

Gerechtshof te 's-Gravenhage

vierde meervoudige belastingkamer

16 maart 1993

nummer: **920395-M-4**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen na te noemen door de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Belastingdienst Ondernemingen te Y 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. Navorderingsaanslag en kwijtscheldingsbesluit

Aan belanghebbende is voor het jaar 1985 een primitieve aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 30.621 en een belastingvrije som van f 11.149.

Daarna heeft de Inspecteur belanghebbende voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 130.621 en een belastingvrije som van f 11.149.

De nagevorderde belasting beloopt f 55.405, 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 verzoogschrift ingediend.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 19 januari 1993, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar is verschenen de Inspecteur. Namens belanghebbende - door de griffier bij aangetekende brief, op 21 december 1992 ter post bezorgd, van plaats, dag en uur van de mondelinge behandeling der zaak in kennis is gesteld - is niemand ter zitting verschenen. De gemachtigde heeft per fax aan de griffie van het Hof één dag voor de zitting doorgegeven dat belanghebbende in het buitenland verbleef. Op zijn verzoek om de - in overleg met de gemachtigde en de Inspecteur - vastgestelde zitting in verband daarmee uit te stellen heeft het Hof afwijzend beslist. Deze beslissing is diezelfde dag aan de gemachtigde doorgegeven.

De Inspecteur heeft ter zitting één stuk 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. De inhoud van dit stuk moet als hier ingelast worden aangemerkt.

3. Vaststaande feiten

Gelet op de stukken van het geding is, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één van hen gesteld, op zich niet onaannemelijk en in het geding onweersproken gebleven, het volgende komen vast te staan:

3.1 Belanghebbende exploiteerde in het onderhavige jaar een slagerij aan de A-laan te Z. Eind 1988 is hij een slagerij begonnen aan de B-laan aldaar. Belanghebbende verkoopt vlees en vleesprodukten, vis, kaas, eieren, spijsoliën, meel, rijst, specerijen,

frisdranken enz. Tevens kunnen in de zaak klaargemaakte broodjes met garnalen, ei e.d. worden gekocht.

3.2 Bij een boekenonderzoek over onder meer het onderhavige jaar is aan de belastingdienst gebleken dat belanghebbende in het onderhavige jaar geen kasboek bijhield. Evenmin werd de voorraad geadministreerd of op enig moment van het jaar opgenomen. De voorraadwaardering geschiedde aan de hand van schattingen door belanghebbende. De omzet is door belanghebbendes toenmalige boekhouder bepaald aan de hand van de inkopen. Het bruto-winstpercentage is door die boekhouder vastgesteld op 30% van de inkopen. De netto-winst is berekend door de bruto-omzet te verminderen met de gedane zakelijke uitgaven.

Bij de controle is geconstateerd dat niet in alle gecontroleerde jaren balanscontinuïteit bestaat. Voor het onderhavige jaar is van belang dat de eindbalans 1984 sluit met een eigen vermogen van f 56.205,75, terwijl de beginbalans 1985 opent met een eigen vermogen van f 55.037,31. De onbenoemde privé-opnamen zijn de sluitpost van het geheel. De aanwezige privé-bescheiden waren van zo'n geringe omvang dat de controlerende ambtenaar niet een vermogensvergelijking heeft kunnen opstellen.

3.3 Op grond van de onder 3.2 vermelde constatering heeft de Inspecteur de boekhouding van belanghebbende verworpen en de winst berekend aan de hand van onderdelen van de administratie, zoals de inkopen en de uitgaven, daarbij onder meer rekening houdend met de voor de branche gebruikelijke bruto-winstmarges. Deze werden gesteld op 56% van de inkoopwaarde voor vlees, 65% voor dranken en 25% voor overige artikelen.

