

## **Gerechtshof te 's-Hertogenbosch**

eerste enkelvoudige Belastingkamer

**22 februari 1994**

**Nr. 4071/1990 A.**

### **UITSPRAAK**

Uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, eerste enkelvoudige Belastingkamer, op het beroep van mevrouw X te Z tegen de uitspraak van het hoofd van de eenheid ondernemingen van de rijksbelastingdienst te Y (hierna: de Inspecteur) op het bezwaarschrift betreffende de haar opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 15 december 1985 tot en met 31 december 1988, en tegen het kwijtscheldingsbesluit betreffende de in deze naheffingsaanslag begrepen verhoging.

#### **1. Ontstaan en loop van het geding.**

De naheffingsaanslag bedraagt f 17.313,--, waarvan f 14.647,-- enkelvoudige belasting en een verhoging van per saldo - na een ambtshalve verleende kwijtschelding van een gedeelte - f 2.666,--.

Nadat belanghebbende tijdig een bezwaarschrift had ingediend, heeft de Inspecteur de naheffingsaanslag bij de bestreden uitspraak gehandhaafd en het besluit genomen de verhoging kwijt te schelden tot op f 2.666,--.

Belanghebbende is tegen die uitspraak en dat besluit tijdig en regelmatig in beroep gekomen.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

De zaak is behandeld ter zitting van 20 april 1993. Hierbij waren aanwezig en zijn gehoord belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

Het Hof heeft ter zitting, met instemming van belanghebbende, de Inspecteur desgevraagd de gelegenheid geboden alsnog bij brief aan het Hof over te leggen een exemplaar van het in het beroepschrift en het verzoekschrift genoemde

controle rapport, en een copie van de brief van de controlerende ambtenaar aan belanghebbende d.d. 10 november 1989 met bijlage.

De Inspecteur heeft van deze gelegenheid gebruik gemaakt door de indiening van zijn brief van 17 mei 1993 met twee bijlagen. De Inspecteur heeft in zijn brief van 17 mei 1993 voorts een uitvoerige beschouwing opgenomen over de bruto-winst welke volgens hem minimaal is behaald op verkochte beeldjes.

Belanghebbende, aan wie een afschrift van de laatstgenoemde brief met twee bijlagen is toegezonden, is op de voet van het bepaalde in artikel 14, lid 1, sub 2, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in de gelegenheid gesteld schriftelijk van haar gevoelen omtrent de inhoud van die stukken te doen blijken, maar zij heeft het Hof schriftelijk geantwoord er geen behoefte aan te hebben van die gelegenheid gebruik te maken en van oordeel te zijn dat die stukken reeds zijn weerlegd in de door belanghebbende reeds eerder aan het Hof toegezonden stukken.

Op de vorenbedoelde correspondentie is het bepaalde in artikel 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toegepast.

Partijen hebben schriftelijk verklaard geen behoefte te hebben aan een nieuwe mondelinge behandeling.

## **2. Feiten.**

2.1. Belanghebbende is op 15 december 1985 begonnen met de exploitatie, in de vorm van een eenmanszaak, van een winkel in (onder meer) lijsten, schilderijen, aardewerk en beeldjes; zij stond met haar verkoopwaar in 1986 ook wel op de markt. Belanghebbende was gedurende het onderhavige tijdvak ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet); zij heeft voor de toepassing van de Wet het kasstelsel toegepast.

2.2. De door belanghebbende voor de bedoelde onderneming opgezette administratie en boekhouding zijn als volgt georganiseerd:

- van elke verkoop wordt een verkoopbon opgemaakt
- de verkoopbonnen worden geboekt in een verkoopboek, met kolommen welke dienen voor een correcte toepassing van het tarief van de omzetbelasting

- een tabellarisch kas- bankboek, waarin onder meer de per week getotaliseerde omzet wordt geboekt
- een diversenboek, bestemd voor de vastlegging van leningen en privé-opnamen.

2.3. Belanghebbende heeft voor de omzetbelasting aangiften gedaan welke aldus zijn samen te vatten:

	1986	1987	1988
volgens algemeen tarief	f 692,--	f 6.626,--	f 6.846,--
volgens laag tarief	" 362,--	" 767,--	" 1.183,--
Totaal	f 1.054,--	f 7.393,--	f 8.029,--
Voorbelasting	f 2.469,--	" 6.690,--	" 5.626,--
	-/- f 1.415,--	f 703,--	f 2.403,--
regeling kleine ondernemers		" 447,--	" 2.298,--
aangifte	-/- f 1.415,--	f 256,--	f 105,--.

2.4. Vanwege de Inspecteur is bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld over de periode 1985 tot en met 1988. Volgens het ter zake opgemaakte controlerapport, waarvan een afschrift tot de stukken behoort, en dat is gedagtekend 4 september 1989 in plaats van de in de stukken genoemde datum 6 oktober 1989, moet van belanghebbende omzetbelasting worden nageheven;

verkort weergegeven, zegt het controlerapport het volgende:

- op de balans ultimo 1987 en de balans ultimo 1988 is de voorraad zelf vervaardigde beeldjes voor een te hoog bedrag opgenomen,
- nadat de onder a bedoelde fouten zijn gecorrigeerd, is het volgens de boekhouding gerealiseerde brutowinstpercentage in de jaren 1986 tot en met 1988 respectievelijk 294,8, 138,1 en 225,8 (uitgedrukt als percentage van de inkoopwaarde),
- het beschikbare "netto-privé" is als volgt te berekenen:

		1986	1987	1988
-----				
Beginvermogen	-/-	f 2.955,--	f 858,--	f 12.988,--
Inkomen	"	14.787,--	20.435,--	14.925,--
Onbelaste vermogenstoename			" 32.118,--	" 1.465,--
		-----	-----	-----
		f 11.832,--	f 53.411,--	f 29.378,--
eindvermogen	"	858,--	" 12.988,--	" 9.960,--
		-----	-----	-----
Privé		f 10.974,--	f 40.423,--	f 19,418,--
benoemd privé	"	23.011,--	" 22.106,--	" 13.939,--
		-----	-----	-----
onbenoemd privé	-/-	f 12.037,--	f 18.317,--	f 5.479,--,

d) de bedrijfsontvangsten moeten, gelet op het onaanvaardbare niveau van het "onbenoemde privé", hoger geweest zijn respectievelijk f 32.000,--, f 3.000,-- en f 15.000,--, inclusief omzetbelasting,

e) de correcties sub d hebben tot gevolg een hogere omzetbelastingschuld van respectievelijk f 5.333,--, f 500,-- en f 2.500,--,

f) belanghebbende heeft op de verkoop van door haar echtgenoot vervaardigde beeldjes ten onrechte het verlaagde in plaats van het algemene tarief toegepast,

g) de correctie van de fout sub f leidt tot een verhoging van de omzetbelastingschuld voor de jaren 1987 en 1988 met f 1.455,--respectievelijk f 2.112,--,

h) de administratie is van dien aard dat, anders dan belanghebbende bij het verzorgen van haar aangiften heeft aangenomen, de kleine-ondernemersregeling niet kan worden toegepast, en

i) de correctie van de fout sub h leidt tot een verhoging van de omzetbelastingschuld voor de jaren 1987 en 1988 met f 447,--respectievelijk f 2.300,--.

2.5. De naheffingsaanslag is als volgt berekend:

	1986	1987	1988
-----			
volgens 2.4.e	f 5.333,--	f 500,--	f 2.500,--
volgens 2.4.g		" 1.455,--	" 2.112,--
volgens 2.4.i		" 447,--	" 2.300,--
	-----	-----	-----
	f 5.333,--	f 2.402,--	f 6.912,--
enkelvoudige belasting- verhoging 50%	" 2.666,--		

2.6. Bij de hiervoor bedoelde controle is vastgesteld - hetgeen niet in het controlerapport is vastgelegd maar wel in confesso is - dat het kas-bankboek een negatief kassaldo uitwees van

f 526,73 op 26 november 1986

f 667,25 op 18 maart 1987

f 389,87 op 22 april of 8 mei 1987 en

f 1.153,78 op 23 november 1987.

### 3. Geschil.

Voor wat betreft de enkelvoudige belasting is de gehele naheffingsaanslag in geschil (belanghebbende stemt slechts in met de correctie hiervóór onder 2.4.a bedoeld). De Inspecteur heeft ter zitting uitdrukkelijk verklaard dat de verhoging moet vervallen. Het geschil is terug te voeren tot de volgende vragen.

3.1. Heeft belanghebbende in de jaren 1986 tot en met 1988 een gedeelte van de omzet niet in haar boekhouding verantwoord?

3.2. Is op de door belanghebbendes echtgenoot vervaardigde en door belanghebbende vervolgens verkochte beeldjes het algemene tarief dan wel het verlaagde tarief van toepassing?

3.3. Heeft belanghebbende recht op vermindering van de belasting op de voet van de kleine-ondernemersregeling?

Vraag 3.1 wordt door belanghebbende ontkennend en door de Inspecteur bevestigend beantwoord; de Inspecteur beroept zich hierbij onder meer op artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Vraag 3.2 is terug te voeren tot de vraag of de bedoelde beeldjes zijn te rangschikken onder post 29.a. van tabel I, behorende bij de Wet, welke vraag door belanghebbende bevestigend en door de Inspecteur ontkennend wordt beantwoord.

Vraag 3.3 spitst zich toe op de vraag of belanghebbende heeft voldaan aan hetgeen bij of krachtens artikel 34 van de Wet is voorgeschreven, welke vraag door belanghebbende bevestigend en door de Inspecteur ontkennend wordt beantwoord.

#### **4. Standpunt van belanghebbende.**

Belanghebbende heeft ter zitting aan hetgeen door haar reeds in de stukken is aangevoerd zakelijk het volgende toegevoegd.

##### **algemeen.**

4.1. De inhoud van het verzoekschrift geeft belanghebbende geen aanleiding haar standpunt te veranderen. Bij de beoordeling van de resultaten van het vanwege de Inspecteur ingestelde boekenonderzoek dient in aanmerking te worden genomen dat belanghebbende tijdens het boekenonderzoek in het ziekenhuis vertoefde, dat de controlerende ambtenaar uitsluitend contact heeft gehad met belanghebbendes echtgenoot, en dat belanghebbendes kind veertig graden koorts had.

Belanghebbendes echtgenoot was tijdens het onderzoek wel in staat enige globale informatie te geven maar hij was niet op de hoogte van allerlei van belang zijnde details. De in het verzoekschrift genoemde prijzen zijn niet juist.

##### **ad geschilpunt 3.1.**

4.2. De Inspecteur stelt in het verzoekschrift, verkort weergegeven, dat belanghebbende in het beroepschrift stelt dat een in 1987 ontvangen restitutie van

inkomstenbelasting ad f 25.409,-- beschikbaar was voor "onbenoemd privé" maar dat belanghebbendes echtgenoot bij brief van 1 augustus 1989, van welke brief een copie tot de stukken behoort, aan de gemeente P over de besteding van het genoemde bedrag zodanige mededelingen heeft gedaan dat niet alleen moet worden geconcludeerd dat het hier om "benoemd privé" gaat maar ook het hiervóór onder 2.4.c genoemde bedrag van f 22.106,-- moet worden verhoogd met f 25.409,-- en dat het aldaar genoemde bedrag van f 18.317,-- in dit verband moet worden verminderd met f 25.409,--.

Belanghebbende wenst hier tegen in te brengen dat, zoals trouwens reeds in die brief is vermeld, het bedrag van f 25.409,-- slechts voor een gedeelte is gebruikt voor de in de brief van 1 augustus 1989 aan de gemeente P genoemde bijzondere bestemmingen; de omvang van dit gedeelte zou slechts door schatting kunnen worden vastgesteld. De Inspecteur heeft gelijk voor zover hij stelt dat dit gedeelte niet beschikbaar is geweest voor "onbenoemd privé".

### **ad geschilpunt 3.2.**

4.3. De onderhavige beeldjes worden gemaakt van plaatstaal, metalen draad en moeren, welke zodanig aan elkaar worden gelast dat het beeldje doet denken aan een mens in een specifieke houding, bijvoorbeeld de houding van een dirigent, een kaartspeler of een tandarts. De beeldjes worden, eveneens door belanghebbendes echtgenoot, schoongeborsteld, in een dompelbad gelakt en met de kwast gebronsd. De Inspecteur ziet in het verzoekschrift, waarin hij suggereert dat belanghebbendes echtgenoot niet als kunstenaar bekend staat, over het hoofd dat A en belanghebbendes echtgenoot één en dezelfde persoon zijn.

### **5. Standpunt van Inspecteur.**

De Inspecteur heeft ter zitting geen stellingen of argumenten toegevoegd aan hetgeen hij in de van hem afkomstige stukken heeft aangevoerd. Hij heeft ter zitting, zoals reeds overwogen, uitdrukkelijk verklaard dat de verhoging moet vervallen.

## **6. Beoordeling van het geschil.**

### **ad kwaliteit boekhouding.**

6.1. De Inspecteur voert ter ondersteuning van zijn stelling dat belanghebbende niet heeft voldaan aan hetgeen bij of krachtens artikel 34 van de Wet is voorgeschreven, onder meer aan dat belanghebbende geen inkoopboek heeft bijgehouden. Nu belanghebbende, zoals is af te leiden uit hetgeen hiervoor onder 2.1 is vermeld, gebruik maakt van de aanwijzing als bedoeld in artikel 26, lid 1, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, was zij evenwel niet verplicht een inkoopboek bij te houden en kon zij, voor wat betreft de inkopen, volstaan met het regelmatig aantekening houden van de uitgaven ter zake van de aan haar verrichte leveringen.

6.2. De Inspecteur voert voor zijn hiervóór onder 6.1 bedoelde stelling verder aan dat de controle-ambtenaar die vanwege de Inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek heeft ingesteld, daarbij heeft geconstateerd dat belanghebbendes kas-bankboek de hiervoor onder 2.6 genoemde zogeheten negatieve kassaldi uitwijst.

Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende voor de bedoelde negatieve saldi in het beroepschrift een afdoende verklaring gegeven door erop te wijzen dat belanghebbende, kort gezegd, haar privé-geldmiddelen niet steeds gescheiden heeft gehouden van de geldmiddelen van haar onderneming. Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat belanghebbende niet verplicht was in het voor de onderneming bijgehouden kas-bankboek ook die ontvangsten en uitgaven te registreren welke geen invloed hebben op de berekening van de belastingschuld.

Hieraan doet overigens niet af dat het de overtuigingskracht van een ten behoeve van een onderneming bijgehouden kas-bankboek ten goede komt als daarin regelmatig aantekening wordt gehouden van alle mutaties in het kas- en banksaldo van die onderneming.

De Inspecteur merkt in het verzoekschrift op dat de vorenbedoelde door belanghebbende aangedragen verklaring "maakt dat de kas verder negatief gaat", doch het Hof kan de Inspecteur hierin niet volgen.



6.3. De Inspecteur stelt dat belanghebbende een gedeelte van de opbrengst van de door haar verkochte beeldjes niet in haar boekhouding heeft verantwoord. Hij heeft dit naar het oordeel van het Hof evenwel niet aannemelijk gemaakt. In het verzoekschrift heeft de Inspecteur in dit verband enkele inkooprijzen/kostrijzen en verkooprijzen genoemd. Wat er ook van deze gegevens moge zijn - het Hof gaat daarop hierna nog in - het Hof acht het reeds hierom niet verantwoord de door de Inspecteur daarop gebaseerde berekeningen over te nemen omdat de Inspecteur daarin werkt met rekenkundige gemiddelden zonder aan te geven waarom naar zijn oordeel die gemiddelden geacht kunnen worden (bij benadering) aan te sluiten bij de werkelijkheid. Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat belanghebbende in het beroepschrift een op gemiddelden gebaseerde benaderingswijze heeft bestreden en dat zij ter zitting heeft verklaard dat de door de Inspecteur gehanteerde prijzen niet stroken met de realiteit.

