

## **Gerechtshof te Amsterdam**

Derde Enkelvoudige Belastingkamer

30 december 1994

Kenmerk: 93/3157

### **UITSPRAAK**

op het beroep van X te Z, belanghebbende, tegen een navorderingsaanslag opgelegd door het Hoofd van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen te A de Inspecteur.

#### **1. Loop van het geding**

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 19 juli 1993, ingediend door gemachtigde, en aangevuld bij brief van 22 november 1993. Het beroep is gericht tegen de aan belanghebbende met dagtekening 2 juni 1993 over het jaar 1988 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting.

Aan belanghebbende was oorspronkelijk een aanslag opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van f 27.704,--.

De navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 36.648,-- met een verhoging van 100 procent van de nagevorderde belasting waarvan 50 procent is kwijtgescholden.

Het beroep strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot handhaving van de navorderingsaanslag.

Ter zitting van 31 augustus 1994 zijn verschenen belanghebbende in persoon, vergezeld van zijn gemachtigde, alsmede de Inspecteur.

Op 14 september 1994 heeft het Hof mondeling uitspraak gedaan waarvan het proces-verbaal op 21 september 1994 aangetekend aan partijen is verzonden. Bij fax ter griffie ontvangen op 1 oktober 1994 heeft belanghebbende verzocht de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Het daarvoor

verschuldigde griffierecht is tijdig - op 16 december 1994 - contant ter griffie van het Gerechtshof betaald.

## **2. Tussen partijen vaststaande feiten**

2.1. Belanghebbende exploiteert vanaf 1985 een autorijschool op zijn huisadres. De lessen zijn uitsluitend gericht op het behalen van het B(E) rijbewijs.

2.2. In 1993 is bij belanghebbende een boekenonderzoek voor de inkomstenbelasting en de omzetbelasting over de jaren 1988 tot en met 1992 ingesteld. In het met dagtekening 19 januari 1993 dienaangaande opgestelde controlerapport is voor zover hier van belang vermeld:

### "ALGEMEEN

#### Rechtsvorm onderneming

Hoewel belastingplichtige al sinds 1985 een autorijschool drijft, en ingeschreven staat als ondernemer bij de Kamer van Koophandel, heeft hij tot op heden nog nooit aangifte gedaan voor de omzetbelasting.

Tot en met 1990 zijn de inkomsten uit de rijkschool aangegeven als "andere bruto inkomsten uit arbeid". De aangifte inkomstenbelasting 1991 is tot op heden nog niet gedaan. Over de gecontroleerde periode was er geen personeel in loondienst werkzaam.

#### Administratie

De belastingplichtige heeft, m.u.v. 1989, afspraakagenda's overgelegd. Deze agenda's geven sterk de indruk dat ze achteraf zijn opgemaakt. Een kasboek is niet bijgehouden. De overige administratie bestaat uit benzinebonnen, onderhoudsnota's en rekeningen betreffende consumpties genuttigd bij het afnemen van examens.

Niet voldoen aan de boekhoudplicht.

(artikel 53a Algemene wet inzake rijksbelastingen) Belastingplichtige voldoet niet aan de eisen die art. 53a aan een boekhouding stelt.

Niet voldoen aan de bewaarplicht.

(artikel 54 Algemene wet inzake rijksbelastingen)

De belastingplichtige heeft niet voldaan aan de bewaarplicht. De indruk bestaat dat de originele afspraakagenda's niet bewaard zijn gebleven. Verder zijn over diverse jaren de benzinebonnen en andere kostenbonnen niet volledig bewaard gebleven. Ook de afschriften van bankrekening 00000 zijn niet bewaard gebleven.

## ONDERNEMERSCHAP INKOMSTENBELASTING

Er is sprake van een onderneming wanneer met een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid aan het maatschappelijk verkeer wordt deelgenomen met als oogmerk het behalen van winst. De feitelijke omstandigheden zijn als volgt:

- er is sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid;
- er wordt deelgenomen aan het maatschappelijk verkeer;
- er wordt winst beoogd;

Hiermee is duidelijk aangetoond dat X gezien moet worden als ondernemer voor de inkomstenbelasting.

## FISCALE BALANS

Bij de aangiften inkomstenbelasting over 1988 t/m 1990 heb ik geen balansen aangetroffen. Dit is te verklaren omdat men er vanuit is gegaan dat de inkomsten dienden te worden aangegeven als andere bruto inkomsten uit arbeid.

Kas

De kassaldo's per 31 december over de gecontroleerde jaren zijn niet te bepalen, omdat er geen kasadministratie is bijgehouden.

## FISCALE WINSTBEREKENING

Opbrengstverantwoording

De belastingplichtige houdt geen kasadministratie bij. Ook achteraf zijn er geen kasopstellingen gemaakt. Alleen afsprakenagenda's, waarvan sterk de indruk bestaat

dat ze achteraf zijn opgesteld, zijn op 1989 na bewaard gebleven. Ook de afschriften van de bankrekening 00000 zijn niet bewaard gebleven, alsmede de rekening courant met het C.B.R. en de duplo-aanvraagformulieren voor de eerste- en de herexamens over 1988 t/m 1990. Door deze handelwijze is kascontrole niet mogelijk. Uit het bovenstaande blijkt dat de opbrengstverantwoording niet kan dienen als betrouwbare basis voor de fiscale winstberekening.

## OMZET

De belastingplichtige bepaalt de omzet aan de hand van de afsprakenagenda's. In de avonduren wordt slechts zeer incidenteel les gegeven, terwijl het voorgeschreven is een aantal lessen in de avonduren te geven. In de agenda's staan de gegeven lessen aangegeven onder vermelding van alleen voornamen en de lestijd. Uit het gestelde onder opbrengstverantwoording en omzet blijkt dat de door de belastingplichtige gevolgde handelwijze niet kan dienen als basis voor de winstberekening.

### Aangegeven ontvangsten/Aantal gegeven lessen

Over de jaren dat de aangifte is ingediend, 1988 t/m 1990, zijn de volgende ontvangsten aangegeven:

1988: f 7.245,--, ofwel 207 lessen.

1989: f 16.310,--, ofwel 466 lessen.

1990: f 33.040,--, ofwel 948 lessen.

Totale ontvangsten 1988 t/m 1990 f 56.595,--

Theoretisch aantal gegeven lessen over de periode 1988 t/m 1990 op basis van door het C.B.R. verstrekte informatie:

Aantal aangevraagde eerste examens:  $44 \times 33$  lessen = 1452 lessen

Aantal aangevraagde herexamens:  $84 \times 7$  lessen = 588 lessen

Aantal examenuren: 128 = 128 lessen

Minimum aantal gegeven lessen over 1988 t/m 1990 2168 lessen

De gemiddelde lesprijs over 1988 t/m 1990 komt dan neer op:  $f 56.595,-- : 2168 = f 26,10$ .

Deze lesprijs benadert in geen geval de door belastingplichtige verstrekte lesprijs van f 35,--.

Aantal verreden kilometers a.d.h. van de aanwezige brandstofbonnen:

Over de jaren 1988 t/m 1992 heeft belastingplichtige in Nederland voor de volgende bedragen getankt:

1988: f 4.807,--

1989: f 5.639,--

Aan de hand van de jaartotalen aan Nederlandse brandstofbonnen en de door belastingplichtige verstrekte gegevens omtrent Nederlandse privé kilometers en benzinegebruik van zijn gebruikte auto's, kunnen de volgende zakelijke kilometers per jaar worden berekend met behulp van de formule: (Benzine: gemiddelde prijs per liter) x gemiddelde kilometers per liter brandstof.

1988: 25.874 km.

1989: 28.725 km.

Aantal verreden kilometers per lesuur:

Uit onderzoek is gebleken dat het gemiddeld aantal kilometers per lesuur 35,7 km. bedraagt. Rekening houdend met loze kilometers kan het aantal kilometers per lesuur derhalve op 40 gesteld worden.

