

Gerechtshof te 's-Gravenhage
eerste meervoudige belastingkamer
10 juni 1991
nummer: **4988/88-M-1**

UITSPRAAK

op het beroep van mevrouw X te Z tegen na te noemen door de Inspecteur der directe belastingen aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag.

1. Primitieve aanslag en navorderingsaanslag

Aan belanghebbende is voor het jaar 1983 een primitieve aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 27.173,- en een belastingvrije som van f 7.381,-. Daarna heeft de Inspecteur belanghebbende voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 123.293,- en een belastingvrije som als voormeld. De nagevorderde belasting belooft f 52.769,-, 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

2.1 Belanghebbende is van bovenvermelde navorderingsaanslag 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.

2.2 Een eerste mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 15 maart 1990, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen A als gemachtigde van belanghebbende, zomede de Inspecteur, bijgestaan door B en E.

2.3 De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door de gemachtigde van belanghebbende 15 stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Voornoemde stukken, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt 1 tot en met 15.

Naar aanleiding van het ter zitting door het Hof tot de Inspecteur gericht verzoek om schriftelijk nadere inlichtingen te verstrekken heeft tussen het Hof en partijen, met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, een briefwisseling plaatsgevonden.

2.4 Een tweede mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 21 februari 1991.

2.5 Partijen - die door de griffier bij aangetekende brief, op 8 februari 1991 ter post bezorgd, van plaats, dag en uur van de mondelinge behandeling der zaak in kennis zijn gesteld - zijn niet ter zitting verschenen.

2.6 De behandeling van de zaak is gevoegd met die van de door belanghebbende ingediende beroepschriften betreffende navorderingen inkomstenbelasting 1982 en 1984 en navorderingen premieheffing volksverzekeringen 1983 en 1984.

3. Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het ter zitting van 15 maart 1990 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 is geboren in 1952 en niet gehuwd. In de jaren 1982, 1983 en 1984 was zij in het bevolkingsregister ingeschreven op het adres van haar vader, a-straat alwaar zij ook metterdaad, echter niet permanent, verblijf heeft gehouden. Zij heeft in deze jaren ook enkele perioden samengewoond met anderen, overigens zonder zulks te melden bij het bevolkingsregister.

3.2 In 1985 heeft zij - naar zij doet stellen en het Hof aannemelijk acht - buiten Z samengewoond met een vriend. Uit die relatie is in november 1985 een kind geboren. De verhouding met de vader van dit kind was intussen grondig verstoord. Per 25 november 1986 is belanghebbende naar haar gemachtigde mededeelde, "bijstandsmoeder" geworden.

3.3 Belanghebbende heeft van 1981 tot medio februari 1985 een juwelierszaak geëxploiteerd. Aangezien zij niet beschikte over de vereiste vestigingspapieren werd formeel een firma met haar vader, die wel over de nodige diploma's beschikte, aangegaan, echter zonder schriftelijk contract. In feite is de onderneming voor rekening van belanghebbende gedreven.

3.4 In de jaarstukken is dan ook geen kapitaal van de vader van belanghebbende vermeld; door hem gefourneerde bedragen zijn als leningen opgenomen in de balansen. De vader, en ook de moeder van belanghebbende hielpen mede in de onderneming, zonder daarvoor beloond te worden. Wel ontving de vader een winstaandeel van f 15.000,-- over 1982 en f 5.000,-- over 1983.

3.5 Na een boekenonderzoek, ingesteld in 1988, heeft de Inspecteur aan belanghebbende navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1982 tot en met 1984 en premieheffing volksverzekeringen 1983 en 1984 opgelegd tot een totaal bedrag, inclusief verhogingen, van ruim f 275.000,--.