De in het verzoekschrift vermelde inkooprijzen, verkooprijzen en bruto-winstpercentages zijn in het door de Inspecteur alsnog overgelegde controlerapport niet genoemd.

Mede omdat belanghebbende volgens haar geloofwaardige verklaring niet aanwezig is geweest bij het controle-onderzoek, acht het Hof niet aannemelijk dat de Inspecteur in het verzoekschrift betrouwbare gegevens over de prijzen heeft vermeld. Het Hof kan niet ingaan op de stellingen en berekeningen in de brief van de Inspecteur d.d. 17 mei 1993, onderdeel 4, omdat deze buiten de procesorde zijn ingediend.

6.4. De Inspecteur stelt voorts, zakelijk samengevat, dat een vermogensvergelijking uitwijst dat het zogeheten netto-privé van belanghebbende te laag is (in het verzoekschrift noemt de Inspecteur voor de jaren 1986 tot en met 1988 een netto-privé van respectievelijk negatief f 12.037,--, positief f 4.733,-- en positief f 479,--). Ook dit wordt door belanghebbende bestreden.

Het Hof acht de door de Inspecteur verdedigde vermogensvergelijking reeds hierom niet juist omdat daarin niet is verwerkt dat, zoals door belanghebbende is verklaard en door de Inspecteur niet althans niet voldoende is betwist, de familie van belanghebbende haar financieel heeft geholpen en evenmin dat, zoals blijkt uit de door de Inspecteur als bewijsmiddel overgelegde brief van belanghebbendes echtgenoot d.d. 1 augustus 1989, de echtgenoot grote schulden had.

Het Hof neemt bij dit laatste in aanmerking dat het niet-verwerken van schulden in een vermogensvergelijking niet bezwaarlijk behoeft te zijn indien de schulden gelijk blijven; in casu staat evenwel vast dat het saldo van de schulden van de echtgenoot niet gelijk is gebleven, zij het dat niet is komen vast te staan hoe het verloop van de schulden van de echtgenoot precies is geweest. Slechts ter illustratie noemt het Hof het bedrag van f 18.000,-- dat volgens pagina 2 van het bezwaarschrift in verband met geleden verlies werd geleend, maar van welk bedrag niet is terug te vinden of, en zo ja hoe, dit door de Inspecteur in zijn vermogensvergelijking werd verwerkt.

### **ad geschilpunt 3.1.**

6.5. Het Hof is op grond van hetgeen hiervoor onder 6.1 tot en met 6.4 is overwogen van oordeel dat belanghebbende geacht moet worden te hebben voldaan aan de verplichtingen welke zijn opgelegd bij of krachtens artikel 34 van de Wet en dat mitsdien het beroep van de Inspecteur op het bepaalde in artikel 36 van de Wet moet worden verworpen.

6.6. Op grond van hetgeen hiervoor onder 6.2 tot en met 6.4 is overwogen, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende in de jaren 1986 tot en met 1988 een gedeelte van haar omzet niet in haar boekhouding zou hebben verantwoord. Vraag 3.1 wordt dus ontkennend beantwoord.

### **ad geschilpunt 3.2.**

6.7. Post 29.a. van tabel I, behorende bij de Wet luidt aldus "beeldhouwwerken en andere voorwerpen van plastische kunst, welke door kunstenaars zijn ontworpen, niet als massaproducten zijn aan te merken en, voor zover het andere voorwerpen van plastische kunst betreft, eigenhandig zijn uitgevoerd".

6.8. Het is in confesso dat de onderhavige beeldjes door belanghebbendes echtgenoot zijn gemaakt. Nu belanghebbende zulks stelt en de Inspecteur het tegendeel niet aannemelijk heeft gemaakt, acht het Hof aannemelijk dat de bedoelde beeldjes door belanghebbendes echtgenoot zijn ontworpen.

