

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

nr. 25.349

14 juni 1989

DN

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 27 mei 1987 betreffende de na te melden navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag.

Aan belanghebbende is voor het jaar 1975 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 56.772,- van belanghebbende en van f 11.518,- van zijn echtgenote, met een verhoging van de nagevorderde belasting met 100 percent, welke verhoging door de Inspecteur tot op 50 percent is kwijtgescholden.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende heeft tegen deze navorderingsaanslag beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft als tussen partijen vaststaande aangemerkt:

"1. Belanghebbende, geboren in 1945, is gehuwd en heeft 2 kinderen. In het onderwerpelijke jaar exploiteerde hij een buurtcafé.

2. Op 13 en 17 november 1980 is ten behoeve van de inkomstenbelasting een boekenonderzoek ingesteld over de jaren 1975 tot en met 1978.

3. Omdat de administratie over een reeks van jaren onbetrouwbaar werd geoordeeld berekende de controlerend ambtenaar belanghebbendes omzet door voor de aan de inkoopfacturen ontleende inkooprijzen voor dranken en keuken

en voor tabak bruto-winstpercentages van onderscheidenlijk 175 en 10 te hanteren.

4. Op grond van deze controle bracht de inspecteur de volgende correcties aan:

| | |
|--------------------------------|--------------------|
| - meer omzet dranken en keuken | f 18.797,-- |
| - meer omzet tabak | f 2.587,-- |
| - minder winstaf trekken | f 480,-- |
| - hogere toevoeging F.O.R. | -/ f <u>264,--</u> |
| | f 21.600,-- |

welke correcties zijn begrepen in de bestreden navorderingsaanslag."

Het Hof heeft het geschil als volgt omschreven:

"Het tussen partijen bestaande geschil betreft de vragen of

1. over het bedrag van f 21.600,-- terecht is nagevorderd;
2. de in de navorderingsaanslag begrepen belasting terecht is verhoogd, welke vragen de inspecteur bevestigend en belanghebbende ontkennend beantwoord."

Het Hof heeft voor de standpunten van partijen verwezen naar de gedingstukken, waaraan op de zittingen van het Hof het volgende, in de bestreden uitspraak aldus zakelijk weergegeven, is toegevoegd:

"Namens belanghebbende:

1. De navorderingsaanslag is in verband met verleend uitstel voor het doen van de aangifte tijdig opgelegd.
2. Behalve het door de boekhouder samengestelde netkasboek is over het onderwerpelijke jaar een kladkasboek bijgehouden. Belanghebbende noteerde per dag de ontvangsten op losse vellen.

Het kas-giroboek is waarschijnlijk per abuis bij een andere cliënt terechtgekomen. De boeken en bescheiden die ten tijde van de controle wel aanwezig waren lagen na de wisseling van boekhoudbureau op een hoop.

Belanghebbende splitste de omzet in ontvangsten uit speelautomaat, kamerverhuur en de café-omzet, die op willekeurige wijze werd verdeeld over de posten dranken en tabak.

Een kasregister ontbrak over het onderwerpelijke jaar.

3. Belanghebbendes boekhouder controleerde drie maal per jaar de boekhouding en gaf daarbij een gespecificeerd overzicht van het bij die controles aanwezige kasgeld, hetgeen resulteerde in de bijboeking voor dit jaar van f 2.961,--.

4. Toen belanghebbende door A telefonisch werd benaderd en belanghebbende ten onrechte de op dat moment geldende verkoopprijzen verstrekke, kende belanghebbende ook de voor 1975 gehanteerde verkoopprijzen. Deze verkoopprijzen heeft belanghebbende later bij 5 collega's geverifieerd.

Door de inspecteur:

1. Hij acht zich overrompeld door de mededeling van belanghebbende op de zitting van 23 september 1983 ten aanzien van de aanwezige boeken.

De controlerend ambtenaar heeft verklaard dat hij bij het onderzoek te horen kreeg dat de boeken zoek waren. Ook na intensief speuren kwamen deze niet terecht. Tijdens de controle was er niets van de kasadministratie - ook geen kladstukken - aanwezig. Niemand heeft de controlerend ambtenaar medegedeeld dat er een klaskasboek was.

Met het oog op de controle van 13 en 17 november 1980 is belanghebbende verzocht te zorgen voor de aanwezigheid van alle boeken en bescheiden, inclusief de kas- en giro-administratie en de klaskasboeken.

2. Indien aan de controlerend ambtenaar zou zijn medegedeeld dat, ten gevolge van de verhuizing, B's kantoor nog niet geheel op orde was, zou het boekenonderzoek op een later tijdstip hebben plaatsgevonden.

Bij het onderzoek is door de controlerend ambtenaar ten kantore van B echter geen chaos aangetroffen. Alle inkoopstaten bevonden zich bij voorbeeld in ordners.

Indien tijdens de controle op het bestaan van een klaskasboek zou zijn gewezen, zou dat als uitgangspunt voor de omzetberekening zijn genomen.

Omdat over de jaren 1975 tot en met 1977 een kasadministratie ontbrak kon de controlerend ambtenaar geen negatieve kassen constateren. Bij controle van de kasadministratie over latere jaren werden diverse negatieve kassen geconstateerd, voor het eerst reeds op 5 januari 1978.

Om deze reden kan aan het, overigens nimmer getoonde, kasboek over 1974 geen waarde worden toegekend.

3. Noch tijdens de bespreking van het controleverslag van 8 december 1980 ten kantore van B noch in een later stadium heeft belanghebbende zijn stelling met betrekking tot de door hem in 1975 gehanteerde verkoopprijzen met bewijzen waargemaakt. Deze prijzen zijn door de ambtenaar herberekend na raadpleging van oude controleverslagen en rapporten opgesteld na boekenonderzoeken van in de nabijheid van belanghebbendes onderneming gevestigde café's.

4. Uit eigen wetenschap is het hem bekend dat in 1975 de prijs van bier in een buurt-café als dat van belanghebbende f 1,- per glas bedroeg. Belanghebbende heeft bij de controle verklaard zich met de prijzen van de controle-ambtenaar te kunnen verenigen. Het aantal per liter te schenken glazen bier is bij de controle proefondervindelijk en in overleg met belanghebbende vastgesteld op 4 1/4.

5. Navraag bij het Ministerie van Economische zaken leerde dat de werking van de prijsbeschikking horecadiensten over de jaren 1974 tot en met 1977 was opgeschort. De op grond van deze beschikking toegestane prijsverhogingen waren per:

| | |
|-------------------|-----------|
| 1 januari 1978 | : 2 1/2%, |
| 13 september 1979 | : 3%, |
| 13 september 1980 | : 4,8% en |
| 13 september 1981 | : 5%. |

De aan de hand van deze percentages berekende prijzen worden afgerond op f 0,05. De door belanghebbende voor 1980 geclaimde prijsverhoging van een glas bier met f 0,10 is derhalve niet in overeenstemming met die beschikking. Bij de controle zijn de verkoopprijzen voor 1975 berekend door de in 1980 gehanteerde verkoopprijzen te verminderen met f 0,05 voor ieder tussenliggend jaar.

6. Omtrent de door hem gratis verstrekte consumpties huldigt belanghebbende tegenstrijdige meningen. Deze consumpties met een inkoopwaarde van f 4.900,- vertegenwoordigen een verkoopwaarde van f 18.900,-. Omgerekend per avond verstrekt belanghebbende aldus aan 50 tot 60 klanten een gratis consumptie, dat is een onwaarschijnlijk hoog aantal.

7. Bij de eindbespreking van het rapport met A was deze tevreden met het gehanteerde en de aangebrachte correcties.

Als compromis werd een als laag te kwalificeren bruto-winstpercentage toegepast. In het algemeen worden percentages van 190 en 195 gehanteerd.

Op grond van dit compromisvoorstel is de onderwerpelijke navorderingsaanslag opgelegd.

8. Het wekt bevreemding dat het kasboek over 1975 nu wel ter inzage kan worden verstrekt. Hierop kan thans geen acht meer worden geslagen.

9. Belanghebbendes boekhouding dient te worden verworpen. In dit geval rust op belanghebbende de bewijslast, ook zonder omkering van de bewijslast als geregeld in artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Wet).

Zou het Hof van oordeel zijn dat belanghebbende niet voldaan heeft aan de op hem ingevolge artikel 47, lid 1, letter b, van de Wet rustende inzageverplichting dan is voormeld artikel 29 wel van toepassing."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"1.1. De inspecteur heeft gesteld dat hij voor de aanvang en tijdens het boekenonderzoek, ten aanzien van onder meer het onderwerpelijke belastingjaar, overlegging gevraagd heeft van de kas-giroboeken dan wel de kladkasadministratie, maar dat deze boeken of die kladkasadministratie hem niet ter inzage zijn verstrekt.

1.2. Niet in geding is dat de kennisneming van die boeken en administratie van belang waren voor de vaststelling van de feiten, welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende.

1.3. Belanghebbende heeft erkend dat het kas-giroboek (door hem ook met kas-bank-giroboek aangeduid) ten tijde van de controle niet aanwezig was omdat het zoek was geraakt, maar stelt dat de rest van de administratie, waaronder een kasboek, wel tijdens de controle aanwezig was maar dat kennelijk de controlerend ambtenaar daarvan geen inzage heeft gehad, nu de heer B zich niet kan herinneren dat tijdens de controle naar het kasboek is gevraagd, en overigens, als gevolg van de chaotische werkwijze door het zeer plotseling overlijden van de heer C - de vorige accountant -, door overmacht niet kon worden voldaan aan de verplichting tot inzageverstrekking.

1.4. Het Hof hecht in dezen geloof aan het onder 1.1 vermelde standpunt van de inspecteur, nu dat wordt gesteund door de schriftelijke en door een collega ter zake voor akkoord getekende verklaring van 20 maart 1986 van D, referendaris. Hetgeen in, onder meer de eerste alinea, van die verklaring omtrent de gang van zaken is weergegeven stemt meer overeen met de normale gang van zaken bij een boekenonderzoek dan de lezing van belanghebbende dat niet naar het kasboek zou zijn gevraagd, zodat de lezing van belanghebbende niet kan worden aanvaard.

Het Hof verwerpt voorts belanghebbendes beroep op overmacht. Zo dit al zou opgaan voor het zoekgeraakte kas-giroboek, welk zoekraken de inspecteur klaarblijkelijk als voldoende aannemelijk heeft aanvaard zodat ten aanzien van dit boek weliswaar het vermoeden van artikel 55 van de Wet niet geldt maar overigens niet is waargemaakt dat belanghebbende of diens (voormalige) boekhouder ter zake geen schuld treft, dan geldt dit zeker niet voor de overige bescheiden, zoals het kladkasboek en de door belanghebbende bijgehouden staten van dagontvangsten, die wel voorhanden waren maar, ondanks het hiervoor genoemde verzoek van de inspecteur, niet ter inzage zijn verstrekt, terwijl aan de controleambtenaar ter zake geen nadere informatie is verstrekt over de oorzaak daarvan.

Het op de zitting van 23 september 1983 aanbieden van inzage kan niet worden aangemerkt als het voldoen aan de verplichting als bedoeld in artikel 47, lid 1, letter b, van de Wet.

1.5. Uit het bovenstaande volgt dat belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Wet.

2. Overeenkomstig artikel 29, lid 1, van de Wet wijst de rechter, in een geval als bedoeld in 1.5 hiervoor, het beroep af tenzij gebleken is dat de navorderingsaanslag onjuist is.

Belanghebbende heeft in dezen zulks niet doen blijken. Met name heeft belanghebbende niet overtuigend aangetoond dat de inspecteur bij zijn omzetberekening onjuiste gegevens zou hebben gehanteerd. De inspecteur heeft met zijn verwijzing naar het door hem toegepaste bruto-winstpercentage, naar het verschil tussen het door belanghebbende berekende bruto-winstpercentage en dat van branchegenoten, en naar de administratieve gang van zaken bij belanghebbende zijn standpunt, dat sprake is van een redelijke schatting, voldoende gesteund.

3. Belanghebbende heeft in zijn beroepschrift, ingekomen op 14 december 1981, beroep ingesteld tegen de navorderingsaanslag. In de op uitnodiging van de voorzitter gegeven aanvulling op dat beroep, ingekomen op 29 oktober 1982 maakt belanghebbende melding van bezwaar tegen de 50% verhoging omdat zijns inziens geen sprake is van opzet of een ernstige vorm van grove schuld, en evenmin van grove schuld.

Het Hof verstaat deze grief als een beroep op de uitzondering van artikel 18, lid 1, slot, van de Wet nu immers een beroep als bedoeld in artikel 27 in het beroepschrift had moeten worden vervat.

Belanghebbende heeft echter met hetgeen hij ter zake aanvoert niet waargemaakt dat of in hoeverre het niet aan zijn opzet of grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven.”.

Op die gronden heeft het Hof de navorderingsaanslag gehandhaafd.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft daarbij het volgende middel van cassatie voorgesteld:

"Het beroep in cassatie is gericht tegen de omstandigheid dat het Hof een onvoldoende gemotiveerde en onbegrijpelijke beslissing heeft genomen.

Het Hof stelt dat belanghebbende niet volledig voldaan heeft aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Wet) en het op de zitting van 23 september aanbieden van inzage niet kan worden aangemerkt als het voldoen aan de verplichtingen als bedoeld in artikel 47, lid 1, letter b, van de Wet.

Dit oordeel is onbegrijpelijk en onvoldoende gemotiveerd nu belanghebbende zowel in het beroepschrift als bij de mondelinge behandeling heeft aangeboden de boeken ter inzage te verstrekken.

In de brief van 24 januari 1986 van het Hof gericht aan de Inspecteur der directe belastingen, wordt het in de vorige alinea gestelde bevestigd waarbij onder andere het navolgende wordt gesteld "'Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 15 februari 1984, rolnr. 22270, BNB 1984/131, kan het aanbod van belanghebbende tot het ter inzage verstrekken van boeken die hij reeds in zijn beroepschrift ter sprake brengt, niet zonder meer als tardief worden gepasseerd, wat er overigens zij van de vraag of, en zo ja, welke stukken tijdens de onderwerpelijke controle konden worden, respectievelijk zijn, getoond.'".

Het is in strijd met artikel 29, lid 1 van de Wet in de geschetste omstandigheden het beroep af te wijzen, tenzij gebleken is dat de navorderingsaanslag onjuist is. Ten onrechte wordt aan belanghebbende de bewijslast opgedragen.

Een klein gedeelte van de boekhouding kon belanghebbende niet overleggen omdat deze was zoekgeraakt door de wisseling van accountant, terwijl de inzage van de stukken die wel ter beschikking waren niet is geweigerd.

Het Hof heeft bij brief van 24 januari 1986 de Inspecteur uitdrukkelijk verzocht in overleg te treden met de gemachtigde van belanghebbende en zich uit te spreken over de betreffende boeken. Het Hof gaat thans zonder enige motivering voorbij aan het feit dat de Inspecteur hier, om hem moverende redenen als vervat in zijn brief van 27 maart 1986, niet op in is gegaan.

Onvoldoende gemotiveerd is het oordeel van het Hof dat de Inspecteur met zijn verwijzing naar het door hem toegepaste bruto-winstpercentage naar het verschil tussen het door belanghebbende berekende bruto-winstpercentage en dat van de branchegenoten en naar de administratieve gang van zaken bij belanghebbende zijn standpunt, dat sprake is van een redelijke schatting, voldoende heeft gesteund.

Het bruto-winstpercentage zoals dat door de Inspecteur is gehanteerd is volgens zijn mededeling afgeleid van eigen waarnemingen tijdens controles bij branchegenoten in de omgeving van belanghebbende.

Belanghebbende die onkundig is omtrent de samenstelling van de gegevens van de branchegenoten, kon zich en is overigens ook niet in de gelegenheid gesteld zich hierover uit te laten (vergelijk in dit verband onder andere het arrest van de Hoge Raad van 26 november 1986, nr. 23595).

Het uitgangspunt van belanghebbende ter ondersteuning van zijn bruto-winstpercentage is geweest de voor ieder toegankelijke branchegegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek. Door de accountant zijn mede aan de hand van deze landelijke gegevens berekeningen overlegd, waaraan het Hof geheel voorbij is

gegaan.

De accountant heeft vooraf alsook tijdens de procedure bewijsmateriaal aangeboden ter staving van de verkoopprijzen in het onderhavige jaar aan de hand waarvan de theoretische omzet kon worden berekend.

Het Hof heeft zonder motivering het aangeboden bewijsmateriaal niet aan een beoordeling onderworpen. Belanghebbende is niet in de gelegenheid gesteld aan te tonen dat de navorderingsaanslag onjuist is, zo belanghebbende op grond van artikel 29, lid 1 daartoe gehouden was."

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij verzoekschrift het cassatieberoep bestreden.

De Advocaat-Generaal Verburg heeft op 26 september 1988 geconcludeerd tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot verwijzing van het geding.

4. Beoordeling van het middel van cassatie.

4.1. Het middel richt zich in de eerste plaats tegen 's Hof's oordeel volgens hetwelk het aanbieden door belanghebbende, ter zitting van het Hof, van inzage van zijn boeken en andere bescheiden niet kan worden aangemerkt als het voldoen aan de verplichting bedoeld in artikel 47, lid 1, letter b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

De klacht is echter ongegrond. Zij miskent dat die verplichting door genoemde wetsbepaling wordt opgelegd jegens de inspecteur. Ingevolge het bepaalde in artikel 29 van voormelde Wet is de rechter gehouden om, indien aan de verplichting niet volledig is voldaan, het beroep af te wijzen, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak, beschikking of belastingaanslag onjuist is. Laatstgenoemde bepaling zou niet aan haar doel en strekking kunnen beantwoorden indien het de belastingplichtige vrij zou staan zich aan bedoelde sanctie te onttrekken door in beroep alsnog ter zitting van het gerechtshof inzage van zijn boeken en andere bescheiden aan te bieden.

Uit het vorenoverwogene vloeit tevens voort dat de klacht volgens welke het Hof belanghebbende ten onrechte heeft belast met het bewijs van de onjuistheid van de navorderingsaanslag, ongegrond is.

4.2. Voorts keert het middel zich met een motiveringsklacht tegen 's Hof's oordeel dat de Inspecteur met zijn verwijzing naar het door hem toegepaste bruto-winstpercentage, naar het verschil tussen het door belanghebbende berekende bruto-winstpercentage en dat van branchegeenoten, en naar de administratieve gang van zaken bij belanghebbende zijn standpunt volgens hetwelk hij een redelijke schatting van belanghebbendes inkomen over 1975 had gemaakt, voldoende heeft gemotiveerd. Het Hof was echter niet gehouden tot een nadere redengeving voor dit oordeel, zodat ook deze klacht faalt.

4.3. Het middel is echter gegrond voor zover het erover klaagt dat het Hof belanghebbende niet in de gelegenheid heeft gesteld om overeenkomstig zijn desbetreffende aanbod aan de hand van boeken en andere bescheiden aan te tonen dat de onderwerpelijke navorderingsaanslag onjuist is. De bestreden uitspraak kan derhalve niet in stand blijven en verwijzing moet volgen. Na verwijzing dient belanghebbende in de gelegenheid te worden gesteld om zijn boeken en andere bescheiden aan het Hof ter inzage te verstrekken, terwijl de Inspecteur de mogelijkheid moet worden geboden zich over die boeken en andere bescheiden uit te laten.

5. Beslissing.

De Hoge Raad vernietigt de bestreden uitspraak, verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest, en verstaat dat door de Staatssecretaris aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van zijn beroep in cassatie gestorte griffierecht ten bedrage van f 95,--.

Dit arrest is gewezen door de vice-president Royer als voorzitter, en de raadsheren Jansen, Van der Linde, Baardman en Korthals Altes, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Koopman, in raadkamer van 14 juni 1989.

Koopman

Royer