3.6 Hoewel, als gezegd, de gevoegde procedures de jaren 1982 tot en met 1984 betreffen, hebben de partijen in de gedingstukken ook feiten en stellingen opgenomen betreffende het jaar 1985. Aangezien gegevens omtrent 1985 inderdaad mede van belang zijn voor de beoordeling van de zaak zal het Hof deze gegevens in de beschouwingen betrekken.

3.7 In de jaarstukken van belanghebbende, die als bijlagen bij de aangiften zijn gevoegd, zijn bruto-winstberekeningen opgenomen als volgt:

"Bruto winstberekening 1982

Totaal omzet incl. BTW		769.121,55
af: BTW 15,25%		117.288,00

		651.833,55
Af: reparatie		22.744,70

Netto verkopen		629.088,85
Voorraad 01-01-1982	318.100,00	
Inkopen	444.945,77	

	763.045,77	
af: Voorraad	329.800,00	
31-12-1982	-----	
Verbruikte inkopen		433.245,77

Brutowinst op verkopen		195.843,08
		=====

"Bruto winstberekening 1983

Totaal omzet		720.355,85
af: BTW 15,25%		109.854,00

		610.501,85
Af: reparatie		24.706,92

Netto verkopen		585.794,93
Voorraad 01-01-1983	329.800,00	
Inkopen 1983	416.106,85	

	745.906,85	
Af: Voorraad 31-12-1983	343.200,00	

Verbruikte inkopen		402.706,85

Bruto winst op verkopen		183.088,08
		=====

"Bruto winstberekening 1984

Totaal omzet		833.450,95
af: BTW 19/119		133.074,06

		700.376,89
Af: reparatie		37.178,52

Netto verkopen		663.198,37
Voorraad 01-01-1984	343.200,00	
Inkopen 1984	248.228,72	

	591.428,72	
Af: voorraad 31-12-1984	91.400,00	

Verbruikte inkopen		500.028,72

Bruto winst op verkopen		163.169,65
		=====

I.v.m. voorgenomen sluiting werd vanaf medio 1984 met hoge kortingen verkocht."

3.8 Het onder 3.5 vermelde boekenonderzoek heeft geleid tot een rapport dat in copie tot de gedingstukken behoort. In dit rapport is onder meer vermeld dat basisbescheiden, primaire aantekeningen en voorraadlijsten niet meer aanwezig waren. Deze zijn bewaard in de kelder van de woning van de vader van belanghebbende. Nadat in die kelder in de zomer van 1987 wateroverlast was ontstaan zijn de bescheiden, naar belanghebbende stelt en de Inspecteur niet weerspreekt, onbruikbaar geworden en door de vader van belanghebbende weggegooid.

3.9 In het sub 3.8 bedoelde rapport is voorts vermeld dat de controlerende ambtenaar negatieve kassaldi heeft geconstateerd en wel als volgt:

per 15 november 1982	f 1.120,--
per 10 februari 1983	- 1.383,--
per 14 april 1983	- 821,--
per 10 januari 1984	- 793,--.

Belanghebbende ontkent de juistheid van deze bedragen en stelt dat de negatieve kassaldi volgens het kasboek op de hiervoor genoemde data onderscheidenlijk beliepen f 795,63, f 224,98, f 819,66 en f 56,76.

3.10 De controlerende ambtenaar heeft de Chi-kwadraat-toets toegepast. In zijn rapport vermeldt hij dat zijns inziens de uitkomst van deze toets aangeeft dat de ontvangsten niet alleen door tellen zijn bepaald.

3.11 Voorts bevat het evenbedoelde rapport de mededeling dat volgens de aanwezige branche-documentatie het gemiddelde brutowinstpercentage 90 bedraagt. Het varieert van 67 tot 122.

De bruto-winstpercentages van belanghebbende berekent de Inspecteur als volgt:

	1982	1983	1984	1985
Omzet	f 651.834,-	f 610.502,-	f 700.377,-	f 55.250,-
IWO	- 455.991,-	- 427.414,-	- 537.208,-	- 49.832,-
Brutowinst	- 195.843,-	- 183.088,-	- 163.169,-	- 5.418,-
Brutowinstpercentage	42,9	42,8	30,3	10,8

3.12 Deze berekening gaat uit van de onder 3.7 genoemde omzetten exclusief omzetbelasting en inclusief reparaties. De inkoop zijn verhoogd met een bedrag gelijk aan de reparatie-omzet.

3.13 Uit de verlies- en winstrekeningen blijkt dat belanghebbende de reparatie-omzet niet in de winstberekeningen verwerkte. Ook de daarmee gemoeide kosten zijn niet vermeld. Belanghebbende hield een aparte kas voor de reparaties, die werden uitbesteed.) Het systeem dat in de aangiften werd gevolgd bracht mede dat op de reparaties geen winst geacht werd te zijn gemaakt.

3.14 Belanghebbende berekent de bruto-winstpercentages die zij heeft behaald als volgt:

1982 45,20% van de inkoopwaarde

1983 45,46%

1984 32,63%

1985 12,14%

Die percentages ontstaan indien men de bruto-winst relateert aan de inkoopwaarde onder eliminering van de reparaties, zowel uit de inkoop als uit de omzet.

3.15 In het kader van de na de zitting van 15 maart 1990 gevoerde correspondentie heeft de Inspecteur branchedocumentatie overgelegd. Uit deze documentatie blijkt dat voor 63 ondernemingen in alle omzetklassen de bruto-winst gemiddeld 46,7 percent van de omzet beliep. Voor 35 ondernemingen in de omzetklasse van f 410.000,- tot f 980.000,- (belanghebbende behoorde in de jaren 1982 tot en met 1984 wat omzetgrootte betreft tot die categorie) beliep het percentage gemiddeld 45,1. Deze cijfers hebben betrekking op 1984; de omzetten zijn inclusief reparatiewerk. Gerelateerd aan de inkoop beliep het bruto-winstpercentage voor evenbedoelde categorie derhalve gemiddeld 82.

Voorts is in die documentatie het volgende vermeld:

3.15.1 "Een veelvuldig voorkomende methode ter vaststelling van de verkoopprijzen (voor gouden en zilveren sieraden en gebruiksvoorwerpen) is het vermenigvuldigen van de inkoopprijs exclusief omzetbelasting met de factor 2,2 om zodoende de verkoopprijs inclusief omzetbelasting te verkrijgen. Als factor wordt ook wel 2,0 gebruikt. De Federatie adviseert echter haar leden om als factor 2,2 aan te houden."

3.15.2 "Voor met name uurwerken wordt door de leverancier vaak een, al dan niet bindende, adviesprijs opgegeven. Reparaties worden vaak als een service verricht,

hetzij in eigen bedrijf (atelier), hetzij door uitbesteding bij derden. Sommige juweliers hanteren een winstopslag, doch het slechts doorberekenen van de gemaakte kosten komt eveneens voor."

3.15.3 "Hoewel toepassing van de factor 2,2 leidt tot een bruto-winstpercentage, uitgedrukt in een percentage van de omzet, van plm. 46%, blijkt in de praktijk het percentage te liggen tussen de 40% en 55%. Dit is het gevolg van het feit dat niet voor alle artikelen de factor 2,2 wordt gehanteerd (bijvoorbeeld uurwerken) terwijl ook de reparaties invloed hebben op het percentage."

3.15.4 "Een goed vestigingspunt is voor de juwelier één van de belangrijkste voorwaarden voor het behalen van goede bedrijfsresultaten vooral omdat deze zaken slechts een beperkte vaste klantenkring kennen en voor een belangrijk deel van hun omzet afhankelijk zijn van een grote passantenstroom. Daarom treffen we ook 80% van de zaken aan in winkelcentra. Slechts 8% wordt gevormd door zgn. buurtwinkels."

3.16 In het onder 3.8 genoemde rapport is voorts het volgende opgenomen:
 "De vermogensvergelijking heeft een onacceptabele uitkomst. Het netto privé voor de jaren 1983 t/m 1985 bedraagt resp. f 12.375,-, f 8.041,- en -/ f 8.687,-. Gelet op het bovenstaande stel ik u voor het brutowinstpercentage minimaal te stellen op het laagste percentage, genoemd in de branchedocumentatie. Voor de jaren 1982 en 1983 betekent dat een percentage van 67. Rekening houdend met uitverkoop wegens overdracht van de zaak, kan het percentage voor 1984 en 1985 worden gesteld op 50. Dit leidt tot de volgende cijfers:

	1982	1983	1984	1985
inkoop- waarde	f 455.991,- x 67 %	f 427.414,- x 67%	f 537.208,- x 50%	f 49.832,- x 50 %
Brutowinst Aangegeven	f 305.514,- - 195.843,-	f 286.367,- - 183.088,-	f 268.604,- - 163.169,-	f 24.916,- - 5.418,-
Correctie	f 109.571,- =====	f 103.279,- =====	f 105.435,- =====	f 19.498,- =====

	1982	1983	1984
"Vastgest./aangeg. stipink. winstcorr. ondernemersaftrekken	f 70.513,- - 109.671,- - 1.320,-	f 32.409,- - 103.279,- - 2.800,-	f 6.740,- - 105.435,- - 1.600,-
Voorgesteld stipinkomen	f 181.504,-	f 138.488,-	f 113.775,-

3.17 Bij de vaststelling van de bestreden navorderingsaanslagen heeft de Inspecteur deze voorstellen gevolgd. Op de zogenaamde "stipinkomens" heeft hij nog in mindering gebracht de dotaties aan de fiscale oudedagsreserve, belopende f 14.254,-- voor 1982, f 15.195,-- voor 1983 en f 14.745,-- voor 1984. De correctie ondernemersaftrek is voor 1982 achterwege gebleven.

3.18 In februari 1985 heeft belanghebbende haar onderneming overgedragen aan een broer. Zij heeft daarbij op het bedrijfspand een verlies geleden.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

4.1 Partijen houdt verdeeld de vraag of de Inspecteur terecht de navorderingsaanslag heeft opgelegd, welke vraag belanghebbende ontkennend en de Inspecteur bevestigend beantwoordt.

4.2 Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota.

4.3 Partijen hebben hun standpunten ter zitting van 15 maart 1990 toegelicht. Zij hebben aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen nog het volgende toegevoegd:

4.3.1 Belanghebbende:

4.3.1.1 Uit de produkties 6 en 8 blijkt dat in januari en februari 1985 sprake was van zichtzendingen waaruit alleen de verkochte artikelen betaald moesten worden.

4.3.1.2 Productie S toont aan dat pas in 1986 f 10.000,-- werd opgenomen ter terugbetaling aan de vader van belanghebbende. Het vermogen per 1 januari 1986, in de vermogensvergelijking opgenomen, dient dus met f 10.000,-- verminderd te worden.

4.3.1.3 Uit de produkties 11 tot en met 15 blijkt dat de ontvangsten die niet uit verkopen voortvloeiden niet steeds chronologisch werden geboekt.

4.3.1.4 De gemachtigde kreeg elke week een briefje met de dagontvangsten en de reparatie-ontvangsten. Er werd een afgerond bedrag als kassaldo vermeld.

4.3.2 De Inspecteur:

4.3.2.1 Als een vertegenwoordiger bij belanghebbende een kwitantie wegens geleverde goederen aanbiedt zal hij daarop de ontvangstdatum invullen. Het is niet aannemelijk dat die datum reeds tevoren is ingevuld.

4.3.2.2 Belanghebbende had de bescheiden moeten bewaren. Haar verplichting tot het verstrekken van informatie blijft bestaan. Haar vader die zelf ook ondernemer is geweest had dit moeten weten.

4.3.2.3 Belanghebbende heeft tijdens het onderzoek verklaard dat ze nu en dan met een vriend leefde maar dat zij niet werd onderhouden.

4.3.2.4 (Desgevraagd:) Dat belanghebbende inderdaad meer dan f 100.000,-- per jaar aan ontvangsten zou hebben verzwegen en ook tot dat bedrag meer privé-uitgaven zou hebben gedaan is geen serieuze veronderstelling. Een compromis bleek echter niet bereikbaar.

4.3.2.5 Het omzetbelasting-onderzoek was een fiscaaltechnisch controle-onderzoek, waarbij facturen worden bekeken. Het is een lichte controle geweest.

5. Conclusies van partijen

Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de bestreden navorderingsaanslag.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 De aangifte over 1985, het laatste jaar waarin belanghebbende een onderneming dreef, is, naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld, ingediend op 18 november 1986. Het boekenonderzoek is aangekondigd op 22 december 1987, ruim een jaar na indiening van de evenbedoelde aangifte. Het is op verzoek van belanghebbende, in verband met het overlijden van haar vader, uitgesteld. Het rapport is gedagtekend 22 juli 1988. De navorderingsaanslagen zijn, nadat correspondentie is gevoerd, opgelegd onder dagtekening 31 december 1988 (inkomstenbelasting 1982) en 30 november 1988 (inkomstenbelasting 1983 en 1984). Naar 's Hofs oordeel kan de Inspecteur niet verweten worden dat hij te lang heeft gewacht met het doen instellen van het onderzoek en het opleggen van de bestreden navorderingsaanslagen.

6.2 Tot de stukken behoort een copie van een rapport van 26 september 1986 van een controlerend ambtenaar van de inspectie der omzetbelasting inzake eindcontrole betreffende de onderneming van belanghebbende. De onderzochte jaren zijn 1981 tot en met 1985. In dit rapport zijn geen correcties voorgesteld. Het was een "OB-technische controle", naar in het rapport vermeld is.

De Inspecteur, partij in het onderhavige geding, heeft omtrent dit rapport ter zitting gesteld dat het een "lichte" controle betrof, een formele controle waarbij de facturen zijn bekeken.

6.3 Dit moge zo zijn, gezien vanuit het standpunt van de belastingdienst. Naar 's Hofs oordeel ligt het echter voor een belastingplichtige voor de hand dat hij of zij veronderstelt dat ook bij zulk een "lichte" controle althans de eenvoudig uit de jaarstukken te berekenen bruto-winstpercentages enige aandacht krijgen. Zouden die percentages aanmerkelijk te laag zijn dan zou toch verwacht mogen worden dat ook een controlerend ambtenaar van de inspectie der omzetbelasting correcties voorstelt. Een verzwegen omzet van ruim drie ton zou immers ook een aanzienlijke omzetbelastingsschuld meebrengen.

6.4 Hetgeen in de voorgaande overweging is vermeld betekent niet dat de Inspecteur der directe belastingen geen recht meer zou hebben om zijnerzijds correcties aan te brengen, wel dat het geenszins evident is dat belanghebbende een veel te laag brutowinstpercentage behaalde.

6.5 Van de Inspecteur, die navorderingsaanslagen oplegt, mag in het algemeen gevraagd worden het bewijs te leveren dat zulks terecht geschiedt. De Inspecteur heeft daartoe een aantal argumenten aangevoerd die hierna nader beoordeeld worden, en voorts gesteld dat belanghebbende niet heeft voldaan aan haar verplichtingen tot het verstrekken van informatie.

6.6 Inderdaad had belanghebbende alle stukken moeten bewaren. Gezien in het licht van hetgeen hiervoor onder 6.3 is overwogen is het echter niet geheel onbegrijpelijk als zij heeft gedacht dat bij dit bewaren niet meer de uiterste zorgvuldigheid vereist was. Het Hof acht aannemelijk dat een aantal stukken ten gevolge van wateroverlast zodanig was aangetast dat de vader van belanghebbende niet veel anders kon doen dan hij heeft gedaan: de restanten weggooien. Het verwijt van de Inspecteur dat belanghebbende de wateroverlast had moeten voorzien omdat op de b-sstraat wel meer waterschade zou zijn opgetreden treft geen doel omdat het pand niet aan de b-sstraat doch aan de a-sstraat is gelegen.

6.7 Naar 's Hof's oordeel treft belanghebbende ter zake van het verloren gaan van eerder vermelde stukken niet een zodanig verwijt dat daaraan de gevolgen moeten worden verbonden die zijn neergelegd in artikel 29, lid 1, juncto artikel 47, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

6.8 De Inspecteur heeft nog gesteld dat de vereiste aangifte niet is gedaan en dat mitsdien de navorderingsaanslagen gehandhaafd moeten worden tenzij is gebleken dat ze onjuist zijn. Artikel 29, lid 2, van evengenoemde wet is echter alleen van toepassing indien het gaat om een uitspraak op een bezwaarschrift, welk geval zich hier niet voordoet. In casu geldt naar 's Hof's oordeel dan ook de in rechtsoverweging 6.5 vermelde hoofdregel dat de bewijslast van de juistheid van de navorderingsaanslagen rust op de Inspecteur.

6.9 De Inspecteur heeft gesteld dat de boekhouding verworpen moet worden op grond van vier omstandigheden:

6.9.1 Negatieve kassaldi.

6.9.2 De resultaten van de Chi-kwadraat-toets.

6.9.3 Te lage bedragen die voor netto-privé uitgaven beschikbaar waren; voor het jaar 1985 komt de Inspecteur zelfs op een negatief bedrag terzake hiervan.

6.9.4. Te lage bruto-winstpercentages.

6.10 Belanghebbende erkent dat er negatieve kassaldi waren, doch zij bestrijdt de hoogte van die negatieve saldi. Het meningsverschil tussen partijen op dit punt vloeit voort uit de door de Inspecteur toegepaste verwerking van bankcheques en girobetaalkaarten, welke verwerking gebaseerd zou zijn op de veronderstelling dat

betalingen met deze betaalmiddelen gelijkmatig over de dagen waarop de winkel geopend was gespreid moeten worden. De Inspecteur heeft naar 's Hofs oordeel niet aangetoond dat de negatieve kassaldi hoger zijn geweest dan de door belanghebbende erkende bedragen, vermeld onder 3.9.

6.11 Belanghebbende bestrijdt dat de Chi-kwadraat-toets in casu het bewijs kan opleveren dat de kasontvangsten niet geteld maar geschat zijn, en zij voert daartoe aan dat in vele prijzen van artikelen dezelfde cijfercombinaties voorkwamen.

Nu het gaat om een onderneming die reeds lang geleden heeft opgehouden te bestaan, en nu bovendien een aantal stukken zijn vernietigd, zijn de prijzen van artikelen niet meer vast te stellen. De door de directeur genoemde "score" van 75,8, voortvloeiend uit de Chi-kwadraat-toets, betreft echter, naar dit het rapport van de controlerende ambtenaar blijkt, de opbrengsten van de reparaties, en niet de gewone winkelontvangsten. Het gaat naar 's Hofs oordeel te ver hieruit te concluderen dat alle ontvangsten geschat zijn.

Anderzijds dient wel te worden vastgesteld dat de reparatie-opbrengsten, gelijk is vermeld onder 3.13. buiten de winstberekeningen zijn gebleven. Belanghebbende heeft gesteld dat zij ook op de reparatiekosten een winstopslag berekende, doch dat per saldo hierop niets werd verdiend omdat garantiewerk gratis werd verricht. Het zou dan echter wel erg toevallig zijn als de kosten van reparatiewerk en garantiewerk tezamen op de cent nauwkeurig gelijk waren aan de opbrengsten van het reparatiewerk. Voorts dient uit de door belanghebbende ter zitting overgelegde produkties 11 tot en met 15 te worden opgemaakt dat ontvangsten niet altijd in chronologische volgorde zijn geboekt en dat in 1982 ontvangsten vaak in ronde bedragen zijn geboekt. De kasadministratie is dan ook naar 's Hofs oordeel niet feilloos.

6.12 Bij de beoordeling van de hoogte van de netto privé- uitgaven houdt het Hof er rekening mede dat belanghebbende in de jaren 1982 tot en met 1985 afwisselend bij haar ouders en bij vrienden heeft gewoond. In beide gevallen kon zij profiteren van "schaalvoordelen". Een privé van f 12.375,--, na aftrek van benoemde posten, over 1983 acht het Hof niet zo laag dat belanghebbende daarvan met inachtneming van evenbedoelde schaalvoordelen niet geleefd kan hebben.

Hetzelfde geldt voor het bedrag hetwelk voor 1984 is berekend.

Het Hof merkt daarbij op dat onder de "benoemde" posten f 24.023,-- voorkomt ter zake van premieheffing. In de jaarstukken is f 23.029,- verwerkt en dat bedrag is in de aangifte ook afgetrokken. De Inspecteur verhoogt het bedrag en berekent daardoor een lager netto privé maar trekt niet de consequentie dat dan ook het verschil ad f 994,-- op het inkomen in mindering moet komen. Het Hof gaat uit van een netto privé van f 8.041,-- plus f 994,-- of f 9.035,--. De Inspecteur berekent voor 1985 een negatief privé, in hoofdzaak ontstaan nadat de onderneming was overgedragen. Niet valt in te zien dat een negatief privé na beëindiging van het ondernemerschap een aanwijzing vormt dat in de jaren 1982 tot en met 1984 ruim f 100.000,-- per jaar aan omzet zou zijn verzwegen. Overigens acht het Hof op grond van al hetgeen door belanghebbende is aangevoerd voldoende aannemelijk gemaakt dat de vermogensvergelijking over 1985 niet juist is. De Inspecteur heeft naar 's Hofs oordeel niet het bewijs geleverd dat het netto-privé in 1985 negatief was. Het Hof acht het ook niet juist en niet gebruikelijk het inkomen van de vriend, met wie belanghebbende, naar het Hof aannemelijk acht, in 1985 heeft samengewoond, bij de berekening van de benodigde middelen voor privé-uitgaven geheel buiten

beschouwing te laten. (In de vermogensvergelijking staat wel een post: "Inkomen man", maar dat is kennelijk een slordigheid. De in die rubriek vermelde bedragen zijn de onzuivere inkomens van belanghebbende zelf.)

6.13 Het bruto-winstpercentage dat de Inspecteur hanteert is 67, berekend over de inkoop. Dit zou haalbaar zijn als belanghebbende het onder 3.15.1 vermelde advies had gevolgd.

6.14 De branche-documentatie, vermeld onder 3.15, betreft slechts 35 ondernemingen in de omzetklasse van belanghebbende. Omtrent de vestigingsplaats van die ondernemingen is niets vermeld. Of ook buurtwinkels, als bedoeld onder 3.15.4, in de berekende gemiddelden zijn begrepen blijkt niet.

6.15 Belanghebbende heeft gesteld en naar 's Hofs oordeel voldoende aannemelijk gemaakt dat zij het onder 3.15.1 bedoelde advies niet heeft gevolgd en dat zij haar verkoopprijzen in vele gevallen heeft gecalculeerd op de wijze als door haar gemachtigde in de gedingstukken is vermeld. Het Hof acht aannemelijk dat in casu sprake was van een volkswinkel waar slechts door het aanbieden van verhoudingsgewijs zeer laaggeprijsde artikelen en door het verstrekken van kortingen op de door fabrikanten genoemde adviesprijzen een grote omzet bereikt kon worden.

6.16 De gemachtigde van belanghebbende heeft aangevoerd dat haar broer, nadat hij de zaak had overgenomen, de prijzen geleidelijk aan wat heeft verhoogd en dat hij dat niet te abrupt kon doen omdat hij anders klanten zou verliezen. Het Hof acht dit plausibel. De door deze broer gerealiseerde brutowinstpercentages liggen iets hoger dan die van belanghebbende doch zeer veel lager dan die welke de Inspecteur hanteert.

De oplopende reeks bruto-winstpercentages van belanghebbende en van haar broer, als berekend door de gemachtigde van belanghebbende, acht het Hof geenszins onwaarschijnlijk.

6.17 De gang van zaken in de onderneming van belanghebbende, als vermeld door haar gemachtigde, acht het Hof op grond van al hetgeen belanghebbende heeft doen aanvoeren voldoende aannemelijk, ook voor zover betreft de uitverkoop in het zicht van de bedrijfsoverdracht, de daarbij verleende kortingen en de daarmee samenhangende lagere bruto winst.

6.18 Hoewel, als gezegd in rechtsoverweging 6.11, de administratie niet feilloos was, acht het Hof toch onvoldoende redenen aanwezig om de boekhouding te verwerpen.

6.19 Wel zijn er naar 's Hofs oordeel termen aanwezig om tot een correctie op de winstberekening te komen. De verklaring die de gemachtigde van belanghebbende heeft gegeven omtrent de negatieve kassaldi is niet onmogelijk, maar ook niet met bewijzen gestaafd. De gang van zaken met de reparatie-opbrengsten was ook niet sluitend. Enige winst moet daarop gemaakt zijn.

Het Hof acht een winstcorrectie van f 3.000,-- per jaar naar redelijkheid en billijkheid voldoende.

6.20 Het Hof is mede tot deze beslissing gekomen op grond van de omstandigheid dat uit de stukken blijkt dat ter gelegenheid van de overdracht van de zaak een compensabel verlies is geleden. Kennelijk is geen goodwill berekend. Als de zaak zo lucratief was als de Inspecteur meent zou een overdracht zonder goodwillberekening, zelfs aan een broer, toch wel bijzonder onwaarschijnlijk zijn, vooral als de overdragende partij, in casu belanghebbende, daarmee haar bron van inkomen verliest en na korte tijd in de bijstand belandt. De ene ondernemer is nu eenmaal meer succesvol dan de andere en men mag er niet zonder meer van uitgaan dat elke ondernemer de resultaten moet bereiken die in zijn branche haalbaar zijn.

6.21 Belanghebbende is niet in beroep gekomen tegen het besluit van de Inspecteur tot gedeeltelijke kwijtschelding van de verhoging.

7. Slotsom

Het vorenstaande brengt mede dat het belastbare inkomen nader dient te worden vastgesteld als volgt:

Bij primitieve aanslag vastgesteld :	f 27.173,--
Bij : Meer winst	- 3.000,--

	f 30.173,--
Af : Hogere dotatie Fiscale Oudedagsreserve 11,5% van f 3.000,--	- 345,--

Blijft:	f 29.828,--
	=====

8. Beslissing

Het Gerechtshof VERMINDERT de navorderingsaanslag tot één, berekend naar een belastbaar inkomen van f 29.828,--, met toepassing van een verhoging na kwijtschelding van 50 percent;
en VERSTAAT dat de Inspecteur aan belanghebbende zal vergoeden het door deze gestorte griffierecht ad f 75,--.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 10 juni 1991 mrs. C.A. van der Beek, vice-president, H.L. Krans en E.M. Aukes-de Vries, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. H.P. Kuijpers.

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 26 september 1991.

Kuijpers

Van der Beek