf van vleeswaren, dat de bij verkoop van vleeswaren als rosbief en dergelijke te behalen bruto-winst gering was, dat door belanghebbende ook zonder winst vleeswaren werden doorverkocht aan het bedrijf van A en dat belanghebbende aan scherpe concurrentie blootstond;

3. dat naar het oordeel van het Hof de Inspecteur met deze omstandigheden onvoldoende heeft rekening gehouden bij het vaststellen van het door hem gehanteerde bruto-winstpercentage;

4. dat het Hof de in het aanvullend beroepschrift vermelde berekening als juist aanvaardt;

5. dat uit deze berekening volgt dat de bruto-winst gesteld dient te worden op:

verkopen 7% winst	f 6.500,--
verkopen 4% winst	f 1.250,--
verkopen 12% van f 235.550,--	<u>f 28.266,--</u>
totaal	f 36.016,--;

6. dat mitsdien de aangegeven bruto-winst van f 24.204,90 gecorrigeerd dient te worden met f 36.016,-- - f 24 204,-- of f 11.812,--;

7. dat belanghebbende desgevraagd ter zitting heeft medegedeeld dat in 1973 de oninbare vorderingen te verwaarlozen waren, zodat daarmee geen rekening behoeft te worden gehouden;

8. dat wat betreft het aan belanghebbendes echtgenote toe te rekenen winstaandeel niet aannemelijk is geworden dat haar voor werkzaamheden beschikbare tijd grotendeels, dan wel voor meer dan 1.000 uren in beslag werd genomen door arbeid in belanghebbendes onderneming, zodat de onder 2 vermelde correctie door de Inspecteur terecht is toegepast;

9. dat belanghebbende de onder 3 vermelde correctie niet gemotiveerd heeft betwist;

10. dat belanghebbende, door te stellen dat de aanslag vernietigd dient te worden, tevens de juistheid van de opgelegde verhoging van 100% heeft betwist;

11. dat naar het oordeel van het Hof belanghebbende wel bij het doen van zijn aangifte op laakbare wijze is tekort geschoten, doch het Hof niet de overtuiging heeft gekregen dat zulks te wijten is geweest aan opzet of grove schuld van belanghebbende;

12. dat mitsdien de verhoging dient te vervallen;"

Overwegende dat het Hof op die gronden de navorderingsaanslag heeft verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 23.440,-- zonder verhoging;

Overwegende dat de Staatssecretaris het volgende middel van cassatie aanvoert, toegelicht als daarachter is vermeld:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 18 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verbinding met artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de verhoging, begrepen in de aan belanghebbende opgelegde aanslag tot navordering van inkomstenbelasting over het jaar 1973, dient te vervallen, zulks ten onrechte, althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, aangezien dit oordeel gelet op de door het Hof vastgestelde feiten en omstandigheden onbegrijpelijk is, althans niet naar de eis der wet voldoende met redenen is omkleed.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Belanghebbende heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting 1973 een bruto-winst uit onderneming aangegeven van f 24.204,--, resulterend in een netto-winst van f 9.878,--.

In zijn aanvullend beroepschrift en tijdens de mondelinge behandeling ter zitting heeft belanghebbende erkend, dat deze winstberekening onjuist was en dat de bruto-winst, berekend aan de hand van zijn inkopen, f 11.812,--, hoger is geweest. Deze berekening van belanghebbende is door het Hof als juist aanvaard, als gevolg waarvan de netto-winst, zoals in de oorspronkelijke aangifte begrepen, meer dan verdubbeld moest worden.

Ook stelde het Hof vast dat belanghebbende niet betwist dat aan zijn boekhouding geen betrouwbare cijfers kunnen worden ontleend omtrent de ontvangsten en dus omtrent de omzet van zijn bedrijf.

Voormelde feiten en omstandigheden, in hun onderling verband bezien, laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat in casu gesproken moet worden van een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid van belanghebbende waardoor te weinig belasting is geheven. Mitsdien heeft de Inspecteur terecht de na te vorderen belasting op grond van artikel 18 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met per saldo 25% verhoogd.

's Hofs oordeel dat het niet de overtuiging heeft gekregen dat belanghebbendes laakbare tekort schieten bij het doen van aangifte te wijten is geweest aan diens opzet of grove schuld, is in het licht van bovenomschreven feiten en omstandigheden onbegrijpelijk, althans onvoldoende met redenen omkleed.

Daarenboven rijst nog de vraag of het Hof niet buiten de rechtsstrijd van partijen is getreden door te oordelen dat belanghebbende, door te stellen, dat de aanslag vernietigd dient te worden, tevens de juistheid van de opgelegde verhoging heeft betwist (bladzijde 5, laatste alinea). Uit belanghebbendes aanvullend beroepschrift en zijn mededelingen ter zitting blijkt dat hij heeft erkend dat de winst f 11.812,- meer heeft bedragen dan in zijn aangifte was begrepen.

Voor zover de navorderingsaanslag deze winstcorrectie betreft, heeft belanghebbende die aanslag mitsdien niet meer bestreden.

Inzake het antwoord op de vraag of het Hof onder die omstandigheden mocht oordelen dat belanghebbende ook de verhoging, voor zover de ook door hem juist geachte bijtelling betreffend, heeft betwist, refereert de Staatssecretaris gaarne aan het oordeel van de Hoge Raad.:";

Overwegende dienaangaande en ambtshalve:

dat het Hof in zijn vierde rechtsoverweging omtrent het geschil de door belanghebbende in zijn aanvullend beroepschrift vermelde berekening van zijn winst als juist heeft aanvaard;

dat die berekening onder meer inhoudt dat wegens bederf zijn vernietigd vleeswaren met een inkoopprijs van f 11.500,-;

dat het Hof, nu het de winstberekening van belanghebbende als juist aanvaardde, genoemd bedrag in mindering had moeten brengen op de opbrengst van de door belanghebbende met winst verkochte vleeswaren;

dat 's Hofs uitspraak mitsdien, als op dit punt niet naar de eis der wet met redenen omkleed, niet in stand kan blijven;

dat ingevolge het bepaalde in artikel 18, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de in een navorderingsaanslag begrepen belasting met honderd percent wordt verhoogd, behoudens voor zover het niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven;

dat dit voorschrift aldus dient te worden verstaan dat op de belastingplichtige rust de last aannemelijk te maken dat anders dan door opzet of grove schuld zijnerzijds te weinig belasting is geheven;

dat in de bestreden uitspraak ontbreekt een oordeel van het Hof omtrent de vraag of belanghebbende erin geslaagd is zulks aannemelijk te maken;

dat het Hof derhalve, door te oordelen dat belanghebbende bij het doen van zijn aangifte wel op laakbare wijze is tekort geschoten, doch het Hof niet de overtuiging heeft gekregen dat zulks te wijten is geweest aan opzet of grove schuld van belanghebbende, blijk heeft gegeven van een onjuiste opvatting omtrent de bewijslastverdeling in voornoemd artikel 18, lid 1;

dat 's Hof's uitspraak derhalve ook uit dien hoofde niet in stand kan blijven en verwijzing moet plaatsvinden voor een nader feitelijk onderzoek;

Vernietigt de uitspraak van het Hof;

Verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Wiersma, Antal, Stol en Jansen, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de zevende november 1900 negen en zeventig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom