

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

18 september 1985.

nr. 23.008

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's Hertogenbosch van 9 mei 1984 betreffende de hem over het jaar 1977 opgelegde aanslag tot navordering in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag.

Aan belanghebbende is over het jaar 1977 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 48.778,-- van belanghebbende en van f 22.390,-- van belanghebbendes echtgenote, onder verhoging van de belasting met 100%, van welke verhoging de Inspecteur heeft besloten 75% kwijt te schelden.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de navorderingsaanslag in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

"Belanghebbende drijft sedert 1 januari 1977 voor eigen rekening een café-restaurant in Z. Hij heeft ook een slijtersvergunning. Het gaat om een café-restaurant dat voor 1 januari 1977 werd gedreven door zijn schoonouders, respectievelijk zijn schoonmoeder. Zijn echtgenote verzorgt de boekhouding, gelijk zij dat ook deed voor 1 januari 1977.

Naar aanleiding van een in maart 1980 ingesteld boekenonderzoek heeft de Inspecteur de bruto-winst van het café-restaurant over 1977 verhoogd met f 34.059,92. Belanghebbende bestrijdt de juistheid van deze correctie.

Indien het gelijk aan de zijde van de Inspecteur is moet de navorderingsaanslag worden gehandhaafd. Indien belanghebbende gelijk heeft, moeten zijn belastbare inkomen en dat van zijn echtgenote als volgt worden berekend:

de door de Inspecteur berekende
winst uit onderneming van

belanghebbende f 60.988,40

zijn echtgenote f 22.390,---

f 88.378,40

af: bijtelling Inspecteur f 34.059,92

f 49.318,48

aan de echtgenote toe te

rekenen winst: 1/3 deel f 16.349,49

f 32.878,99

huurwaardeforfait f 780,---

f 33.658,99

af: persoonlijke

verplichtingen f 4.075,---

dotatie oudedagsreserve f 5.507,77

f 9.582,77

belastbaar inkomen

belanghebbende f 24.076,22

belastbaar inkomen van

zijn echtgenote f 16.439,49

dotatie aan de oudedagsreserve f 5.507,77."

Het Hof heeft het geschil aldus weergegeven:

"Naar het oordeel van belanghebbende heeft de Inspecteur ten onrechte de bruto-winst van het door hem gedreven café-restaurant verhoogd met een bedrag van f 34.059,92 en moet ter berekening van zijn belastbare inkomen en dat van zijn echtgenote de winst uit de onderneming met dat bedrag worden verlaagd. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag."

Het Hof heeft het standpunt van belanghebbende als volgt omschreven:

"Door zijn echtgenote worden dagelijks de ontvangsten en uitgaven genoteerd. Aan het eind van de dag wordt daarvan een recapitulatie gemaakt en éénmaal in de week wordt het kasboek bijgewerkt. Er zijn geen aanwijzingen dat de ontvangstenverantwoording niet volledig is geweest. Een deel van het kasverschil, waar de Inspecteur over spreekt, was al aanwezig op 1 januari 1977, op welke datum het café-restaurant werd overgenomen. Hoe de rest van het verschil (een bedrag van f 1.340,52) is ontstaan, kan hij niet zeggen. Mogelijk is er sprake van een telfout. In de ontvangstverantwoording wordt geen uitsplitsing gemaakt naar de verschillende soorten verkopen. Voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting moet dat wel gebeuren. De boekhouding is al 20 jaar lang door dezelfde adviseur verzorgd. Omdat de door deze voor de berekening van de omzetbelasting gehanteerde bruto-winstpercentages steeds verder afwaken van de werkelijkheid zijn die percentages door de nieuwe adviseur in 1978 aangepast. Voor de berekening van de omzetbelasting is hij echter van dezelfde omzet uitgegaan als voor de inkomstenbelasting.

De door de Inspecteur gehanteerde bruto-winstpercentages zijn voor een doorsnee café-restaurant acceptabel. Ook de uitkomst van de berekening, een gemiddeld winstpercentage van 163% over 1977 en van 164% over 1978, komt, overeen met wat verwacht mag worden bij een normaal geëxploiteerd café-restaurant. De moeilijkheid is echter dat het hier niet gaat om een normaal geval. Gezien het grote aantal doorverkopen (de familie van zijn echtgenote bestaat uit in totaal 80 personen) kan een vergelijking met een doorsnee café-restaurant niet opgaan. Hij trekt in twijfel dat zijn echtgenote aan de controlerende ambtenaar heeft gezegd dat de doorverkoop in de slijterij en aan haar familieleden en het eigen gebruik van haar gezin ongeveer 25% bedroeg van de ingekochte goederen. Het exacte percentage is door niemand te zeggen.

De boekhouding is betrouwbaar en er is geen aanwijzing dat omzet is verzwegen. In een dergelijke situatie mag de Inspecteur niet in afwijking van de boekhouding een correctie aanbrengen op de bruto-winst."

Het Hof heeft het standpunt van de Inspecteur als volgt omschreven:

"Bij een boekenonderzoek in 1980 is geconstateerd dat belanghebbendes echtgenote dagelijks de ontvangsten bijhield maar dat van de uitgaven en privé-mutaties geen aantekening werd gehouden. Uit die

dagelijkse noteringen en de aanwezige facturen werd het kas-, bank- en giroboek opgemaakt en hieruit werden de jaarstukken samengesteld. Het was in feite niet mogelijk kascontrole uit te oefenen. Voorts bleek dat er verschillen waren in de kassaldi van de jaarstukken en van het kasboek per 31 december 1977 en per 31 december 1978. Slechts voor een deel kon de reden van die afwijking verklaard worden. De boekhouding behoeft echter niet verworpen te worden. Deze kan vooral wat de inkoopkant betreft dienen als basis voor de winstberekening. Aangezien de controlerende ambtenaar twijfelde aan de juistheid van de ontvangstverantwoording heeft hij vanuit de inkopen de omzet opnieuw berekend. Hierbij hield hij zoveel mogelijk rekening met de over het jaar 1978 door belanghebbende voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting over 1977 gehanteerde winstpercentages waren aanzienlijk lager dan die welke door belanghebbende in 1978 werden gehanteerd. Een reden hiervoor is aanvankelijk door belanghebbende niet gegeven.

De door de controlerende ambtenaar uitgevoerde herrekening van de omzet leidde tot een bruto-winst van f 271.796,02 en een gemiddelde bruto-winst, uitgedrukt in een percentage van de inkoop, van 163. Rekening houdende met voorraadverschillen en eigen gebruik bedroeg de herrekende bruto-winst f 260.067,36. In de jaarstukken was een bruto-winst verantwoord van f 165.157,64, een verschil derhalve van f 94.909,72.

Toen dit verschil aan belanghebbende werd voorgelegd werd als verklaring gegeven dat zijn echtgenote uit een gezin komt met 17 kinderen. Moeder woonde bij haar in. De overige kinderen kwamen iedere week naar huis en namen dan goederen mee waarvoor de inkoopprijs betaald werd. Daarnaast heeft hij ook een slijtersvergunning. Een gedeelte van de drank zou in de slijterij verkocht worden. Op een desbetreffende vraag van de controlerend ambtenaar heeft belanghebbendes echtgenote verklaard dat de doorverkoop in de slijterij en aan haar familieleden en het eigen gebruik van haar gezin ongeveer 25% bedroeg van de ingekochte goederen.

Daarop heeft die ambtenaar de winst opnieuw berekend, waarbij hij rekening hield met deze verklaring.

De voor de berekening van de in 1978 verschuldigde omzetbelasting gehanteerde bruto-winstpercentages worden door belanghebbende niet bestreden. Deze percentages dienen ook in aanmerking te worden genomen ter controle van de in 1977 behaalde winst. Uitgaande van die bruto-winstpercentages en van het gedeelte van de ingekochte goederen die niet in het bedrijf werden verbruikt zoals belanghebbendes echtgenote dat heeft gesteld kan de aangegeven bruto-winst niet juist zijn. Uit de berekening van de ambtenaar kwam een bruto-winst naar voren van f 199.217,56, een verschil derhalve met de uit boeken blijkende winst van f 34.059,92. Met dat bedrag is

bij het opleggen van de navorderingsaanslag de winst uit belanghebbendes onderneming verhoogd.

Het belangrijkste argument van belanghebbende om de herberekende winst niet te accepteren zijn de verkopen aan de familieleden. Naar zijn, de Inspecteurs, oordeel is bij de controle in voldoende mate hiermede rekening gehouden. Indien meer dan 25% is doorverkocht zal belanghebbende dit dienen aan te tonen."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"1. De Inspecteur heeft, uitgaande van de door belanghebbende in zijn boekhouding verantwoorde inkopen de bruto-winst van zijn onderneming in het onderhavige jaar herrekend aan de hand van de door belanghebbende voor de berekening van de over 1978 verschuldigde omzetbelasting gehanteerde bruto-winstpercentages. De door de Inspecteur berekende bruto-winst over 1977 bedraagt 163% van de inkoop voor voorraadmutatie en afnamekortingen. Het hiermee vergelijkbare percentage bedraagt volgens de boekhouding 97, zoals blijkt uit de bij de jaarstukken behorende verlies- en winstrekening.