Belanghebbende, op wie te dezen de bewijslast rust, heeft tegenover de betwisting door de Inspecteur geen omstandigheden of feiten aannemelijk gemaakt waaruit zou kunnen worden afgeleid dat haar echtgenoot kunstenaar is in de vorenbedoelde zin, dit is iemand die in het maatschappelijk verkeer functioneert en wordt gezien als kunstenaar.

Zo heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat haar echtgenoot in kringen van kunstenaars, kunstrecensenten, houders van expositieruimten, of kunsthandelaren wordt gezien als kunstenaar.

Belanghebbende heeft niet gesteld en evenmin is op andere wijze aannemelijk geworden dat haar echtgenoot de beeldjes heeft gemaakt onder toezicht van een kunstenaar. Uit een en ander volgt dat geschilpunt 3.2 moet worden beslist in de door de Inspecteur voorgestane zin.

Nu de wijze van berekening van de hieruit voortvloeiende correctie op zichzelf niet in geschil is, dient de naheffingsaanslag voor wat betreft de onder 2.4.g genoemde bedragen van f 1.455,-- en f 2.112,-- in stand te blijven.

### **ad geschilpunt 3.3.**

6.9. Nu belanghebbende, zoals hiervóór onder 6.5 is overwogen, geacht moet worden te hebben voldaan aan de verplichtingen welke zijn opgelegd bij of krachtens artikel 34 van de Wet, heeft zij recht op vermindering van de belasting op de voet van de kleine-ondernemersregeling.

## ad nadere berekening naheffingsaanslag.

6.10. De naheffingsaanslag moet, gelet op het voorgaande en in aanmerking nemende het gestelde onder punt 3 van de brief van de Inspecteur d.d. 17 mei 1993, naar 's-Hofs oordeel worden verminderd overeenkomstig de volgende berekening:

	1986	1987	1988
volgens algemeen tarief	f 692,--	f 6.626,--	f 6.846,--
volgens laag tarief	" 362,--	" 767,--	" 1.183,--
volgens 6.8, slot,		" 1.455,--	" 2.112,--
	-----	-----	-----
	f 1.054,--	f 8.848,--	f 10.141,--
voorbelasting	" 2.469,--	" 6.690,--	" 5.626,--
	-----	-----	-----
Saldo	-/ f 1.415,--	f 2.158,--	f 4.515,--
kleine-ondernemersregeling		" 2.158,--	
	-----	-----	-----
	-/ f 1.415,--		f 4.515,--
Aangifte	-/ " 1.415,--	f 256,--	" 105,--
	-----	-----	-----
na te heffen		-/ 256,--	f 4.410,--

totaal f 4.154,--.

## 7. Proceskosten.

Het Hof acht, hoewel het beroep deels gegrond is, geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, omdat belanghebbende op de bij het hiervoor onder 2.4 bedoelde boekenonderzoek geconstateerde negatieve kassaldi, welke onder haar aandacht zijn gebracht bij brief van 10 november 1989, niet tijdig een toelichting

heeft gegeven, zodat de Inspecteur heeft kunnen menen dat een gedeelte van de omzet niet in de boekhouding werd verantwoord.

## **8. Beslissing.**

Het Hof VERNIETIGT de bestreden uitspraak;

VERMINDERT de naheffingsaanslag tot f 4.154,--, zonder verhoging;

GELAST dat de Inspecteur aan belanghebbende het gestorte griffierecht ten bedrage van f 75,-- vergoedt.

Aldus vastgesteld op 22 februari 1994 door mr. A. Stoop, lid van voormelde Kamer, in tegenwoordigheid van mr. P.J.J. Spijkers, waarnemend-griffier.

Spijkers

Stoop

Met ontvangstbevestiging in afschrift aan partijen verzonden op: 22 februari 1994

In de openbare terechtzitting van de tweede enkelvoudige Belastingkamer van dit Hof van woensdag 2 maart 1994, aanvang 9.00 uur, zal het Hof mededeling doen van de bovenstaande beslissing betreffende de verhoging.