

RB

GERECHTSHOF  
ARNHEM

BELASTINGKAMER

Nr. 2627/1980

Het gerechtshof te Arnhem, vierde enkelvoudige belastingkamer;

Gezien het beroepschrift van X, wonende te Z, ingekomen op 17 november 1980 en gericht tegen de uitspraak van de inspecteur der directe belastingen te Y van 18 september 1980 op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem voor het jaar 1978 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting;

Gezien de overige stukken, waaronder de door de gemachtigde van belanghebbende overgelegde notities van zijn bij de mondelinge behandeling gehouden pleidooi, welke als in deze uitspraak ingelast moeten worden beschouwd;

Gehoord ter zitting van 16 december 1981 te Arnhem W, belastingconsulent, kantoorhoudende te V, als gemachtigde van belanghebbende, alsmede de inspecteur voornoemd;

Overwegende, dat bij de uitspraak, waarvan beroep, is gehandhaafd de bovenvermelde aanslag die met toepassing van artikel 62a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is berekend naar een belastbaar inkomen van f. 37.400,-- met inachtneming van een belastingvrije som van f 11.344,-- voor belanghebbende zelf en naar een belastbaar inkomen van f 4.735,-- met inachtneming van een belastingvrije som van f 1.922,-- voor belanghebbendes echtgenote;

Overwegende, dat belanghebbende in beroep nader vermindering van de aanslag verzoekt tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 29.348,-- voor belanghebbende zelf en van f 4.437,-- voor zijn echtgenote en overigens met inachtneming van de elementen die bij het opleggen van de aanslag in aanmerking

zijn genomen, terwijl de inspecteur nader concludeert tot vernietiging van de uitspraak en tot vermindering van de aanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 32.231,-- voor belanghebbende en van f 4.735,-- voor belanghebbendes echtgenote, en overigens met inachtneming van de elementen die bij het opleggen van de aanslag in aanmerking zijn genomen;

Overwegende, dat op grond van de stukken en het ter zitting verhandelde het volgende als voor dit geding vaststaand kan worden aangemerkt:

belanghebbende, die in 1946 is geboren, is gehuwd.

Het gezin van belanghebbende telt in 1978 één kind, geboren in 1973.

In september 1977 heeft belanghebbende een te U gevestigde auto-rijschool (hierna: de rijschool) overgenomen. Ter zake van deze overname is door belanghebbende geen goodwill betaald.

Belanghebbende treedt zelf op als rij-instructeur terwijl zijn vrouw zich in het bedrijf voornamelijk bezig houdt met administratieve werkzaamheden. De wijze waarop de vorige eigenaar van de rijschool de administratie van het bedrijf voerde, is door belanghebbende ongewijzigd overgenomen.

Deze administratie bestond uit een afsprakenboek waarin met de leerlingen afgesproken lessen werden genoteerd en een kas-, bank-, giroboek, dat regelmatig mede aan de hand van het afsprakenboek werd bijgewerkt. De jaarstukken over het onderhavige jaar zijn door een boekhouder samengesteld.

Begin 1979 is het afsprakenboek over 1978 door belanghebbende weggedaan.

Het voor de inkomstenbelasting voor het jaar 1978 aangegeven belastbaar inkomen beliep f 21.680,--. Hierin was, na aftrek wegens aan de meewerkende echtgenote toe te rekenen winst tot een bedrag van f 3.458,16, een bedrag van f 27.665,28 als winst uit onderneming begrepen.

Naar aanleiding van een in december 1979 bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek verhoogde de inspecteur het door belanghebbende aangegeven inkomen ten bedrage van 21.680,--, onder meer met meer ontvangsten terzake van les gelden ten belope van f 14.302,--. In verband met deze correctie verhoogde de inspecteur liet aandeel van de meewerkende echtgenote van f 3.458,-- naar f 4.735,--. Het belastbaar inkomen van belanghebbende werd door de inspecteur

verhoogd met méér winst ten bedrage van f 13.025,-- en met enkele andere, niet in geschil zijnde bedragen tot f 37.400,--.

De inspecteur is tot de winstcorrectie van f 14.302,-- gekomen mede aan de hand van gegevens die zijn vermeld in een rapport over de auto-rijdschoolbranche (hierna: het rapport).

Dit rapport, waarvan een exemplaar zich bij de stukken bevindt, is gedateerd december 1978 en is opgesteld door de Nederlandse Accountants Maatschap in opdracht van

- het Ministerie van Verkeer en Waterstaat,
- het Ministerie van Economische Zaken,
- de Commissie Overleg Autorijscholen en
- de Stichting Vakopleiding Auto- en Motorrijinstructeurs.

Het rapport bevat onderzoekgegevens welke in 1978 zijn verzameld teneinde een inzicht te verkrijgen in de structuur, omvang, werkwijze en rentabiliteit van de autorijschoolbranche. De gegevens zijn, zoals in hoofdstuk 1 van het rapport is vermeld, gebaseerd op door rijdschoolhouders verstrekte inlichtingen en niet op eigen waarnemingen van de samenstellers.

Van de 5640 aan rijdschoolhouders toegezonden enquêteformulieren te zijn uiteindelijk de gegevens van 1401 terugontvangen formulieren in het rapport verwerkt. Daarnaast zijn van 76 rijdschoolhouders interviews afgenomen, waarvan de resultaten eveneens in het rapport zijn verwerkt.

Op pagina 58 van het rapport wordt vermeld dat een lesauto per uur gemiddeld 35,7 kilometer aflegt en dat verschillen ten opzichte van dit gemiddelde te verwachten zijn, indien de rijdschool niet in de oproepplaats van de examenkring is gevestigd.

Op pagina 108 van het rapport staat vervolgens weergegeven dat liet antwoord op een daartoe aan de 76 geïnterviewde rijdschoolhouders gestelde vraag leert, dat binnen de oproepplaats gevestigde rijdschoolhouders per rijles met de auto gemiddeld 31,6 kilometer per uur afleggen en dat dit voor buiten de oproepplaats gevestigde rijdscholen gemiddeld 36,0 kilometer per uur bedraagt.

Omdat bij het boekenonderzoek in december 1979 bleek dat belanghebbendes afsprakenboek over 1978 als basisstuk voor de gevoerde administratie niet meer

beschikbaar was en bovendien belanghebbende meer kilometers per lesuur rekende dan uit het rapport als gemiddelde naar voren komt, heeft de inspecteur een nieuwe berekening van belanghebbendes omzet gemaakt.

Bij die berekening is de inspecteur uitgegaan van een aantal van 35 gemiddeld per lesuur afgelegde kilometers en van 75.607 in 1978 verreden zakelijke kilometers.

Over dit laatste aantal kilometers bestaat tussen partijen geen verschil van mening. De door de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag opgestelde omzetberekening luidt als volgt: (alle bedragen luiden inclusief b.t.w.):

17.172			
_____	x	f 32,50	f 15.945,--
35			
58.435			
_____	x	f 34,50	<u>f 57.015,--</u>
35			
			f 72.960,--
volgens aangifte			<u>f 58.658,--</u>
bijtelling omzet			f 14.302,--.

De inspecteur is in het verzoekschrift nader van oordeel, dat in verband met de afstand van belanghebbendes woning tot zijn werkgebied, waar in 1978 een gedeelte van zijn cliëntenbestand woont, alsnog rekening gehouden kan worden met zakelijke, niet tot de rijles zelf te rekenen kilometers. Dit aantal "loze" kilometers berekent de inspecteur als volgt:

- afstand - grens van de oproepplaats tot het centrum van U 6 kilometer;
- per dag 2 maal Z - U heen en weer is 2 x 12 kilometer is 24 kilometer;
- per jaar 250 dagen x 24 kilometer is 6000 "loze" kilometers.

In 1978 is aan zakelijke kilometers verreden	75.607 km
waarvan loze kilometers	<u>6.000 km</u>
	69.607 km.

In verband met tijdsevenredige splitsing van het aantal verreden kilometers heeft de inspecteur de omzet als volgt nader berekend:

17.172 - 1500			
<u>                    </u>	x	f 32,50	f 14.552,--
35			
58.435 - 4500			
<u>                    </u>	x	f 34,50	<u>f 53.164,--</u>
35			
			f 67.716,--
volgens aangifte			<u>f 58.658,--</u>
bijtelling omzet			f 9.058,--.

Dit nadere standpunt van de inspecteur leidt tot een belastbaar inkomen dat als volgt is berekend:

belastbaar inkomen volgens aangifte		f 21.680,--
winstcorrecties totaal		<u>- 12.172,--</u>
		f 33.852,--
af: meer ondernemersaftrek	f 195,--	
meer aftrek meewerkende echtgenote	- 1.276,--	
aftrek huursubsidie	<u>- 150,--</u>	
		<u>- 1.621,--</u>
belastbaar inkomen		f 32.231,--.