Belanghebbende heeft toegegeven dat een bruto-winstpercentage als berekend door de Inspecteur normaal is voor een café-restaurant als door hem geëxploiteerd.

2. Het enkele feit dat een uit een boekhouding blijkend bruto-winstpercentage lager is dan normaal hoeft niet te leiden tot het verwerpen van die boekhouding als deugdelijke basis voor de winstberekening. Wel mag worden verwacht dat een belastingplichtige, wanneer het om een aanzienlijk verschil gaat, een redelijke verklaring geeft voor een dergelijke afwijking.

3. In het onderhavige geval gaat het om een aanzienlijk verschil. Ter zitting heeft belanghebbende zijn reeds in het beroepschrift gegeven verklaring herhaald dat de reden voor die afwijking moet worden gezocht in het eigen gebruik van goederen door belanghebbende, alsmede in de omstandigheid dat een deel van de inkopen tegen kostprijs wordt doorverkocht aan familieleden en dat een gedeelte van de ingekochte dranken wordt verkocht in de slijterij.

4. Met die omstandigheden heeft de Inspecteur rekening gehouden bij zijn berekening van de bruto-winst (pagina 3 onderaan en pagina 4 van het verzoekschrift). Dan nog blijft, zoals uit de berekening van de Inspecteur blijkt, een verschil van f 34.059,92. Weliswaar heeft

belanghebbende ter zitting in twijfel getrokken dat zijn echtgenote een percentage van 25% heeft genoemd maar het Hof heeft geen reden te twifelen aan de betrouwbaarheid van de desbetreffende verklaring van de Inspecteur. Het Hof gaat er dan ook als ten processe vaststaand van uit dat de echtgenote van belanghebbende aan de controlerende ambtenaar heeft gezegd dat 25% van de inkoop wordt verkocht aan familieleden en in de slijterij en wordt aangewend voor eigen gebruik. Belanghebbende heeft niet de juistheid van het door de Inspecteur bij de berekening van de winst uit de verkopen in de slijterij gehanteerde bruto-winstpercentage van 20% betwist.

5. Hetgeen belanghebbende ter zitting verder heeft verklaard omtrent de mate van doorverkoop van goederen is te vaag om als verklaring te kunnen gelden voor het grote verschil tussen het door de Inspecteur berekende en het uit de boekhouding blijkende bruto-winstpercentage.

6. Nu geen redelijke verklaring voor dat verschil is gegeven, houdt het Hof het er dan ook voor dat de verantwoording van de ontvangsten niet volledig is geweest.

Aan het Hof is niet gebleken dat de Inspecteur aan zijn (op de bladzijden 3 en 4 van het verzoekschrift weergegeven) berekeningen verkeerde uitgangspunten ten grondslag heeft gelegd of die berekeningen verkeerd heeft uitgevoerd."

Het Hof heeft op die gronden de navorderingsaanslag gehandhaafd.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft daarbij het volgende doen aanvoeren:

"De ondergetekende is van oordeel, dat de uitspraak van het Gerechtshof waarbij de navorderingsaanslag werd gehandhaafd niet in stand kan blijven wegens verzuim van vormen, subsidiair wegens schending van het recht.

Ter toelichting van deze cassatiemiddelen merkt de ondergetekende het volgende op:

1. Verzuim van vormen.

Het gerechtshof heeft naar de mening van ondergetekende geen dan wel onvoldoende onderzoek ingesteld naar de stelling van belanghebbende, dat de verklaring voor de afwijking van de behaalde bruto-winstpercentages ten opzichte van de voor soortgelijke bedrijven haalbare normen gelegen is in

de omvangrijke doorverkopen van ingekochte goederen aan familieleden. Zowel in het beroepschrift als tijdens de mondelinge behandeling heeft belanghebbende naar voren gebracht dat deze doorverkopen (zonder winstopslag), welke niet afzonderlijk werden geadministreerd en waarvan de omvang dientengevolge niet exact vaststond het totale bruto-winstpercentage nadelig heeft beïnvloed.

Het gerechtshof is hieraan voorbijgegaan en heeft de stelling van de Inspecteur gevolgd, dat tijdens het controle-onderzoek door de echtgenote van belanghebbende gezegd is, dat de omvang van deze doorverkopen met inbegrip van enkele andere posten 25% van de inkopen bedroeg.

Naar mening van ondergetekende is de vaststelling van dit feit, waarop uiteindelijk de uitspraak rust, op onzorgvuldige wijze tot stand gebracht.

Uit het verzoekschrift van de Inspecteur (bladzijde 3 onderaan) blijkt geenszins, dat de echtgenote dit gezegd heeft. Uit de formulering van de Inspecteur valt te lezen, dat uit door haar beantwoorde vragen door de controlerend ambtenaar de conclusie is getrokken, dat de omvang van de doorverkopen 25% bedroeg. Belanghebbende heeft bestreden, dat dit ook zo bedoeld was.

Hierbij wordt nog opgemerkt, dat belanghebbende tijdens de mondelinge behandeling geacht werd (mede) namens zijn echtgenote te spreken en dat de vaststelling van het hof, dat belanghebbende in twijfel trok dat zijn echtgenote de hiervoor bedoelde mededeling heeft gedaan geen recht doet aan de opvattingen van de echtgenote.

2. Schending van artikel 9 van de Wet op de inkomstenbelasting.

Indien de Hoge Raad mocht concluderen, dat het onder 1 bedoelde van op juiste wijze werd vastgesteld dan is ondergetekende niettemin van mening, dat de uitspraak niet in stand kan blijven.

Het Gerechtshof stelt onder punt 7.2 vast dat een verschil in bruto-winstmarge tussen boekhouding en haalbare normen niet tot verwerping van de boekhouding behoeft te leiden. Een aanzienlijk verschil - en hiervan was oorspronkelijk sprake - dient verklaard te worden door belanghebbende.

Ondergetekende is van mening dat door de vaststelling van de feiten inzake doorverkoop niet langer sprake is van een als aanzienlijk te omschrijven verschil.

Het oorspronkelijk verschil volgens bladzijde 3 van het verzoekschrift bedroeg f 93.110,09. Na de correctie in verband met doorverkoop bedroeg dit nog f 34.059,92 ofwel uitgedrukt in procenten van de inkopen ad f 163.618,03: ca. 21%.

Nu niet is gebleken, dat de boekhouding om andere redenen als ondeugdelijke diende te worden aangemerkt noch de Inspecteur op andere

wijze heeft kunnen aantonen, dat er meer winst behaald moest zijn, heeft het gerechtshof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de uit de boekhouding berekende winst te verhogen met f 34.059,92 uitsluitend op grond van het feit, dat de werkelijke bruto-winst in de hiervoor berekende mate afweek van de haalbare normen."

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

4. Beoordeling van het beroep in cassatie.

4.1. Het Hof heeft als ten processe vaststaande geoordeeld dat de echtgenote van belanghebbende aan de controlerende ambtenaar heeft gezegd dat 25% van de inkoop wordt verkocht aan familieleden en in de slijterij en wordt aangewend voor eigen gebruik. Dit oordeel van het Hof is feitelijk en - gelet op hetgeen partijen dienaangaande blijkens 's Hof's uitspraak en de stukken van het geding hebben aangevoerd - niet onbegrijpelijk, zodat dit oordeel in cassatie onaantastbaar is.

Het stond het Hof vrij voormeld percentage als juist te aanvaarden.

4.2. Het Hof heeft met juistheid geoordeeld dat het enkele feit dat een uit een boekhouding blijkend bruto-winstpercentage lager is dan normaal niet behoeft te leiden tot het verwerpen van die boekhouding als deugdelijke basis voor de winstberekening doch dat wel mag worden verwacht dat een belastingplichtige, wanneer het om een aanzienlijk verschil gaat, een redelijke verklaring geeft voor een dergelijke afwijking.

Het Hof is vervolgens voor zijn oordeel dat het in het onderhavige geval om een aanzienlijk verschil gaat terecht uitgegaan van het als normaal aangemerkte percentage van 163 en het uit de boekhouding van belanghebbende voortvloeiende percentage van 97.

De omstandigheid dat belanghebbende voor een gedeelte van dit verschil een door het Hof aanvaarde verklaring heeft gegeven belette het Hof niet om op basis van het niet verklaarde - naar 's Hof's klaarblijkelijke oordeel in de gegeven omstandigheden nog steeds een aanzienlijk verschil uitmakende - gedeelte van dit verschil het door belanghebbende aan zijn winstberekening ten grondslag gelegde bedrag aan ontvangsten te herzien.

5. Slotsom.

Uit het vorenoverwogene vloeit voort, dat het beroep niet tot cassatie kan leiden.

6. Beslissing.

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Aldus gewezen door mrs. Vroom, vice-president, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 18 september 1985, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier, mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom