

Gerechtshof te 's-Gravenhage

tweede meervoudige belastingkamer

d.d. **8 oktober 1993**

nummer: **920582-M-2**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen na te noemen door de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Belastingdienst/Ondernemingen te P aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag, zomede tegen het besluit door de Inspecteur bij het vaststellen van die navorderingsaanslag genomen met betrekking tot de daarin begrepen verhoging.

1. Aanslag, navorderingsaanslag en kwijtscheldingsbesluit.

Aan belanghebbende, die voor het jaar 1986 geen aangifte voor de inkomstenbelasting heeft gedaan, is een primitieve aanslag in die belasting opgelegd naar een ambtshalve vastgesteld belastbaar inkomen van f 50.000,--.

Aangezien belanghebbende tegen deze aanslag niet tijdig bezwaar heeft ingediend, staat deze aanslag onherroepelijk vast. Blijkens een nadien ingediend aangiftebiljet bedroeg het belastbare inkomen volgens belanghebbende f 29.948,32.

Vervolgens heeft de Inspecteur belanghebbende voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 56.021,--. De nagevorderde belasting beloopt f 2.946,--, over welk bedrag een verhoging van 100 percent is toegepast.

De Inspecteur heeft bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit van deze verhoging 50 percent kwijtgescholden.

2. Loop van het geding.

Belanghebbende is van bovenvermelde navorderingsaanslag en van bovenvermeld kwijtscheldingsbesluit in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 75,--.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

Belanghebbende heeft vervolgens een conclusie van repliek ingezonden, waarop de Inspecteur heeft gereageerd met een conclusie van dupliek.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 16 september 1993, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende alsmede de Inspecteur. De gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota overgelegd en voorgedragen waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt.

3. Vaststaande feiten.

Op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende drijft in de vorm van een eenmanszaak een zogenaamd buurtcafé. Hij is gehuwd en tot zijn gezin behoort één kind dat is geboren in 1966. Zijn echtgenote werkt mee in de onderneming. In mei 1987 heeft de belastingdienst bij belanghebbende een controle voor de omzetbelasting uitgevoerd betreffende de jaren 1982 tot en met 1985.

Naar aanleiding van dat onderzoek hebben de controlerend ambtenaren de boekhouding van belanghebbende verworpen. De door belanghebbende aangegeven omzet is door hen gecorrigeerd op basis van een theoretische omzetsberekening aan de hand van de inkoopfacturen van 1984 en 1985. Na correctie beliep het bruto-winstpercentage, uitgedrukt in een percentage van de inkoop, voor de jaren 1982 tot en met 1985 respectievelijk 175, 200, 203 en 211.

Naar aanleiding van deze controle zijn aan belanghebbende in 1987 naheffingsaanslagen in de omzetbelasting opgelegd.

3.2. In opdracht van de Inspecteur is in 1990 over de jaren 1985 tot en met 1988 bij belanghebbende een boekenonderzoek voor de inkomstenbelasting ingesteld.

Bij dat onderzoek is onder meer het volgende bevonden. Belanghebbende boekte eenmaal per week de omzet aan de hand van de kassa-afslagen.

Het kassaldo werd globaal vergeleken met het boeksaldo. Ter voorkoming van negatieve kassaldi had de boekhouder van belanghebbende eind 1987 een bedrag aan omzet bijgeboekt. Een betaling van f 1.000,-- was eind 1987 niet in het kasboek verwerkt. Volgens de jaarstukken bedroeg het bruto-winstpercentage voor de jaren 1985 tot en met 1988 achtereenvolgens: 166, 171, 142 en 193. De met de beschikbare gegevens gemaakte vermogensvergelijkingen voor de jaren 1987 en 1988 leidden tot negatieve bedragen voor besteedbare privé-uitgaven ter grootte van respectievelijk f 19.911,-- en f 26.550,--.

3.3. Uitgaande van de omstandigheid dat de bruto-winstpercentages volgens de jaarstukken lager uitkwamen dan het gemiddelde percentage dat volgens de controlerend ambtenaar door vergelijkbare cafés wordt behaald, en in aanmerking genomen dat belanghebbende daarvoor geen verklaring kon geven, heeft de controlerend ambtenaar, mede gelet op de vorenstaande bevindingen, geconcludeerd tot verwerping van de boekhouding van belanghebbende.

Op basis van de "goederenbewegingen" voor de jaren 1987 en 1988 heeft hij een "gewogen" bruto-winstpercentage berekend. Rekening houdende met het weggeven en het weggooien van goederen heeft de controlerend ambtenaar bedoeld percentage bepaald op 211. Aan de hand daarvan heeft hij de omzet voor de gecontroleerde jaren herrekend.