Voorts is de inspecteur van mening dat uit niets blijkt dat, zoals belanghebbende betoogt, aan belanghebbende een toezegging zou zijn gedaan dat bij het berekenen van de omzet zou worden uitgegaan van een aantal van 40 kilometers per lesuur.

Tenslotte meent de inspecteur, dat nu belanghebbende het meest essentiële belegstuk van zijn administratie, het afsprakenboek, heeft vernietigd, belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 47 e.v. van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Algemene wet),

hetgeen leidt tot de omkering van de bewijslast als bedoeld in artikel 25, lid 3, van de Algemene wet.

Belanghebbende bestrijdt het door de inspecteur voor de berekening van de omzet gebezigde aantal van gemiddeld 35 kilometers per lesuur, omdat de afstand van belanghebbendes woning in Z naar zijn werkgebied te U volgens hem 15 kilometer beloopt en daardoor het gemiddeld aantal kilometers per lesuur in zijn geval hoger is dan het rapport als gemiddelde aangeeft.

Om deze bewering te ondersteunen heeft belanghebbende gedurende de eerste 9 maanden van het jaar 1980 bijgehouden het aantal per lesuur verreden kilometers. Volgens belanghebbende komt hij in die periode bij 49.755 verreden zakelijke kilometers uit op gemiddeld 40,71 kilometers per lesuur. Omdat volgens belanghebbende in de loop van de jaren zijn werkgebied zich meer heeft verplaatst naar zijn woongebied in Z moet zijns inziens voor oudere jaren in elk geval het aantal kilometers per lesuur zoals dat in 1980 is berekend worden aangehouden. Volgens belanghebbendes nadere standpunt moet derhalve de omzetberekening voor 1978 luiden:

17.172			
_____	x	f 32,50	f 13.952,--
40			
58.435			
_____	x	f 34,50	<u>f 50.400,--</u>
40			
			f 64.352,--
volgens aangifte			<u>- 58.658,--</u>
bijtelling omzet			f 5.694,--.

Deze berekening van belanghebbende leidt tot het volgende belastbaar inkomen:

belastbaar inkomen volgens aangifte		f 21.680,--
winstcorrecties totaal		<u>- 8.808,--</u>
		f 30.488,--
af: meer ondernemersaftrek	f 11,--	
meer aftrek meewerkende echtgenote	- 979,--	
aftrek huursubsidie	<u>- 150,--</u>	
		<u>- 1.140,--</u>
belastbaar inkomen		f 29.348,--.

Voorts is belanghebbende van mening dat hem tijdens een onderhoud ter inspectie op 22 april 1980 is toegezegd dat een herberekening van de omzet zou worden gemaakt op basis van 40 kilometers per lesuur;

Overwegende dat het geschil de vraag betreft of voor het berekenen van belanghebbendes omzet in het jaar 1978 moet worden uitgegaan van een gemiddelde van 35 kilometers per lesuur zoals de inspecteur voorstaat, dan wel van een gemiddelde van 40 kilometers per lesuur zoals belanghebbende betoogt;

Overwegende dat belanghebbende de voor zijn standpunt aangevoerde gronden in het beroepschrift en de voor melde pleitnotities heeft vermeld, waaraan ter zitting geen nieuwe gronden zijn toegevoegd;

Overwegende dat de inspecteur de voor zijn standpunt aangevoerde gronden in het verzoogschrift heeft vermeld, waaraan hij ter zitting - zakelijk weergegeven - nog het volgende heeft toegevoegd:

Het rapport van de Nederlandse Accountants Maatschap was bedoeld als maatstaf voor het Ministerie van Economische zaken in verband met toekomstige prijsverhogingen. De ondervraagde rijschoolhouders hebben daar om de kosten hoog aangehouden. Het rapport is geen bewijsmateriaal, maar is te beschouwen als basis voor het hanteren van omzetnormen.

Dat belanghebbendes administratie moet worden verworpen is evident. Dit vloeit alleen al voort uit het feit dat in het beroepschrift ook een nieuwe berekening van de omzet is gemaakt. Voor het jaar 1977 zijn ook omzetcorrecties aangebracht. Daartegen is geen bezwaar gemaakt.

Belanghebbende heeft niet aangetoond dat de situatie in en rond Z anders is dan uit het rapport naar voren komt.

De representativiteit van het rapport is goed.

De afstand van het woonhuis van belanghebbende tot de in U gevestigde rijkschool is hem, de inspecteur, onbekend.

