

Gerechtshof te Amsterdam

Zesde Enkelvoudige Belastingkamer

17 november 1993

Kenmerk: **92/181**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende,

tegen

een door de Inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen te P, de Inspecteur, opgelegde navorderingsaanslag en het daarbij genomen kwijtscheldingsbesluit.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is op 10 januari 1992 ter griffie een beroepschrift ontvangen, ingediend door de gemachtigde, gericht tegen de door de Inspecteur aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1985, gedagtekend 16 november 1991. Het beroep is aangevuld bij brief van 20 mei 1992.

Aan belanghebbende is oorspronkelijk een aanslag in de inkomstenbelasting 1985 opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 32.430,--. De navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 100.485,-- en is opgelegd met een verhoging van 100% waarvan niets is kwijtgescholden.

Het beroep strekt primair tot vernietiging van de navorderingsaanslag, subsidiair tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 68.697,-- waarbij het kwijtscheldingsbesluit wordt vernietigd en de

verhoging tot op 25% wordt kwijtgescholden, en meer subsidiair tot vernietiging van het kwijtscheldingsbesluit en kwijtschelding van de verhoging tot op 25%.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend; hij concludeert tot handhaving van de navorderingsaanslag, vernietiging van het kwijtscheldingsbesluit en kwijtschelding van de verhoging tot op 50%.

Het beroep is behandeld ter zitting van 12 oktober 1993.

Verschenen zijn de gemachtigde alsmede de Inspecteur. Namens belanghebbende is op 4 juni 1993 een pleitnota ter griffie ingekomen. Ter zitting heeft de Inspecteur een pleitnota overgelegd en voorgedragen. De pleitnota's gelden als hier ingelast; beide partijen hebben ervan kunnen kennisnemen en er zich over kunnen uitlaten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Het belastbaar inkomen, zoals dat bij de navorderingsaanslag is vastgesteld, is als volgt tot stand gekomen:

belastbaar inkomen bij primitieve aanslag	f	32.430,--
meer omzet	f	69.427,--
meer meewerkaf trek	neg f	3.472,--
minder zelfstandigenaftrek	f	<u>2.100,--</u>
belastbaar inkomen	f	100.485,--

De correcties inzake de meewerkaf trek en de zelfstandigenaftrek zijn op zichzelf niet in geschil; zij vloeien voort uit de omzetcorrectie.

2.2. Belanghebbende, geboren in 1933, dreef in 1985 een markthandel in vis. Hij stond vier dagen per week op diverse markten in de stad Q. Belanghebbende is gehuwd, had in 1985 twee thuiswonende dochters (geboren in 1965 en 1969), en een uitwonende zoon die in belanghebbendes vishandel meewerkte.

2.3. Belanghebbende genoot in 1985 in verband met volledige arbeidsongeschiktheid van de Detam een uitkering krachtens de A.A.W. van f 17.302,53.

2.4. In een rapport opgemaakt naar aanleiding van een door de Belastingdienst ingesteld boekenonderzoek naar onder meer de aangiften inkomstenbelasting 1985 tot en met 1988 werd, voorzover hier van belang, het volgende opgenomen:

"Administratie

De administratie bestaat uit:

* kasboek

* tabellarisch kasboek

Primaire aantekeningen waren wel aanwezig.

Deze bestaan uit:

* een kladbloc waarop de wekelijkse ontvangsten worden geboekt.

Kasadministratie

Er wordt aantekening gehouden van de ontvangsten en uitgaven.

Dit gebeurt wekelijks.

Brutowinst

Het betreft bedragen voor correctie.

Omzet 1985 f 430.594,--

Inkoopwaarde f 312.513,--

Brutowinst f 118.081,--

Brutowinst in procenten van de inkoopwaarde 37,8%. Deze percentages zijn niet aanvaardbaar, gelet op een vergelijking met branchegenoten en de theoretische omzetberekening.

Theoretische omzetberekening 1988

Opmerking: Belastingplichtige gaat akkoord met de in de berekening gehanteerde verkoopprijzen.

Artikel	Inkoop- bedrag	Verkoop: (ex. OB)	
Haring	f 29.022	70.915 stuks x (f 10:7) x 100/106	= f 95.572
Verse makreel	f 7.651	4.604 kg x f 2,50 x 100/106	= f 10.858
Gest. Makreel	f 12.061	4.386 kg a 3 st. x f 2 x 100/106	= f 24.826
Makreelfilet	f 2.673	486 kg x 5,5 st. x f 1,75 x 100/106	= f 4.413
Spekbokking	f 5.250	1.000 kg x (11 st:2,5 kg) x f 1,75 x 100/106	= <u>f 7.264</u>
	<u>f 56.657</u>		f 142.933
Inkoop V en W	f 262.488		
Rest.Inkoop	f 205.831 + 50% winstopslag= omzet		<u>f 308.746</u>
			f 451.679
omzet V en W			<u>f 372.652</u>
meer berekende omzet			f 79.027

Deze berekening resulteert in een brutowinstpercentage van 72% van de totale inkoop; (theoretische omzet f 451.679, inkoopwaarde f 262.488). Indien de berekende omzet ad f 142.933 met de daarbij behorende inkoop ad f 56.657 wordt vertaald naar de inkoopwaarde en de omzet volgens de resultatenrekening, dan resteert voor de rest-inkoop en de rest-omzet een brutowinstpercentage van 11,6% van de inkoop, hetgeen onaanvaardbaar laag is.

N.I.:

	Inkoop	Omzet	Brutowinst
volgens res.rek.	f 262.488	f 372.652	
theor.omzetber.	<u>f 56.657</u>	<u>f 142.933</u>	
rest-inkoop/omzet	f 205.831	f 229.719	f 23.888
			11,6% van de inkoop

Gelet op de mededelingen van de belastingplichtige m.b.t. de bepaling van zijn verkoopprijzen voor de rest-inkoop, welke vrijwel geheel betrekking heeft op verse

vis, acht ik een brutowinstpercentage over de totale inkoop van 72% aan de hoge kant. Als compromis stel ik voor de totale inkoop een brutowinstpercentage te hanteren van 60%. Dit resulteert in een brutowinstpercentage voor de rest-inkoop van 37,4%.

Winst

N.a.v. hetgeen hiervoor is vermeld, stel ik U voor de omzet te corrigeren, uitgaande van een brutowinstpercentage van 60% van de inkoop.

	1985
Inkoopwaarde	f 312.513
x 160% gecorrigeerde omzet (ex OB)	f 500.021
Verantwoorde omzet	<u>f 430.594</u>
Meer omzet (ex OB)	f 69.427

2.5. Belanghebbende voerde tot 1 juli 1979 geen kasadministratie. De ontvangsten werden bepaald aan de hand van een opslagpercentage. Het bedrag van de privé-opnamen was een stelpost en het kassaldo de sluitpost. Later werd de kasadministratie gevoerd aan de hand van weekontvangsten waarvan het saldo op klad werd vastgelegd. Hieruit waren privé-opnamen, loonbetalingen en inkopen reeds gedaan.

Bij een boekenonderzoek in 1982 werd door belanghebbende met de controlerend ambtenaar afgesproken dat men voortaan de ontvangsten per dag zou noteren. Bij een boekenonderzoek in 1982 werd geconstateerd dat de ontvangsten nog steeds op de oude wijze werden geadministreerd. Door belanghebbende werd toegezegd aanstonds over te gaan om de ontvangsten per dag en per markt te noteren.

3. Geschil

Tussen partijen is in geschil of omzet is verzwegen en in welke mate.

4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding en naar de overgelegde pleitnota's.

Namens belanghebbende is hieraan ter zitting, zakelijk weergegeven, nog het volgende toegevoegd:

Bij de Belastingdienst waren de brutowinstpercentages over de jaren voor 1985 bekend. Ze wijken niet veel van dat van 1985 af. De Inspecteur kon het brutowinstpercentage uit de aangifte 1985 afleiden.

Hij had bij de aanslagregeling vragen moeten stellen, met name omdat bij de navordering gesteld wordt dat het percentage onaanvaardbaar laag is. In 1985 werkte belanghebbende in verband met zijn arbeidsongeschiktheid slechts op de achtergrond mee. De zoon heeft in de zaak meegewerkt voor een laag loon. Behoudens de zoon verdiende verder niemand iets. Voorzover de Inspecteur stelt dat brutowinstpercentages per maand zeer sterk schommelen (van 7,7% tot 86,6%) wordt er ten onrechte geen rekening gehouden met ook sterk wisselende inkooprijzen. De theoretische omzetberekening is onjuist want in de jaren 1985-1988 werden acht haringen voor een tientje verkocht.

De Inspecteur heeft ter zitting, zakelijk weergegeven, nog het volgende toegevoegd: Belanghebbende heeft zelf tijdens het boekenonderzoek ten behoeve van de theoretische omzetberekening de geldende verkoopprijzen als elementen daarvoor aangedragen. Daarbij is ook het gegeven "zeven haringen voor een tientje" ingebracht.

Ik ga ervan uit dat belanghebbende het zelf het beste weet; overigens komt het aantal van zeven overeen met de mij bekende algemene norm in de ambulante vishandel.

De stelling dat belanghebbende een hoger dan normaal bederf van vis had bestrijd ik; belanghebbende beschikte over koelmogelijkheden. Voorts bestaat in Z een bedrijf dat van veel aldaar gevestigde vishandelaren bedorven vis en visafval opkoopt.

Indien belanghebbende zoveel visafval had als hij zegt gehad te hebben zou voor de hand liggen dat uit de boekhouding opbrengst van visafval blijkt, hetgeen niet het geval is. Door slechts een brutowinstpercentage van 60% toe te passen werd echter wel een extra marge in verband met bederf aangenomen.

Waar belanghebbende stelt dat een nieuw feit voor navordering ontbreekt ontken ik dat de Inspecteur bij de aanslagregeling over het jaar 1985 het brutowinstpercentage had moeten berekenen en tot actie had moeten overgaan. Bij de controle in 1984 had belanghebbende toezeggingen over de inrichting van de boekhouding gedaan. Bij de aanslagregeling over 1985 mocht er op vertrouwd worden dat belanghebbende zich daaraan had gehouden.

5. Beoordeling van het geschil

5.1.1. Belanghebbende stelt dat de gronden waarop de Inspecteur de navorderingsaanslag heeft gebaseerd hem (de Inspecteur) ten tijde van de aanslagregeling redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn. Kort gezegd, dat het vereiste nieuw feit ontbreekt. Het Hof overweegt dienaangaande het volgende.

5.1.2. Belanghebbende heeft in de jaren vóór 1985 toegezegd zijn -naar de mening van de toenmalige Inspecteur- gebrekkige administratie in een door de Inspecteur gewenste zin te veranderen. Daarbij hebben controlerende ambtenaren van de Belastingdienst hem van advies gediend, laatstelijk in 1984.

Het Hof acht aannemelijk dat zij, zoals de Inspecteur stelt, daarbij gebreken in de boekhouding en lage brutowinstpercentages gedurende een aantal jaren op de koop toe hebben genomen teneinde vanaf 1985 een fiscaal aanvaardbare situatie te bewerkstelligen.

Gegeven de geloofwaardigheid van een toezegging van een belastingplichtige, waarvan de Inspecteur in het algemeen moet en in het onderhavige geval ook mocht uitgaan, behoefde de Inspecteur bij de aanslagregeling over 1985 niet vast te stellen of het brutowinstpercentage, zoals dat uit de aangifte zou zijn af te leiden, lager was dan volgens objectieve maatstaven was te verwachten.

Het beroep van belanghebbende op het ontbreken van een nieuw feit faalt derhalve.

5.2.1. De kasadministratie werd door belanghebbende wekelijks bijgehouden. De geboekte weekontvangsten werden ontleend aan kladnotities van belanghebbende en zijn echtgenote. De ontvangsten werden aan het eind van de week geteld. Uitgaven voor privé en zakelijke uitgaven werden tussentijds uit de kas voldaan. De kasmutaties werden derhalve niet dagelijks genoteerd en gecontroleerd. Een en ander voert tot de slotsom dat de administratie ernstige gebreken vertoonde.

5.2.2. Het brutowinstpercentage van inkoop bedraagt in het onderhavige jaar 37,8%. De Inspecteur heeft onweersproken gesteld dat bij "warmbakken" vishandelaren een brutowinstpercentage vanaf 100% vrij normaal is, en zelfs meestal hoger ligt, en dat bij "koudbakken" vishandelaren dit percentage lager ligt doch niet minder dan de helft. Belanghebbende behoort in beginsel tot laatstgenoemde categorie vishandelaren, doch hij verkocht wel voorgebakken vis.

Belanghebbende heeft onvoldoende concrete gegevens verstrekt om het lage brutowinstpercentage te verklaren. Met name is niet aannemelijk gemaakt dat het bederfpercentage bij belanghebbende hoger is dan bij andere vishandelaren.