Aantal gegeven lessen inclusief examens a.d.h. van zakelijk verreden kilometers en het gemiddelde van 40 kilometer per les van één uur:

1988: 646 lessen.

1989: 718 lessen.

Tarieven 1988 t/m 1992:

De lesprijzen per uur bedroegen volgens belastingplichtige:

1988 - f 35,--

1989 - f 35,--

Na aftrek van de examenkosten hield belastingplichtige aan de ontvangen examengelden ongeveer f 50,-- over voor het examenuur en administratiekosten.

Theoretische ontvangstenberekeningen 1988 t/m 1992:

Aan de hand van de berekende aantallen lessen, de tarieven en de aantallen aangevraagde (her)examens kunnen de theoretische ontvangsten over de jaren 1988 t/m 1992 als volgt worden berekend:

1988:

Aantal gegeven rijlessen 646 lessen

Aantal aangevraagde (her)examens volgens C.B.R.-lessen -/- 27 lessen

Aantal gewone lessen 619 lessen

Ontvangsten:

619 lessen à f 35,-- = f 21.665,--

27 examens à f 50,-- = f 1.350,--

-----

Ontvangsten 1988 f 23.015,--

=====

Omzet voor de V. en W.-rekening

100/120 x f 23.015,-- = f 19.179,--

=====

1989:

Aantal gegeven rijlessen 718 lessen

Aantal aangevraagde (her)examens volgens C.B.R.-lessen -/- 34 lessen

Aantal gewone lessen 684 lessen

Ontvangsten:

684 lessen à f 35,-- = f 23.940,--

34 examens à f 50,-- = f 1.700,--

-----

Ontvangsten 1989 f 25.640,--

=====

Omzet voor de V. en W.-rekening

100/118,5 x f 25.640,-- = f 21.637,--

=====

De V. en W.-rekeningen over 1988 t/m 1992 horen als volgt te luiden:

1988:

Omzet f 19.179,--

-/- f 6.628,--

-----

Winst uit onderneming 1988 f 12.551,--

Aangegeven onder andere inkomsten uit arbeid: f 2.444,--

-----

Winstcorrectie 1988 f 10.107,--

=====

Geen zelfstandigenaftrek, voldoet niet aan urencriterium.

1989:		
Omzet		f 21.637,--
	-/-	f 7.800,--
		-----
Winst uit onderneming 1989		f 13.837,--
Aangegeven onder andere inkomsten uit arbeid:		f 9.458,--
		-----
Winstcorrectie 1989		f 4.379,--

Geen zelfstandigenaftrek, voldoet niet aan urencriterium.

Verhoging inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen Over de correcties (999) leg ik een verhoging op. De correctie betreft winstbijtellingen. De verhoging bedraagt 100%, waarvan ik 50% zal kwijtschelden. Deze verhoging is gebaseerd op artikel 18 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en hoofdstuk IV van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

## SLOTOPMERKINGEN

De gevolgen van het boekenonderzoek heb ik besproken met belastingplichtige en zijn zoon. De zoon trad gedurende het onderzoek op als tolk. De belastingplichtige gaat met de correcties niet akkoord."

2.3. Bij brief van 20 januari 1993 werd een afschrift van het openbare gedeelte van het verslag dat werd opgemaakt naar aanleiding van het ingestelde boekenonderzoek, aan belanghebbende gezonden. Vermeld werd onder meer dat de Inspecteur overeenkomstig het vermeldde in het verslag navorderingsaanslagen met verhoging zou opleggen.

2.4. De in het geding zijnde navorderingsaanslag is opgelegd aan de hand van de resultaten van het boekenonderzoek. Het aanvankelijk op f 27.704,-- vastgestelde belastbare inkomen is aldus verhoogd met f 10.107,-- tot f 37.811,--. Naar aanleiding van een nagesprek is dit belastbare inkomen verlaagd met rente lening ad f 1.163,-- tot f 36.648,--, naar welk belastbaar inkomen de navorderingsaanslag is vastgesteld.



### **3. Geschil**

In geschil is of de navorderingsaanslag terecht is opgelegd.

### **4. Standpunten van partijen**

Verwezen wordt naar hetgeen dienaangaande in de gedingstukken is vermeld.

Ter zitting hebben partijen, zakelijk weergegeven, hieraan nog het volgende toegevoegd:

belanghebbende:

Er is een gesprek geweest. De stukken liggen bij hem. Ik kan geen gegevens krijgen. De fiscus is buiten zijn boekje gegaan door geen tolk in te schakelen. Een verhoging van 50 procent is te veel. De cliënt moet het rapport tekenen. Nu de handtekening ontbreekt, kan de controle niet als bonafide worden aangemerkt.

de Inspecteur:

Het onderzoek is terdege uitgevoerd. De boekhouding kan worden verworpen. Belanghebbende behoeft het op zich zelf niet eens te zijn met de resultaten van het onderzoek, maar hij moet daartegen wel valide argumenten aandragen.

In de beginjaren was er misschien nog geen sprake van een onderneming, maar later nam het een grotere vlucht. Belanghebbende wist dat misschien zelf niet, doch hij had moeten informeren. Ook al twijfelde hij, toch heeft hij willens en wetens omzet verzwegen.

### **5. Beoordeling van het geschil**

5.1. De in het geding zijnde navorderingsaanslag is opgelegd aan de hand van de bevindingen van een bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek. In het verslag van het boekenonderzoek is gemotiveerd uiteengezet dat belanghebbendes opbrengstverantwoording niet kan dienen als betrouwbare grondslag voor de winstberekening.

Belanghebbende heeft niets aangevoerd waaruit kan worden afgeleid dat voor voormelde conclusie onjuiste argumenten zijn gehanteerd, terwijl het Hof daarvan

ook overigens niet is gebleken. Voorts zijn in het verslag gemotiveerde berekeningen gegeven van de theoretische omzet van belanghebbendes onderneming. Gesteld noch gebleken is dat voor die berekeningen van verkeerde gegevens is uitgegaan.

Nu belanghebbende tegen de navorderingsaanslag in feite slechts heeft aangevoerd dat de controle niet bonafide is, aangezien het controlerapport niet door hem is getekend, acht het Hof de juistheid van de navorderingsaanslag voldoende aannemelijk gemaakt. Hetgeen belanghebbende overigens heeft aangevoerd, kan niet tot een ander oordeel leiden.

5.2. Op grond van de omstandigheid dat belanghebbende bij het doen van zijn aangifte ervan is uitgegaan dat de resultaten van de door hem gegeven autorijlessen als inkomsten uit arbeid in de zin van artikel 22, eerste lid, letter b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 dienden te worden aangemerkt en dat in redelijkheid ook heeft kunnen doen, is het Hof van oordeel dat belanghebbende met betrekking tot het niet volledig bijhouden van zijn administratie niet een zodanig verwijt kan worden gemaakt, dat de verhoging slechts tot op 50 procent dient te worden kwijtgescholden. Het Hof is van oordeel dat onder deze omstandigheden sprake is van een normaal geval van grove schuld/onachtzaamheid en dat de verhoging daarom tot op 25 procent dient te worden kwijtgescholden.

## **6. Proceskosten**

Het Hof acht geen termen aanwezig - partijen hebben dienaangaande geen opmerkingen gemaakt - voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

## 7. Beslissing

Het Hof

- handhaaft de navorderingsaanslag,
- vernietigt het kwijtscheldingsbesluit,
- verleent kwijtschelding van de verhoging tot op 25 procent van de nagevorderde belasting, en
- gelast de Inspecteur belanghebbende het door hem betaalde griffierecht ad f 75,-- te vergoeden.

Aldus vastgelegd in raadkamer van 30 december 1994 ter vervanging van de mondelinge uitspraak van 14 september 1994 door Mr. Dutmer, lid van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van Mr. Maat als griffier.

De voorzitter heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van de uitspraak in geanonimiseerde vorm. Van de beslissing inzake de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 1 februari 1995.

Maat

Dutmer

Aangetekend aan partijen verzonden: 9 januari 1995