

Gerechtshof te 's-Gravenhage

tweede meervoudige belastingkamer

6 januari 1993

nr. **912906-M-2**

UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V., gevestigd te Z tegen de na te noemen door de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Belastingdienst/Ondernemingen 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. Primitieve aanslag en navorderingsaanslag

Aan belanghebbende is voor het jaar 1985 een primitieve aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van nihil.

Daarna heeft de Inspecteur belanghebbende voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar bedrag van f 2.374,-.

De nagevorderde belasting beloopt f 1.019,- 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.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 2 december 1992, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen belanghebbendes gemachtigde en belanghebbendes directeur A alsmede de Inspecteur, vergezeld van de controlerend ambtenaar B.

Partijen hebben ter zitting ieder een pleitnota voorgedragen en overgelegd, 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 is opgericht in maart 1979 en heeft tot 21 december 1988 een winkel in x-artikelen geëxploiteerd.

De winkel was gevestigd in de benedenverdieping van een pand gelegen aan de, a-laan 1 enz. (hoek a-straat 1) te Z waarvan de bovenverdieping - een woning - onbewoonbaar was verklaard. Het pand was eigendom van A, directeur en aandeelhouder van belanghebbende, die het benedengedeelte heeft verhuurd aan belanghebbende.

De andere directeur van belanghebbende, C, was eveneens aandeelhouder van belanghebbende. Behalve beide directeurs werkte er in de winkel nog een werknemer.

De omzet van de onderneming bedroeg in het onderwerpelijke jaar volgens de aangifte f 349.221,- en de inkoopwaarde van de omzet f 261.164,-, resulterend in een brutowinstpercentage van (afgerond) 34 percent.

3.2 In het kader van een stadsvernieuwingsplan is het pand aan de a-laan op 25 oktober 1988 overgedragen aan de gemeente Z. In verband hiermee is besloten de bedrijfsuitoefening per 21 december 1988 te staken. Op 22 december 1988 is het pand ontruimd aan de gemeente opgeleverd. De gemeente heeft als koopsom een bedrag van f 70.000,- aan A en een verhuiskostenvergoeding van f 170.000,- aan belanghebbende betaald.

3.3 Belanghebbendes administratie is eenvoudig van opzet. De directeur A hield een kasboek bij en ieder kwartaal werd de rest van de administratie, aan de hand van de door A verzamelde bescheiden, bijgewerkt door belanghebbendes gemachtigde. De onderliggende bescheiden van contante uitgaven werden doorlopend genummerd en op volgorde bewaard.

De administratie van het jaar 1988 is grotendeels bewaard gebleven. Van voorgaande jaren zijn de primaire bescheiden zoals de dagafschriften van bank en giro en de inkoop- en kostenfacturen verloren gegaan. Belanghebbende heeft dienaangaande gesteld dat deze bescheiden - waaronder die van het onderwerpelijke jaar - zich bevonden in de bovenverdieping van het bedrijfspand en dat de gemeente enkele weken voor de sluiting van de winkel de toegang naar die bovenverdieping heeft dichtgemetseld, zonder belanghebbende hiervan van tevoren in kennis te stellen.

3.4 Voor de omzetbelasting heeft een controle plaatsgevonden op 11 oktober 1978 over de jaren 1975 tot en met 1977 en op 9 maart 1983 over de jaren 1978 tot en met 1981.

In het rapport van 11 oktober 1978 wordt vermeld dat belanghebbendes administratie een goed verzorgde indruk maakt, en dat de bescheiden ordelijk en overzichtelijk worden bewaard. De genoemde controles hebben geen aanleiding gegeven tot omzetcorrecties.

3.5 Na de sluiting van het bedrijf en nadat het pand waarin de onderneming werd gedreven volledig was gesloopt, heeft op of omstreeks 10 juli 1991 een onderzoek plaatsgevonden van de zijde van de belastingdienst naar de aanvaardbaarheid van de aangiften omzetbelasting en vennootschapsbelasting over het tijdvak 1985 tot en met 1988. Wegens het ontbreken van de primaire bescheiden van de jaren 1985 tot en met 1987 heeft de controlerend ambtenaar het onderzoek beperkt tot het jaar 1988, en aan de hand van zijn bevindingen met betrekking tot dat jaar voorstellen gedaan tot het aanbrengen van correcties betreffende de overige jaren.

Het op 10 juli 1991 van dit onderzoek opgemaakte controler rapport is met belanghebbende besproken en het openbare deel van dit rapport is aan belanghebbende ter beschikking gesteld.

3.6 Op grond van zijn bevindingen met betrekking tot het jaar 1988 stelt de controlerend ambtenaar voor, belanghebbendes boekhouding, ook ten aanzien van voorgaande jaren, te verwerpen en de omzet en winst van die jaren te corrigeren met een bedrag overeenkomend met het verschil tussen het bruto-winstpercentage volgens de aangifte en een voor soortgelijke bedrijven geldend, door hem op 50 gesteld percentage.

De gebreken in de boekhouding waarop de controlerend ambtenaar zijn voorstel tot verwerping baseert zijn door hem als volgt samengevat:

- er was geen dagelijkse kascontrole
- er waren negatieve kassaldi
- de kassarollen waren niet aanwezig
- kasopnamen werden te laat geboekt
- de uitkomsten van de chi-kwadraattoets waren te hoog

3.7 Eveneens op grond van zijn bevindingen met betrekking tot het jaar 1988 stelt de controlerend ambtenaar voor de vaste autokostenvergoeding van f 100,- per maand, die de beide directeuren ontvingen boven het bedrag van de door hen gedeclareerde benzinekosten als een winstuitkering aan te merken.

3.8 Deze voorstellen zijn door de Inspecteur gevolgd. Voor het onderwerpelijke jaar werkt dit uit op een winstcorrectie van f 42.525,- wegens meer omzet en van f 2.400,- wegens de toegekende vaste autokostenvergoedingen.

3.9 Belanghebbende heeft de bovengenoemde correcties gemotiveerd bestreden en voorts bezwaar gemaakt tegen de opgelegde verhoging van 50 percent.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

Tussen partijen is uitsluitend in geschil of de Inspecteur terecht de navorderingsaanslag en de verhoging heeft opgelegd, welke vragen belanghebbende ontkennend en de Inspecteur bevestigend beantwoordt.

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

Partijen hebben hun standpunten ter zitting toegelicht.

Zij hebben aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen nog het navolgende toegevoegd:

Belanghebbende:

In 1985 werkte de heer C nog normaal mee in de zaak. De controlerend ambtenaar heeft de administratie van de jaren 1985 tot en met 1987 voorzover die nog aanwezig was helemaal niet bekeken. Kassarollen of kassabonnen zijn er nooit geweest. Ik heb dat ook nooit gezegd. Wel was er een teller op de kassa die de heer A dagelijks controleerde. De autokostenvergoedingen vormen een redelijke vergoeding voor alle vaste kosten van de auto's. Zij zijn ook altijd geaccepteerd door de belastingdienst.

De Inspecteur:

De controlerend ambtenaar heeft op het kantoor van de gemachtigde wel een paar dozen met administratie van de jaren 1985 tot en met 1987 zien staan, maar omdat de primaire bescheiden ontbraken had het voor hem geen zin die administratie in te zien.

Ik had naar de boekhouding van die jaren gevraagd, maar ik heb niet met zoveel woorden inzage daarvan gevorderd. Ik trek mijn meer subsidiaire stelling in.

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. De Inspecteur heeft uiteindelijk - na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding - geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag en bevestiging van het bestreden kwijtscheldingsbesluit en subsidiair tot handhaving van de navorderingsaanslag en vernietiging van het kwijtscheldingsbesluit in die voege dat de verhoging voorzover deze betrekking heeft op de correctie wegens de autokostenvergoedingen wordt kwijtgescholden tot op 25 percent.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 Vaststaat dat de primaire bescheiden van de administratie van de jaren 1985 tot en met 1987 ontbraken, toen in juli 1991 het boekenonderzoek plaatsvond. Belanghebbende kon mitsdien toen haar inzage van deze bescheiden werd gevraagd niet over deze bescheiden beschikken en kon derhalve deze bescheiden ook niet aan de controlerende ambtenaar ter inzage geven.

Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat niet is voldaan aan de op belanghebbende rustende verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zodat van omkering van de bewijslast te dezen geen sprake kan zijn.

Zulks zou slechts anders zijn indien de onderwerpelijke bescheiden door toedoen van belanghebbende zelf of door haar schuld verloren zouden zijn gegaan. Dienaangaande is evenwel niets komen vast te staan. Het Hof hecht geloof aan de verklaring van belanghebbende dat de onderwerpelijke bescheiden waren opgeborgen in de leegstaande bovenverdieping van het winkelpand en dat de

toegang tot die bovenverdieping, zonder haar voorkennis, door de gemeente is dichtgemetseld.

6.2 De Inspecteur is van mening dat belanghebbendes boekhouding van het onderwerpelijke jaar moet worden verworpen, omdat - zoals door hem wordt gesteld – de boekhouding van het jaar 1988 een aantal gebreken vertoonde en er geen reden valt aan te wijzen waarom in de boekhouding van het onderwerpelijke jaar deze gebreken niet zouden voorkomen.

De Inspecteur heeft deze stelling voldoende aannemelijk gemaakt.

6.3 Het Hof acht de bovenbedoelde gebreken van voldoende gewicht om de boekhouding van het jaar 1988 te verwerpen. In het bijzonder geldt dit voor de door de controlerend ambtenaar vermelde aanwezigheid van negatieve kassaldi, waarvoor belanghebbende geen aanvaardbare verklaring heeft gegeven.

Het Hof ziet geen reden te veronderstellen dat de bedoelde gebreken in het onderwerpelijke jaar niet zouden zijn voorgekomen, respectievelijk te oordelen dat met betrekking tot dat jaar geen reden aanwezig is om de boekhouding te verwerpen.

6.4 De door de Inspecteur bij de navorderingsaanslag aangebrachte omzetcorrectie is gebaseerd op de omstandigheid dat de aangegeven bruto winst van belanghebbendes onderneming als percentage van de inkoop, welke voor het onderwerpelijke jaar wordt berekend op 34, veel lager is dan de cijfers van het Economisch instituut voor het Midden en Kleinbedrijf voor soortgelijke bedrijven, lager ook dan de bruto-winstpercentages van twee soortgelijke bedrijven in respectievelijk P en Q en lager dan de bruto-winstpercentages gebleken bij de controle voor de omzetbelasting over de periode 1975 tot en met 1977 toen de onderneming nog als eenmanszaak werd gedreven.

6.5 Naar 's Hof's oordeel is er wel reden te dezen een correctie op het bruto-winstpercentage toe te passen, maar is een correctie tot het landelijk niveau, respectievelijk het niveau van vergelijkbare winkels in: P en Q, gezien de grootte en ligging van belanghebbendes winkel in de te Z gelegen x-buurt te ruim bemeten.

Gelet enerzijds op de bij de controle van 11 oktober 1978 geconstateerde brutowinstpercentages van de onderneming over de jaren 1975, 1976 en 1977 van respectievelijk (afgerond) 47, 45 en 44 en anderzijds het aflopend karakter van de onderneming in het onderwerpelijke jaar, stelt het Hof het brutowinstpercentage voor het onderwerpelijke jaar in redelijkheid vast op 42.

6.6 Het Hof is van oordeel dat een vaste autokostenvergoeding van f 100,- per maand voor ieder van beide directeuren niet als een bovenmatige vergoeding en zeker niet als een uitdeling van winst kan worden aangemerkt, ook al worden daarnaast, zoals in casu, de benzinekosten vergoed.

6.7 Uit het vorenoverwogene volgt dat belanghebbende inkomsten tot een bedrag van $(42\% \cdot 34) = 8$ percent van f 261.164, ofwel f 20.893,- voor de fiscus heeft verzwegen. De conclusie is naar 's Hofs oordeel onontkoombaar dat dit bedrag opzettelijk buiten de aangifte voor de vennootschapsbelasting is gehouden.

Het Hof acht de gedraging van belanghebbende van dien aard en ernst dat uit een oogpunt van normhandhaving de per saldo opgelegde verhoging niet als onevenredig is aan te merken in verhouding tot de gedraging op grond waarvan zij is opgelegd.

Nu het controlerapport, waarin de gronden waarop de onderwerpelijke verhoging berust in bijzonderheden zijn vermeld, met belanghebbendes gemachtigde is besproken en op dezelfde dag aan belanghebbendes directeur is toegestuurd, is te dezen ook aan de mededelingsplicht van de Inspecteur voldaan.

7. Slotsom

Belanghebbendes grief is ten dele gegrond. De bestreden navorderingsaanslag dient te worden verminderd tot een naar een belastbaar bedrag van (f 2.374,-./ f 20.893,-) = nihil.

Het kwijtscheldingsbesluit dient in stand te blijven. Nu het belastbare bedrag echter aldus wordt verminderd, is de verhoging voor het onderwerpelijke jaar komen te vervallen.

8. Beslissing

Het Gerechtshof VERMINDERT de navorderingsaanslag waarvan beroep tot een, berekend naar een belastbaar bedrag van nihil, 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 6 januari 1993 door mrs. K. Rijks, vice-president, J.W.M. Tijnagel en J.T. Sanders, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mevrouw mr. A.M. van Duijvendijk.

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 17 februari 1993.

van Duijvendijk

Rijks

Aangetekend aan partijen verzonden op 13 januari 1993.