5.2.3. In 5.2.1. en 5.2.2. is vastgesteld dat de administratie ernstige gebreken vertoonde en dat het brutowinstpercentage onverklaarbaar laag was. De boekhouding van belanghebbende kan mitsdien niet worden aangemerkt als een voldoende betrouwbare grondslag voor de winstberekening, en is derhalve terecht door de Inspecteur verworpen.

5.3.1. Aan de hand van door belanghebbende overgelegde gegevens en vanuit de boekhouding over het jaar 1988 heeft de Inspecteur een reconstructie gemaakt van de omzet over 1988.

Deze berekening resulteerde in een brutowinstpercentage van 72% van de totale inkoop. Niet in geschil is dat de in- en verkoopprijzen in de jaren 1985 tot en met 1988, behoudens seizoensinvloeden, weinig fluctuaties vertoonden. De Inspecteur mocht naar het oordeel van het Hof de navorderingsaanslag over het jaar 1985 doen steunen op hetgeen hem gebleken was bij de reconstructie van de boekhouding over het jaar 1988, en mitsdien uitgaan van een brutowinstpercentage van 60% van de inkoop.

5.3.2. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat belanghebbende aannemelijk maakt dat het brutowinstpercentage van de inkoop minder dan 60% bedroeg, en dat de omzetcorrectie mitsdien te hoog is. Het Hof acht belanghebbende hierin niet geslaagd. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij een hoger bederf aan vis had dan waarmee de Inspecteur reeds rekening hield. Het Hof hecht geen waarde aan de verklaring van de gemachtigde ter zitting dat acht haringen voor een tientje werden verkocht nu deze strijdig is met eerdere verklaringen van belanghebbende, waaraan het Hof meer geloof hecht. Ook anderszins heeft belanghebbende niet aangetoond dat het brutowinstpercentage van 60% van de inkoop te hoog is.

5.4. Gezien het vorenoverwogene is het gelijk aan de Inspecteur.

5.5.1. Namens belanghebbende is aangevoerd dat ter zake van hetzelfde feitencomplex reeds een boete van (naar het Hof berekent) f 2.328,- begrepen is in een met dagtekening 20 december 1990 opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1985 tot en met 31 december 1989, en dat om die reden de onderhavige boete geheel moet vervallen.

Voorzover belanghebbende hiermee beoogt te stellen dat hij ter zake van hetzelfde strafbaar feit niet tweemaal in rechte kan worden betrokken, treft het middel geen doel.

In het onderhavige geval wordt bij de straftoemeting beoordeeld in hoeverre het aan opzet of grove schuld van belanghebbende te wijten is dat te weinig inkomstenbelasting werd geheven, gelijk zulks bij het opleggen van de naheffingsaanslag omzetbelasting op de voor de omzetbelasting geëigende wijze werd gedaan. Doel en strekking van artikel 18, lid 1, Algemene wet inzake rijksbelastingen zouden, nu dit artikel in het bijzonder het opleggen van verhoging betreft bij de heffing van belasting bij wege van aanslag, worden miskend als het toepassen van de in dat artikel vervatte sanctie op grond van het door belanghebbende gestelde achterwege zou moeten blijven.

5.5.2. Belanghebbende heeft naar het oordeel van het Hof bewust minder omzet in de boeken verantwoord dan in werkelijkheid gemaakt werd, waardoor hem te verwijten valt dat te weinig inkomstenbelasting werd geheven. Er is sprake van opzet, dan wel voorwaardelijk opzet. De Inspecteur heeft bij het opleggen van navorderingsaanslag geen kwijtschelding verleend van de wettelijke verhoging van 100%; in het verzoekschrift concludeert hij tot kwijtschelding van de verhoging tot op 50%. Gezien de ernst van het vergrijp, de omstandigheden van het geval, en de omvang van de ontdoken belasting acht het Hof een boete van 50% van de nagevorderde belasting, in casu f 16.756,--, passend en geboden.

6. Beslissing

Het Hof:

- handhaaft de navorderingsaanslag;
- vernietigt het besluit van de Inspecteur om geen kwijtschelding van de wettelijke verhoging te verlenen;
- verleent kwijtschelding van de verhoging tot op 50%.

Aldus gedaan in raadkamer van 17 november 1993 door Mr Kwantes, lid van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van Mr Geel-Cieraad als griffier.

Geel-Cieraad

Kwantes

Van de beslissing inzake de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 7 december 1993.