3.4. In het kader van besprekingen met de gemachtigde om in onderling overleg tot overeenstemming te komen over de hoogte van de door de controlerend ambtenaar geadviseerde correcties heeft de Inspecteur voorgesteld het bruto-winstpercentage voor het jaar 1986 te stellen op 200. Hoewel belanghebbende dit voorstel niet heeft aanvaard, heeft de Inspecteur niettemin - naar zij stelt per abuis - de onderwerpelijke navorderingsaanslag in overeenstemming daarmee opgelegd.

Het belastbare inkomen heeft zij als volgt vastgesteld:

aangegeven belastbaar inkomen	f 29.948,--
correcties:	
bruto-winst 200 percent	- 18.865,--
meer ontvangsten telefoon	- 500,--
omzet overige	- 829,--
privé-gebruik auto	- 7.250,--
meer meewerkaftrek	- (1.371,--)

Vastgesteld	f 56.021,--.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen.

4.1. Partijen houdt verdeeld de vraag of de Inspecteur voormeld bedrag van f 18.865,-- terecht in het belastbare inkomen van belanghebbende heeft begrepen, welke vraag belanghebbende ontkennend, doch de Inspecteur bevestigend beantwoordt. Voorts bestrijdt belanghebbende de opgelegde verhoging en het kwijtscheldingsbesluit.

4.2. Ter ondersteuning van zijn standpunt heeft belanghebbende, kort weergegeven, aangevoerd dat er geen aanleiding bestaat de boekhouding te verwerpen, dat de door de Inspecteur gehanteerde normen onjuist zijn, dat geen sprake is van grove schuld en dat de verhoging van 50 percent niet in verhouding staat tot de aard en de omvang van de correcties.

4.3. De Inspecteur heeft daartegenover, samengevat weergegeven, gesteld dat de boekhouding van belanghebbende terecht als onbetrouwbaar is verworpen, dat de gehanteerde normen gebaseerd zijn op cijfers die afkomstig zijn van de F.I.O.D. en die zijn vastgesteld naar aanleiding van onderzoeken in de horeca-branche, dat een vergelijkbare onderneming in 1986 een bruto-winst heeft behaald van 206 percent en - ter zitting - dat n der een verhoging van per saldo 25 percent juist voorkomt.

4.4. Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota. Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht, doch aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen geen grieven of weren toegevoegd.

5. Conclusies van partijen.

Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag, althans tot vermindering daarvan met het bedrag van de daarin begrepen verhoging onderscheidenlijk een gedeelte daarvan.

De Inspecteur heeft uiteindelijk - na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding - geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag, tot vernietiging van het bestreden kwijtscheldingsbesluit en tot kwijtschelding van de verhoging tot op 25 percent.

6. Overwegingen omtrent het geschil.

6.1. Met betrekking tot het standpunt dat de boekhouding van belanghebbende als grondslag voor de berekening van diens winst onbetrouwbaar is, heeft de Inspecteur onder meer gesteld dat ter voorkoming van een negatief kassaldo - eind 1987 door de boekhouder van belanghebbende f 12.953,20 aan omzet was bijgeboekt en dat een betaling van f 1.000,- niet in het kasboek was verwerkt.

Belanghebbende heeft deze feiten op zichzelf niet betwist, doch uitsluitend gesteld dat het hier ging om incidentele fouten, hetgeen naar 's Hofs oordeel aan de juistheid van deze feiten geen afbreuk doet. Ter ondersteuning van voormeld standpunt heeft de Inspecteur voorts gesteld dat de bij het boekenonderzoek gemaakte vermogensvergelijkingen voor de jaren 1987 en 1988 uitkwamen op negatieve bedragen ter grootte van f 19.911,- respectievelijk f 26.550,- voor besteedbare privé-uitgaven.

Ter verklaring van deze bedragen heeft belanghebbende aangevoerd dat hij in elk van die jaren in totaal f 27.000,-- in contanten heeft ontvangen uit bijdragen en schenkingen, afkomstig van zijn dochter, zijn ouders en schoonouders, en dat hij in 1987 een bedrag van ongeveer f 5.000,-- van de belastingdienst heeft terugontvangen.

Naar de Inspecteur ter zitting heeft gezegd, betwist zij deze stellingen. Gelet op deze betwisting en in aanmerking genomen dat belanghebbende geen enkel bewijs voor zijn stellingen heeft geleverd, acht het Hof deze stellingen niet aannemelijk gemaakt. Zulks leidt tot de conclusie dat ook de door belanghebbende gemaakte vermogensvergelijkingen (bijlage 8 bij de aanvulling op het beroepschrift) uitkomen op negatieve bedragen voor (netto) privé-bestedingen.

De Inspecteur heeft verder (ten dele ter zitting) gesteld dat uit onderzoek is gebleken dat met een qua ligging, cliëntèle, omzet en prijsstelling met het café van belanghebbende vergelijkbare horecagelegenheid in 1986 een bruto-winst werd behaald van 206 percent. Belanghebbende heeft dienaangaande niet alleen betoogd dat, gelet op het bijzondere karakter van de onderneming van belanghebbende, vergelijking met een andere onderneming op dit punt niet opgaat, maar tevens dat bedoeld percentage niet op hem van toepassing is en dat voor hem moet worden uitgegaan van het uit de boekhouding blijkende percentage van 171, dat overeenkomt met het voor het onderhavige jaar door het CBS berekende bruto-winstpercentage voor de cafébranche.

