

Rolnr.: 22/84 MII.

Uitspraak: 5 juni 1984

Griffie: 131/83

## **HET GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE,**

Tweede meervoudige belastingkamer;

GEZIEN het beroepschrift van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur der omzetbelasting te Y op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting voor het tijdvak 1 januari 1976 tot en met 30 april 1980;

GEZIEN de overige stukken van het geding, waaronder:

de ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende voorgedragen en aan het Hof overgelegde, als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven ingevoegd aan te merken, pleitnota;

GEHOORD op 9 februari 1984 te 's-Gravenhage ter zitting de gemachtigde van belanghebbende W, fiscaal medewerker van V, alsmede de Inspecteur;

OVERWEGENDE dat bovengenoemde naheffingsaanslag is berekend op een bedrag van f. 11.194,--, over welk bedrag geen verhoging is toegepast;

dat deze aanslag bij de bestreden uitspraak is gehandhaafd;

dat het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de uitspraak en vermindering van de naheffingsaanslag, primair, tot nihil, subsidiair, tot op f. 55,17, meer subsidiair, tot op f. 5.642,-- en uiterst subsidiair, tot op f. 10.950,--;

dat de inspecteur heeft geconcludeerd tot vernietiging van de uitspraak en vermindering van de aanslag tot op f. 10.942,-;

OVERWEGENDE dat, gezien de stukken van het geding en gelet op hetgeen ter zitting nog is verhandeld, het volgende is komen vast te staan:

Belanghebbende exploiteert een landbouwbedrijf met een oppervlakte van ruim 12 hectare. Daarnaast is hij in loondienst werkzaam. Hij oefent tevens het bedrijf uit van detailhandel in

bloemen, planten en bijkomende artikelen en is als zodanig ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna te noemen: de Wet). De feitelijke werkzaamheden in deze detailhandel worden in hoofdzaak verricht door de echtgenote van belanghebbende.

De administratie wordt echter door belanghebbende gevoerd in combinatie met die van het landbouwbedrijf. De kasontvangsten en -uitgaven worden zowel voor wat betreft het landbouwbedrijf als voor wat betreft de detailhandel in planten etcetera geboekt in één kasboek. Afzonderlijke bepaling van kassaldi voor de detailhandel en het landbouwbedrijf vindt niet plaats, er wordt slechts een saldo bepaald. Dat saldo was, naar bleek bij een in opdracht van de Inspecteur ingesteld boekenonderzoek, op 26 april 1980 negatief tot een bedrag van f. 246,86. Voorts bleek bij dat onderzoek dat een uitgaande factuur de dato 14 juli 1978 ten bedrage van f. 64,52 niet was geboekt. De uit de boekhouding blijkende bruto-winstmarges voor de handel in planten etcetera beliepen voor de boekjaren 1975/76, 1976/77, 1977/78, 1978/79 en 1979/80 onderscheidenlijk 39,8%, 18,1%, 31,3%, 22,9% en 14,9%. Voorraadopname vond in de genoemde jaren niet plaats. De voorraad bestond uit planten en bloemen, en voorts uit potten, schalen, beeldjes en dergelijke artikelen. Voor de aangiften omzetbelasting hanteerde belanghebbende het kasstelsel. De aangegeven omzetten hebben geleid tot toepassing van de „kleine-ondernemersregeling“.

De Inspecteur, van oordeel dat de boekhouding verworpen moet worden, dat meer ontvangsten zijn genoten dan aangegeven, en dat de bruto winst is te stellen op 40%, heeft hiervan uitgaande de bestreden naheffingsaanslag berekend op voornoemd bedrag van f. 11.194,--, welk bedrag in sterke mate is beïnvloed door het vervallen van de "kleine- ondernemersregeling", zulks op grond van het bepaalde in artikel 25, lid 4, van de Wet. Gezien deze omstandigheid heeft hij afgezien van het opleggen van een verhoging. Aangezien in zijn berekening een onjuistheid voorkomt berekent de inspecteur het na te heffen bedrag nader op f. 10.942,--.

#### OVERWEGENDE DAT TUSSEN PARTIJEN IN GESCHIL IS:

1. De vraag of de sancties van artikel 25, lid 4, en artikel 36 van de Wet, juncto artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dienen te worden toegepast, welke vraag door de Inspecteur bevestigend en door belanghebbende ontkennend wordt beantwoord;
2. Bij de bevestigende beantwoording van voormelde vraag, de vraag of belanghebbende het bewijs heeft geleverd dat en in hoeverre de naheffingsaanslag onjuist is, welke vraag de inspecteur ontkennend beantwoordt, terwijl belanghebbende een aantal feiten en omstandigheden aanvoert waaruit zijns inziens blijkt dat de aanslag te hoog is;
3. Bij ontkennende beantwoording van de eerste vraag, de vraag of de naheffingsaanslag tot het juiste bedrag is opgelegd;

dat belanghebbende berekeningen heeft overlegd, leidende tot de hiervóór onder primair tot en met uiterst subsidiair genoemde bedragen, terwijl de Inspecteur het na te heffen bedrag stelt, als gezegd op f. 10.942,--;

OVERWEGENDE, dat partijen hun voren omschreven standpunten die steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in het beroepschrift, onderscheidenlijk het verzoekschrift, alsook wat belanghebbende betreft in de pleitnota welke inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt;

dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen ter zitting verder nog het navolgende hebben toegevoegd:

Belanghebbende:

De planten- en bloemenhandel is een hobby van de echtgenote van belanghebbende. Ten onrechte wordt in de stukken gesproken van een plantenkas. Het gaat om een oude boerderij waarin een deel van de bedrijfsruimte is ingericht als verkoopruimte. Er is geen glazen dak, alleen kleine ramen waardoor onvoldoende licht toetreedt. De planten moeten in kunstlicht staan, hetgeen de kwaliteit en dus de prijzen van de planten nadelig beïnvloedt. Het is een zeer eenvoudig bedrijf, ongunstig gelegen, buiten de doorgaande route. Op de weg voor doorgaand verkeer staat geen verwijzingsbord naar het bedrijf; men moet er speciaal naar toe rijden. Het is niet te vergelijken met de tuincentra die men rondom de grote steden vindt. In het assortiment potten, schalen, etcetera zijn veel prullaria aanwezig die moeilijk verkoopbaar zijn. De planten worden ingekocht, niet zelf gekweekt. De stelling van de inspecteur dat het bedrijf onlangs nog zou zijn uitgebreid is onjuist; de toestand is nog als vanouds.

De Inspecteur:

Het theoretische brutowinstpercentage, berekend aan de hand van de door belanghebbende gehanteerde prijzen, is 52. Bij de vaststelling van de aanslag is uitgegaan van 40%. Daardoor is reeds rekening gehouden met de aard van het bedrijf. In een bloemen- en plantenzaak houdt men geen uitverkoop. De prullaria zijn niet tijdgebonden. Het negatieve kassaldo moet ontstaan zijn door te laag geboekte ontvangsten uit de bloemenzaak, gezien de lage brutowinst. De verklaring die belanghebbende geeft (te laat geboekte ontvangstpost uit het landbouwbedrijf) is niet bewezen. Aangezien de omzet in vergelijking met de periode vóór 1976 is gedaald is een stijging van de voorraad niet waarschijnlijk; bij een rationele bedrijfsvoering zal men immers de inkopen

aanpassen aan dalende verkopen en zo voorkomen dat de voorraad te veel toeneemt. Overigens is bij vermogensvergelijking niet gebleken dat de uitgaven voor privé-doeleinden onwaarschijnlijk laag waren. Vergelijking met andere zaken in deze branche is niet goed mogelijk; de assortimenten lopen zeer uiteen. Daarom zijn geen vergelijkingscijfers inzake winstpercentages die elders behaald zijn overgelegd.

## OVERWEGENDE OMTRENT HET GESCHIL:

Met betrekking tot het eerste geschilpunt:

dat de Inspecteur van oordeel is dat de voormelde sancties dienen te worden toegepast voor het gehele tijdvak waarop de aanslag betrekking heeft omdat belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan de verplichtingen bedoeld in artikel 31, lid 1, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968;

dat de Inspecteur dit oordeel grondt op de feiten:

- a. dat in 1980 eenmaal een negatief kassaldo belopende f. 246,86 is geconstateerd;
- b. dat in 1978 eenmaal een factuur ten bedrage van f. 64,52 niet is geboekt;
- c. dat de uit de boekhouding - die op basis van het kasstelsel is gevoerd - berekende brutowinstpercentages sterk wisselen en voor alle jaren, behalve het boekjaar 1975/76, te laag zijn;

dat het Hof de Inspecteur in dit oordeel niet kan volgen; dat het negatieve kassaldo, nu de kas van het landbouwbedrijf en die van de bloemen- en plantenzaak niet gescheiden zijn, niet behoeft voort te vloeien uit het achterwege blijven van boeking van belaste omzet;

dat de door belanghebbende gegeven verklaring van het negatieve kassaldo - al moge het desbetreffende bewijs niet meer te leveren zijn - geenszins onmogelijk en zelfs niet onwaarschijnlijk is;

dat het bedrag van het negatieve saldo in absolute zin niet hoog genoemd kan worden; dat het niet boeken van een factuur tot een gering bedrag van f. 64,52 weliswaar onjuist is, doch niet van groot belang geacht kan worden nu zulks zich in de onderzochte periode van ruim vier jaren één keer heeft voorgedaan;

dat tot de verplichtingen, bedoeld in artikel 31, lid 1, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 voor ondernemers die - als belanghebbende - het kasstelsel voeren, niet behoort het jaarlijks opnemen van de voorraad;

dat vaststaat dat belanghebbende geen voorraadopname toepaste;

dat de berekening van brutowinstpercentages op grond van de geboekte ontvangsten en uitgaven, zonder rekening te houden met voorraadmutaties, alleen dan tot juiste resultaten kan leiden als vaststaat dat de voorraden op de balansdata steeds (berekend naar de inkoopwaarde) gelijk gebleven zijn;

dat, zo de voorraden, berekend als voormeld, niet gelijk gebleven zijn, de berekening van de brutowinstpercentages principieel onjuist is;

dat het dan ook onjuist is uit de sterke wisseling van die percentages te concluderen dat ontvangsten verzwegen moeten zijn en dat mitsdien de boekhouding verworpen dient te worden;

dat de Inspecteur heeft aangevoerd dat het niet waarschijnlijk is dat de voorraad stijgt als de omzet zich in dalende lijn beweegt;

dat dit in het algemeen juist zal zijn indien het gaat om een ondernemer die rationeel handelt, regelmatig en correct zijn omzetsnelheid berekent en uit de resultaten van die berekeningen gevolgtrekkingen maakt voor zijn inkoopbeleid;

dat het Hof echter door belanghebbende voldoende aannemelijk gemaakt acht dat het hier gaat om een klein bedrijf hetwelk niet met bedrijfseconomische deskundigheid geleid wordt;

dat het in zulk een bedrijf veeleer normaal is dat bij achterblijvende omzetten de voorraad stijgt aangezien men de ingekochte artikelen niet voldoende snel weet te verkopen, en niet tijdig tot vermindering van de kwantiteit van de inkoop overgaat;

dat het Hof, mede op grond van het voorgaande, door belanghebbende voldoende aannemelijk gemaakt acht dat de voorraad niet op alle balansdata gelijk was;

dat niet meer is na te gaan hoe groot de voorraad op elk der balansdata was;

dat het onder deze omstandigheden, als gezegd, niet juist is uit de wisselende bruto-winstpercentages conclusies te trekken;

dat zulks te meer geldt nu uit de berekeningen van de Inspecteur voortvloeit dat belanghebbende het ene jaar geen, het andere jaar weinig, en weer andere jaren veel ontvangsten verzwegen zou hebben, hetgeen ook niet op voorhand waarschijnlijk is;

dat het voorgaande medebrengt dat naar 's Hofs oordeel het gemiddeld over de gehele onderzochte periode behaalde brutowinstpercentage beoordeeld moet worden;

dat belanghebbende dit gemiddelde in zijn beroepschrift heeft berekend op 36%, indien wordt aangenomen dat de voorraad in de loop van vijf boekjaren met f. 23.200,-- is gestegen;

dat, zo men zou aannemen dat de voorraad in die vijf boekjaren in het geheel niet gestegen zou zijn, een overeenkomstige berekening leidt tot een percentage van 33,6;

dat het Hof aannemelijk acht dat enige voorraadstijging plaatsvond, hetgeen medebrengt dat het gemiddelde brutowinstpercentage over vijf boekjaren tussen 33,6 en 36 heeft gelegen;

dat dit percentage wellicht laag is doch naar 's Hofs oordeel niet dermate laag dat daaruit - mede in verband met de hierboven besproken betrekkelijk geringe onvolkomenheden ten belope van onderscheidenlijk f. 246,86 en f. 64,52 - geconcludeerd zou moeten worden dat de boekhouding van belanghebbende geen juist beeld geeft van de omzet en mitsdien verworpen dient te worden;

dat de Inspecteur ook geen branchecijfers ter vergelijking heeft verstrekt;

dat het Hof mede tot voormeld oordeel komt omdat het in casu, naar aannemelijk is, om een marginaal bedrijf gaat, hetwelk niet zeer efficiënt geleid wordt, ongunstig is gelegen en zodanig is ingericht dat de planten - wegens het ontbreken van kassen en de daardoor niet optimale lichtinval - kwalitatief niet steeds aan zeer hoge eisen kunnen voldoen, waardoor uitval en lage prijzen waarschijnlijk zijn;

dat uit al het vorenstaande volgt dat de Inspecteur ten onrechte de sancties, bedoeld in de artikelen 25, lid 4, van de Wet, en 36 van de Wet, juncto artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, van toepassing heeft geacht;

Met betrekking tot het tweede geschilpunt:

dat de beslissing, gegeven op het eerste geschilpunt, medebrengt dat niet van belanghebbende geëist kan worden dat hij de onjuistheid van de bestreden uitspraak bewijst;

Met betrekking tot het derde geschilpunt:

dat uit al het voorgaande volgt dat de bewijslast dat de naheffingsaanslag juist is op de Inspecteur rust;

dat de Inspecteur er naar 's Hofs oordeel niet in is geslaagd voldoende aannemelijk te maken dat belanghebbende - behoudens voor zover betreft voornoemd bedrag van f. 64,52 - een deel van zijn omzet buiten zijn aangiften heeft gelaten;

dat hieruit volgt dat de naheffingsaanslag verminderd dient te worden tot op het bedrag, verschuldigd over een meeromzet van f. 64,52, welk bedrag is te stellen op 18% of f 11,61;

RECHTDOENDE:

VERNIETIGT de uitspraak waarvan beroep:

VERMINDERT de naheffingsaanslag tot op f. 11,61.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 5 juni 1984 door mrs. C.A. van der Beek, vice-president, A.C. de Groot, raadsheer, en prof. J. Verburg, raadsheer-plaatsvervanger, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. J.S. Beukens.

Beukens

Van der Beek

Aangetekend aan de partijen verzonden: 26 juli 1984