De volgende opstelling is gemaakt:

| | | | |
|-------------------------------------|------------------|---|-----------|
| Inkopen volgens de V. & W.-rekening | | | f 283.178 |
| Bij: voorraadmutatie | f 6.500 | | |
| Af: eigen gebruik | f 2.500 | | |
| | ----- | | |
| Inkoopwaarde van de verkopen | | | f 287.178 |
| waarvan vleesomzet (81,8%) | f 234.838 x 156% | = | f 366.347 |
| waarvan drankenomzet (0,6%) | f 1.856 x 165% | = | f 3.062 |
| waarvan overige (17,6%) | f 50.484 x 125% | = | f 63.105 |
| | | | ----- |
| Berekende omzet | | | f 432.514 |
| Omzet volgens de V. & W. rekening | | | f 373.332 |
| | | | ----- |
| Omzetcorrectie | | | f 59.182 |

3.4 Naar aanleiding van de vorenvermelde controle heeft de Inspecteur belanghebbende de bestreden navorderingsaanslag opgelegd. Ter behoud van rechten is aanvankelijk een bedrag van f 100.000 bij het bij de primitieve aanslagregeling vastgestelde belastbare inkomen ad f 30.621 geteld.

Naderhand heeft de Inspecteur de navorderingsaanslag ambtshalve verminderd. De navorderingsaanslag is na deze ambtshalve vermindering als volgt opgebouwd:

| | |
|--|-----------|
| Belastbaar inkomen bij primitieve aanslag | f 30.621 |
| Bij: meer bij bezwaar aangegeven inkomen | f 17.984 |
| Bij: omzetcorrectie (zie punt 3.2) | f 59.182 |
| Bij: privé-gebruik auto | f 6.000 |
| Bij: privé-gebruik energie/water | f 2.000 |
| Bij: minder vermogensaftrek | f 1.008 |
| Bij: minder zelfstandigenaftrek | f 2.100 |
| Af: afgerekende FOR bij primitieve aanslag | f 5.621 |
| Af: toevoeging FOR | f 13.170 |
| | ----- |
| Nader vastgesteld inkomen | f 100.104 |

3.5 De navorderingsaanslag is met dagtekening 30 november 1991 opgelegd met een verhoging van 100% van de verschuldigde belasting, waarvan 50% is kwijtgescholden.

Ter zitting heeft de Inspecteur overgelegd een fotocopie van een brief van 14 november 1991 van de belastingdienst aan belanghebbendes vroegere boekhouder. In die brief is mededeling gedaan van de op te leggen navorderingsaanslag en van de gronden waarop de daarbij toe te passen verhoging berust.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

In geschil is de juistheid van de door de Inspecteur gehanteerde bruto-winstpercentages voor vlees en dranken.

Belanghebbende stelt dat de bruto-winst op vlees 20 tot 22% bedroeg en die op dranken 25%.

De Inspecteur heeft zich ter zitting nader op het standpunt gesteld dat de bruto-winst op vlees in het onderhavige jaar 50% van de inkopen heeft bedragen. De bruto-winst op dranken handhaaft hij op 65%.

Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige gedingstukken.

De Inspecteur heeft zijn standpunt ter zitting nader toegelicht en daaraan nog het volgende toegevoegd: Uitgaande van de branche-documentatie waarnaar in het controlerapport wordt verwezen, kan worden aangenomen dat de bruto-winst van slagerijen ook in het onderhavige jaar 50 à 60% van de inkoop bedroeg.

Dat is een gemiddelde van alle slagerijen, inclusief die van belanghebbende. Ik ben bereid om rekening te houden met het door belanghebbende genoemde ongunstige aspect van de concurrentie door de aanwezigheid van drie andere slagerijen in de A-laan en ik wil daarom het bruto-winstpercentage voor vlees terugbrengen van 56 naar 50%.

De omzetcorrectie voor vlees enz. wordt dan 6% van f 234.838 = f 14.090 lager. Voor de dranken handhaaf ik het bruto-winstpercentage van 65.

5. Conclusies van partijen

Belanghebbende heeft geconcludeerd tot vermindering van de navorderingsaanslag in dier voege dat de omzetcorrectie ad f 59.182 vervalt. De Inspecteur heeft - na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding - eveneens geconcludeerd tot verdere vermindering van de (reeds ambtshalve verminderde) navorderingsaanslag en wel in dier voege dat deze nader wordt berekend naar een belastbaar inkomen van (f 100.104 - f 14.090 =) f 86.014.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt met zich mee dat de Inspecteur de juistheid van de bestreden navorderingsaanslag aannemelijk dient te maken.