Het ligt volgens hem voor de hand, dat belanghebbende tijdens een rijles reeds de leerling voor de volgende les ophaalt waardoor liet aantal loze kilometers minder bedraagt dan belanghebbende beweert;

Overwegende omtrent het geschil:

Anders dan de inspecteur meent vormt onvolledigheid van een ter inzage gegeven boekhouding in verband met voortijdige vernietiging van een belegstuk, op zichzelf nog geen grond voor de door hem bepleite omkering van de bewijslast.

De werkelijke ontvangsten over het jaar 1978 ter zake van lesgelden zijn blijkens het beroepschrift zowel relatief als absoluut beschouwd belangrijk hoger dan in de betreffende bijlage bij de aangifte vermeld.

Op grond daarvan moet worden aangenomen dat de boekhouding zodanig ondeugdelijk is, dat deze onvoldoende basis biedt voor een juiste winstberekening. De aanslag dient derhalve in overeenstemming met het standpunt van de inspecteur verminderd te worden, tenzij belanghebbende het bewijs levert voor de juistheid van een verdergaande vermindering.

Ten aanzien van het door de inspecteur in het geding gebrachte rapport merkt het hof op, dat dit niet is gebaseerd op objectieve waarnemingen door derden maar op opgaven van rijkschoolhouders zelf en tevens dat de onder de hiervoor weergegeven vaststaande feiten vermelde uitkomsten van de op de pagina's 58 en 108 van het rapport gestelde vragen geenszins uitsluiten, dat een rijkschoolhouder in de omstandigheden van belanghebbende een hoger gemiddeld aantal kilometer per lesuur verrijdt dan het rapport als algemeen gemiddelde aangeeft.



Belanghebbende heeft evenwel gesteld dat hij zich kan verenigen met één der uitkomsten van het rapport, dat gemiddeld per les 35,7 kilometers worden gereden. Het hof is met belanghebbende van oordeel dat dit cijfer moet worden gezien als het aantal per les verreden kilometers, derhalve exclusief woon- en werkverkeer en andere zakelijke kilometers.

Voorts is niet gebleken dat voor belanghebbende een lager gemiddeld aantal kilometers per les in aanmerking moet worden genomen dan 35,7 kilometers.

Het hof is voorts van oordeel dat niet gebleken is dat de inspecteur, door over het jaar 1978 de zogenaamde onrendabele, zakelijke kilometers op het aantal van 6000 te schatten, in onvoldoende mate met bedoelde kilometers rekening heeft gehouden. Nu de inspecteur evenwel in de in zijn verzoekschrift opgenomen berekening is uitgegaan van 35 kilometers per les in plaats van 35,7 kilometers, kan zijn berekening in zoverre niet in stand blijven en dient het bedrag aan in 1978 ontvangen lesgelden ten opzichte van het in de aangifte opgenomen bedrag verhoogd te worden met f 7.731,-- in plaats van f 9.058,--, tengevolge waarvan de algemene winstaf trek f 197,-- en het aan de echtgenote opkomende winstaandeel f 72,-- lager wordt dan in de aanslag is begrepen.

Belanghebbende heeft nog aangevoerd dat hem in de loop van het jaar 1980, voor het opleggen van de onderhavige aanslag de toezegging zou zijn gedaan dat bij het opleggen van de aanslag zou worden uitgegaan van een aantal van gemiddeld 40 kilometers per les (met inbegrip van de voornoemde onrendabele kilometers), doch belanghebbende heeft, nog daargelaten dat de inspecteur het bestaan van een zodanige afspraak met stelligheid ontkent, voor dit standpunt geen bewijs aangevoerd, zodat het hof daaraan voorbij zal moeten gaan.

Belanghebbendes grieven zijn derhalve ten dele gegrond;

Recht doende:

Vernietigt de uitspraak, waarvan beroep en vermindert de aanslag tot een, berekend naar belastbare inkomens van belanghebbende en zijn echtgenote van achtereenvolgens f 31.098,-- (f 37.400,-- -/ f 13.025,-- + f 6.526,-- + f 197,--) en f 4.663,-- met inachtneming van gemelde belastingvrije sommen.

Aldus gedaan ter raadkamer van het gerechtshof te Arnhem op 31 AUG. 1983 door mr. Haas, raadsheer, lid van de vierde enkelvoudige belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. Röben, waarnemend-griffier.

(J.B.H. Röben)

(N.E. Haas)

Afschriften aangetekend per post verzonden op:

31 AUG. 1983