Het Hof heeft evenwel geen reden te twijfelen aan de stelling van de Inspecteur dat het hier om een met de onderneming van belanghebbende vergelijkbare onderneming gaat. Met de Inspecteur is het Hof voorts van oordeel dat het CBS-percentage niet maatgevend is voor de onderneming van belanghebbende, aangezien dat percentage niet zonder meer op het café van belanghebbende van toepassing is, omdat het een landelijk gemiddelde betreft en derhalve te algemeen is om te gelden voor het specifieke, te Z gelegen buurtcafé van belanghebbende.

Nu het Hof aanneemt dat de door de Inspecteur bedoelde onderneming vergelijkbaar is met de onderneming van belanghebbende, ligt het op de weg van

belanghebbende zijn stelling aannemelijk te maken dat zijn brutowinst aanmerkelijk lager is dan die van de met hem vergelijkbare ondernemer. Het Hof acht belanghebbende daarin niet geslaagd.

6.2. Op grond van al hetgeen onder 6.1 is overwogen, is het Hof van oordeel dat de boekhouding van belanghebbende als grondslag voor de winstbepaling moet worden verworpen, zodat de winst op andere wijze moet worden benaderd.

6.3. De door de Inspecteur gevolgde wijze van benadering, waarbij ter bepaling van de ontvangsten is uitgegaan van een geschat bruto-winstpercentage van de bekende inkopen, is in een geval als het onderhavige gebruikelijk en aanvaardbaar, terwijl niet aannemelijk is gemaakt dat de Inspecteur door bedoeld percentage te stellen op 200 dit te hoog heeft vastgesteld. Dit percentage is immers lager dan het percentage dat in het onderhavige jaar is behaald door de als voormeld met de onderneming van belanghebbende vergelijkbare onderneming en belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat de door hem genoemde bijzondere omstandigheden, zoals het verstrekken van gratis consumpties, het omzetverlies door overdadig schenken, door het weggooien van drank en koffie en door het vergeten af te rekenen, in 1986 een zodanige invloed hebben gehad dat zijn ontvangsten lager zijn geweest dan met toepassing van het bruto-winstpercentage van 200 is berekend.

6.4. Uit het vorenoverwogene volgt dat de Inspecteur de bestreden correctie terecht heeft aangebracht.

6.5. Ten aanzien van de opgelegde verhoging geldt het volgende. Belanghebbende die, naar vaststaat, ook in de voorafgaande jaren een gebrekkige boekhouding heeft gevoerd en aan wie over die jaren naheffingsaanslagen in de omzetbelasting wegens verzwegen omzet zijn opgelegd, is bij de vaststelling van zijn winst zo onzorgvuldig te werk gegaan dat deze onzorgvuldigheid moet worden aangemerkt als grove schuld in de zin van artikel 18, lid 1, van Algemene wet inzake rijksbelastingen. Ook wat de correctie voor het privé-gebruik auto betreft, is sprake van grove schuld van belanghebbende.

Het bij de bepaling van de winst achterwege laten van een bijtelling wegens privé-gebruik auto kan immers niet anders worden gekwalificeerd dan als aan opzet

grenzende onachtzaamheid. Voor alle (positieve) correcties geldt dan ook dat de daarvoor-in de navorderingsaanslag begrepen belasting terecht met 100 percent is verhoogd.

6.6. Met betrekking tot het kwijtscheldingsbesluit overweegt het Hof dat belanghebbende geen, althans onvoldoende feiten en omstandigheden heeft aangevoerd die aanleiding zouden kunnen geven tot een verdere vermindering van de verhoging dan waartoe de Inspecteur ter zitting heeft geconcludeerd.

Het Hof acht gelet op alle omstandigheden van het geval een verhoging van per saldo 25 percent passend en geboden.

6.7. Ingevolge het bepaalde in artikel 5, lid 7, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken dient het door belanghebbende gestorte griffierecht ad f 75,-- te worden vergoed door de Inspecteur.

7. Beslissing.

Het Gerechtshof **HANDHAaft** de navorderingsaanslag waarvan beroep inclusief de daarin begrepen verhoging,

VERNIETIGT het bestreden kwijtscheldingsbesluit,

BESLUIT van de in de navorderingsaanslag begrepen verhoging 75 percent kwijt te schelden,

en **GELAST** dat door de Inspecteur aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep gestorte griffierecht ten bedrage van f 75,--.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 8 oktober 1993 door mrs. H.L. Krans, vice-president, B.W. Biemond en J.W.M. Tijnagel, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mevrouw mr. M.C.T. Ehrencron.

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 4 november 1993.

Aangetekend aan partijen verzonden: 4 november 1993.