6.2 Daartoe heeft de Inspecteur in de eerste plaats aangevoerd dat de boekhouding dient te worden verworpen, aangezien deze geen betrouwbare grondslag voor de winstberekening vormt. Op grond van hetgeen omtrent de boekhouding feitelijk is komen vast te staan (punt 3.2), is het Hof van oordeel dat dit standpunt van de Inspecteur juist is.

6.3 Vervolgens heeft de Inspecteur gesteld dat bij verwerping van de boekhouding een theoretische omzetcorrectie moet worden gemaakt, waarbij zoveel mogelijk gebruik wordt gemaakt van die onderdelen van de boekhouding die wel deugdelijk zijn. Ook dit standpunt is juist. De door de Inspecteur berekende inkoopwaarde van de verkopen is daarbij niet in geschil. In geschil zijn de toegepaste brutowinstpercentages voor vlees en drank.

6.4 Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur met hetgeen hij in de stukken en ter zitting heeft aangevoerd voldoende aannemelijk gemaakt dat een percentage voor vlees en dergelijke van (nader) 50% juist is en ook in voldoende mate rekening houdt met belanghebbendes opmerkingen over de aanwezige concurrentie in de A-laan.

Van zijn kant heeft belanghebbende volstrekt onvoldoende bewijs geleverd voor zijn stelling, dat het bruto-winstpercentage op vlees slechts 20 à 22 heeft bedragen. Ook voor de dranken onderschrijft het Hof het standpunt van de Inspecteur. Het gaat hier om een zeer kleine omzet. Aannemelijk is dat de klanten die hun (fris)dranken bij belanghebbende kochten bereid waren om daarvoor een hogere prijs te betalen dan zij bij de door belanghebbende bedoelde kruidenierszaken hadden moeten betalen.

6.5 Uit het vorenoverwogene volgt dat belanghebbendes grieven slechts gedeeltelijk gegrond zijn. De omzetcorrectie moet overeenkomstig de berekening van de Inspecteur worden verminderd met f 14.090.

6.6 Belanghebbende heeft tegen de navorderingsaanslag beroep aangetekend, doch daarbij niet expliciet bezwaren tegen de toegepaste verhoging en/of het kwijtscheldingsbesluit naar voren gebracht.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur met de bevindingen neergelegd in het controlerapport genoegzaam bewezen dat belanghebbende bewust niet de volledige omzet en winst van zijn slagerij heeft aangegeven, zodat het aan zijn opzet te wijten is dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven.

De verhoging van 100% van de verschuldigde belasting is derhalve, zulks in overeenstemming met hetgeen is bepaald in artikel 18, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, terecht toegepast. Met betrekking tot het kwijtscheldingsbesluit is het Hof van oordeel dat de Inspecteur, door van de opgelegde verhoging 50% kwijt te schelden, in overeenstemming heeft gehandeld met de richtlijn die paragraaf, 15 lid 2, van de Leidraad administratieve boeten 1984 hem geeft en daarbij geen beginsel van behoorlijk bestuur heeft geschonden.

Ook overigens is het Hof van oordeel dat de resterende verhoging, gelet op de omstandigheden van het geval, passend en geboden is.

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

7. Beslissing

Het Gerechtshof

VERMINDERT de navorderingsaanslag tot één berekend naar een belastbaar inkomen van f 86.014 met een verhoging van 100% van de verschuldigde belasting, BEVESTIGT het besluit waarbij de verhoging voor 50% is kwijtgescholden en GELAST de Inspecteur aan belanghebbende te vergoeden het voor deze zaak betaalde griffierecht ad f 75.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 16 maart 1993 door Mrs A.C. de Groot, vice-president, E.M. Aukes-de Vries en J.M. van der Beek raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mevrouw Mr L.H.M. Jager-Huiskens.

Jager-Huiskens

de Groot

Aangetekend aan partijen verzonden: 31 maart 1993

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 6 april 1993.