

14 maart 1984.

nr. 22.196

JvdV.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 15 februari 1983 betreffende de aan X te Z opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1976; Gezien de stukken;

Overwegende dat aan belanghebbende een aanslag tot navordering van over het jaar 1976 verschuldigde inkomstenbelasting is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 19.933,-- van hem zelf en een belastbaar inkomen van f 1.732,-- van zijn echtgenote, van welke aanslag belanghebbende in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof als vaststaand heeft aangemerkt:

"Belanghebbende is kleinhandelaar in groenten en bijbehorende artikelen en exploiteert daartoe een zogenaamde rijdende winkel. Tot zijn gezin behoorden in 1976 zijn echtgenote en vier minderjarige kinderen, op 1 januari 1976 oud onderscheidenlijk 17, 16, 15 en 13 jaar.

Van hen waren de beide jongste gedurende het gehele jaar ten laste van belanghebbende. De beide oudste waren op 31 december 1976 niet neer te zijnen laste maar nog wel op 1 juli van dat jaar.

Bij belanghebbende zijn in de jaren 1974 en 1980 boekenonderzoeken vanwege de inspecteur ingesteld. Daarbij is gebleken dat tot en met het jaar 1978 de ontvangsten niet werden geregistreerd maar werden afgeleid uit de inkopen door deze met een

geschat bruto-winstpercentage te verhogen. De op deze wijze berekende bruto-winst beliep in de jaren 1976 tot en met 1978 onderscheidenlijk 26,7%, 30,6% en 32,7% van de inkopen. In het jaar 1979 waren de ontvangsten wel afzonderlijk geregistreerd; in dat jaar beliep de bruto-winst 35,4% van de inkopen.

De zogenaamde onbenoemde privé-uitgaven beliepen in 1976 f 200,- per week; daarnaast komt in de als onderdeel van de boekhouding bij de aangifte over 1976 overgelegde specificatie van de privé-opnamen een privé-besteding wegens eigen gebruik uit de onderneming voor van f 2.800,-.

Als privé-storting vermeldt de boekhouding een bedrag aan door belanghebbende ontvangen kinderbijslag van f 4.914,78. In 1979 bedroegen de zogenaamde onbenoemde privé-uitgaven van belanghebbende f 18.300,-, te weten f 14.300,- ter zake van wekelijkse opnamen groot f 275,- alsmede twee extra-opnamen van f 2.000,- in juli (wegens vakantie) en in december.

Sedert 1978 is in de omgeving waar belanghebbende zijn bedrijf uitoefent de supermarkt "Y B.V." gevestigd waarvan belanghebbende concurrentie ondervindt.

Bij de navordering heeft de inspecteur belanghebbendes omzet verhoogd met f 8.000,-. Daardoor wordt de bruto-winst 31% van de inkopen; de zogenaamde onbenoemde privé-uitgaven komen daardoor op f 18.400,-.";

Overwegende dat het Hof - na te hebben overwogen dat tussen partijen in geschil is de gehele navorderingsaanslag, aangezien belanghebbende meent dat hem in het geheel geen navorderingsaanslag behoorde te zijn opgelegd - heeft overwogen:

"dat partijen voor haar standpunten aanvoeren, voor zover te dezen van belang en beknopt weergegeven:

Belanghebbende: De opvatting van de inspecteur dat de concurrentie van de in 1978 opgerichte supermarkt belanghebbendes bruto-winstpercentage in 1979 in neerwaartse zin heeft beïnvloed en dat daarom zijn bruto-winstpercentages in de jaren voor 1979 hoger

moeten zijn geweest dan die welke uit de boekhouding blijken is onjuist; in de eerste plaats deed de concurrentie zich reeds eerder gevoelen omdat ter plaatse waar sedert 1978 "Y B.V." is gevestigd voordien een andere supermarkt haar bedrijf uitoefende. In de tweede plaats maakte die concurrentie voor belanghebbende een aangepast, kleiner assortiment tegen een stijgend bruto-winstpercentage nodig. Bovendien wijken de door de inspecteur toegepaste percentages nog meer dan die van belanghebbende af van de blijkens publicaties van het Centraal Bureau van de Statistiek (hierna C.B.S.) in 1976 in zijn branche gebruikelijke percentages.

De inspecteur: Feitelijk staat vast dat over het jaar 1976 geen ontvangstenregistratie heeft plaatsgevonden en dat de privé-opnamen zijn geschat. Dit brengt mede dat belanghebbendes boekhouding geen betrouwbare grondslag voor de winstberekening vormt. In eerste aanleg heeft belanghebbende verklaard dat de bruto-winst in 1979 tamelijk moet zijn gedaald wegens vestiging van "Y" die hem dwong zijn prijzen naar beneden aan te passen.

Indien wordt aangenomen dat de hogere omzet van f 8.000,-- is aangewend voor huishoudelijke uitgaven, wordt het huishoudelijk privé ongeveer gelijk aan dat over het jaar 1979. De op f 8.000,-- hoger becijferde omzet leidt tot een bruto-winstpercentage van 31% van de inkopen; blijkens door de inlichtingendienst van de F.I.O.D. verstrekte gegevens liepen in het jaar 1977 de bruto-winstpercentages van een aantal ondernemingen werkzaam in de kleinhandel in aardappelen, groenten en fruit, op van 30,8 tot 53,7% van de inkopen;";

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"De omstandigheid dat de omzet in 1976 niet werd geregistreerd maar op basis van de inkopen is berekend vormt op zich zelf onvoldoende grond om de daarop gebaseerde boekhouding te verwerpen, nu niet is gesteld of aannemelijk is geworden dat niet alle inkopen zouden zijn geboekt en evenmin aannemelijk is geworden dat het in 1976 toegepaste bruto-winstpercentage onjuist zou zijn.

Noch uit een in 1979 geconstateerd en aan geregistreerde

ontvangsten ontleend bruto-winstpercentage noch uit algemene door de inlichtingendienst met betrekking tot 1977 verzamelde gegevens kan immers de hoegrootheid van het in 1976 voor belanghebbende geldende percentage worden afgeleid, zulks te minder nu de stelling van de inspecteur dat ten gevolge van in 1978 begonnen concurrentie het bruto-winstpercentage in 1979 ten opzichte van vorige jaren moet zijn gedaald, faalt tegenover belanghebbendes onweersproken betoog dat de concurrentie zich reeds jaren eerder heeft gemanifesteerd en belanghebbende heeft geleid tot een beleid van een allengs kleiner assortiment met een allengs oplopend winstpercentage.

Ook de omstandigheid dat belanghebbendes privé-opnamen met de door de inspecteur toegepaste omzetcorrectie over 1976 het peil van de privé-opnamen van 1979 benaderen, geeft geen grond tot verwerping van belanghebbendes boekhouding over 1976, nu de inspecteur niet heeft gesteld of aannemelijk gemaakt dat of waarom de privé-opnamen van 1976 die van 1979 zouden moeten benaderen noch dat of waarom de zogenaamde onbenoemde privé-verteringen van belanghebbende in 1976 onvoldoende zouden zijn om, met het afzonderlijk opgevoerde eigen gebruik uit belanghebbendes onderneming, in het levensonderhoud van belanghebbende en zijn gezin te voorzien;

Overwegende dat het Hof op die gronden de navorderingsaanslag heeft vernietigd;

Overwegende dat de Staatssecretaris 's Hofs uitspraak bestrijdt met het navolgende middel van cassatie, toegelicht zoals daarachter vermeld:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 7 en artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in verbinding met artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof heeft beslist, dat er geen grond is belanghebbendes boekhouding te verwerpen, zulks ten onrechte en op gronden welke de beslissing niet kunnen dragen, om een of meer van de volgende redenen:

1. Het Hof heeft vastgesteld, dat de ontvangsten in het onderhavige jaar niet werden geregistreerd, maar werden afgeleid uit de inkopen, door deze met een geschat bruto-winstpercentage te verhogen. Uit deze vaststelling vloeit voort, dat deze "boekhouding" niet kan dienen als grondslag voor de winstbepaling en derhalve behoort te worden verworpen. Het andersluidende oordeel van het Hof is onjuist en onbegrijpelijk. Zeker in een geval als het onderhavige, waar het gaat om een rijdende winkel, kan een boekhouding toch alleen als grondslag voor de winstbepaling dienen, indien daarin de dagelijkse ontvangsten worden verantwoord.

2. Ter motivering van zijn onder 1. bestreden oordeel overweegt het Hof, dat niet is gesteld of aannemelijk is geworden dat niet alle inkopen zouden zijn geboekt en evenmin aannemelijk is geworden dat het in 1976 toegepaste bruto-winstpercentage onjuist zou zijn. Aan het laatste voegt het Hof toe, dat noch uit een in 1979 geconstateerd en aan geregistreerde ontvangsten ontleend bruto-winstpercentage noch uit algemene door de inlichtingendienst met betrekking tot 1977 verzamelde gegevens de hoegrootheid van het in 1976 voor belanghebbende geldende percentage kan worden afgeleid. Deze redengeving is onjuist en onbegrijpelijk. Afgezien van bijzondere omstandigheden zal het bruto-winstpercentage van een onderneming althans over enkele jaren een gelijkmatig beeld vertonen. Dit brengt, wederom afgezien van bijzondere omstandigheden, mede dat het in 1979 aan geregistreerde ontvangsten ontleende bruto-winstpercentage een zeer belangrijke rol speelt bij de beoordeling van het door belanghebbende bij wijze van schatting voor 1976 toegepaste bruto-winstpercentage. Hetzelfde kan gelden met betrekking tot de bedoelde door de inlichtingendienst verzamelde gegevens. Nu belanghebbende zijn ontvangsten in 1976 niet heeft geregistreerd, doch heeft geschat, moet de schatting bij gebrek aan beter worden beoordeeld aan de hand van wel bekende gegevens, zoals het in 1979 aan geregistreerde ontvangsten ontleende bruto-winstpercentage en de door de inlichtingendienst verzamelde gegevens, ook al blijkt het

in 1976 voor belanghebbende geldende percentage daar niet rechtstreeks uit.

3. Aan zijn onder 2. bestreden motivering voegt het Hof toe, dat zulks te minder het geval is, nu de stelling van de inspecteur, dat ten gevolge van in 1978 begonnen concurrentie het bruto-winstpercentage in 1979 ten opzichte van vorige jaren moet zijn gedaald, faalt tegenover belanghebbendes onweersproken betoog dat de concurrentie zich reeds jaren eerder heeft gemanifesteerd en belanghebbende heeft geleid tot een beleid van een allengs kleiner assortiment met een allengs oplopend winstpercentage. Deze overweging is echter ondeugdelijk. In de eerste plaats heeft belanghebbende niet voor het Hof aangevoerd, dat de concurrentie voor hem een aangepast, kleiner assortiment tegen een stijgend bruto-winstpercentage nodig maakte. Een en ander is namelijk niet te lezen in (de aanvulling op) het beroepschrift van belanghebbende en kan ook niet ter zitting door belanghebbende zijn gesteld, omdat hij daar blijkens 's Hofs uitspraak niet is verschenen. Kennelijk heeft het Hof zijn overweging ontleend aan de correspondentie die de inspecteur bij zijn verzoekschrift heeft overgelegd, maar al hetgeen daarin namens belanghebbende is aangevoerd, zijn geen stellingen die door belanghebbende voor het Hof zijn geuit. Belanghebbende had dit betoog in zijn beroepschrift moeten opnemen, eventueel door verwijzing en overlegging van de correspondentie, in welk geval de inspecteur dit betoog had kunnen bestrijden. Niet ter zake dienend is dan ook 's Hofs opmerking dat dit betoog onweersproken is, aangezien de inspecteur in zoverre niets te weerspreken had. In de tweede plaats weerlegt 's Hofs motivering niet de - op een tijdens de controle door belanghebbende gemaakte opmerking gebaseerde - stelling van de inspecteur, dat de bruto-winst 1979 tamelijk moet zijn gedaald wegens vestiging van de supermarkt "Y B.V.", die belanghebbende dwong zijn prijzen naar beneden aan te passen. Zelfs al zou juist zijn belanghebbendes stelling dat de concurrentie zich reeds jaren eerder heeft gemanifesteerd doordat op hetzelfde punt al een supermarkt was

gevestigd, dan zegt dit niets over het door belanghebbende gevoerde prijsbeleid. Het is zeer wel mogelijk dat de vestiging van een andere supermarkt met een ander ondernemersbeleid belanghebbende heeft genoopt zijn prijsbeleid aan te passen. De daartoe strekkende stelling van de inspecteur is door het Hof niet, althans niet voldoende, onderzocht, zodat de uitspraak niet naar de eis der wet met redenen is omkleed.

4. Het Hof heeft geoordeeld, dat ook de omstandigheid dat belanghebbendes privé-opnamen met de door de inspecteur toegepaste omzetcorrectie over 1976 het peil van de privé-opnamen van 1979 benaderen geen grond geeft tot verwerping van belanghebbendes boekhouding over 1976. Daartoe overweegt het Hof dat de inspecteur niet heeft gesteld of aannemelijk gemaakt dat of waarom de privé-opnamen van 1976 die van 1979 zouden moeten benaderen noch dat of waarom de zogenaamde onbenoemde privé-verteringen van belanghebbende in 1976 onvoldoende zouden zijn om, met het afzonderlijk opgevoerde eigen gebruik uit belanghebbendes onderneming, in het levensonderhoud van belanghebbende en zijn gezin te voorzien. Ook deze overweging is onbegrijpelijk, aangezien de inspecteur niet anders kan hebben bedoeld dan te stellen, dat de privé-opnamen van 1976 die van 1979 zouden moeten benaderen. De juistheid van deze stelling van de inspecteur is ook voor de hand liggend, aangezien een ieders onbenoemde privé-opnamen althans over enkele jaren een gelijkmatig beeld vertonen. Door belanghebbende is voor het Hof ook niet gesteld, dat zijn privé-opnamen over 1979 abnormaal hoog waren. Uit dit een en ander volgt, dat het Hof van een algemene ervaringsregel is afgeweken, zonder dit te motiveren, hetgeen meebrengt dat 's Hof's uitspraak ook in zoverre niet naar de eis der wet met redenen is omkleed. Hieraan doet niet af dat de onbenoemde privé-verteringen van belanghebbende in 1976 op zich zelf niet onaannemelijk laag zouden zijn.

5. Het Hof had de omstandigheden, dat de ontvangsten niet werden geregistreerd en dat zowel het door belanghebbende geschatte bruto-

winstpercentage als de door hem verantwoorde privé-opnamen lager zijn dan gezien de bekende gegevens had mogen worden verwacht, niet alleen afzonderlijk moeten bezien, maar ook in onderlinge samenhang moeten beschouwen;";

Overwegende aangaande het middel:

dat het Hof als vaststaande heeft aangemerkt dat tot en met het jaar 1978 de ontvangsten van belanghebbende niet werden geregistreerd maar werden afgeleid uit de inkopen door deze met een geschat bruto-winstpercentage te verhogen;

dat een dergelijke boekhouding niet kan dienen als een betrouwbare grondslag voor de bepaling van de winst;

dat het middel de aan 's Hofs beslissing ten grondslag liggende tegengestelde opvatting dan ook terecht bestrijdt, zodat de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven, terwijl verwijzing moet volgen;

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, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de veertiende maart 1900 vierentachtig, in tegenwoordigheid van de waarnemend-griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom