

GERECHTSHOF TE LEEUWARDEN

BELASTINGKAMER

Nr. 617/80

UITSPRAAK

20 mei 1983

Het Gerechtshof te Leeuwarden, meervoudige belastingkamer,

Gezien het beroepschrift, ingediend namens X te Z, ingekomen op 10 juni 1980, en gericht tegen de blijkens aanslagbiljet, gedagtekend 15 april 1980 door de Inspecteur der directe belastingen te Y opgelegde aanslag wegens navordering van inkomstenbelasting voor het jaar 1977;

Gezien de overige stukken, waaronder het verzoogschrift (met bijlagen) en de door de gemachtigde van belanghebbende ter na te melden zitting van 5 maart 1981 overgelegde pleitnota, alsmede het door die gemachtigde - zonder bezwaar van de Inspecteur - alstoen overgelegde schrijven d.d. 27 februari 1981 van W van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden beschouwd;

Gehoord ter zitting van 5 maart 1981, gehouden te Leeuwarden, de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door W en de Inspecteur;

Overwegende dat de Inspecteur op verzoek van het Hof bij schrijven (met bijlage) van 27 maart 1981 nadere inlichtingen heeft verstrekt;

dat voormeld schrijven van 27 maart 1981 werd toegezonden aan de gemachtigde van belanghebbende, die in de gelegenheid werd gesteld daaromtrent van zijn gevoelen te doen blijken, van welke gelegenheid die gemachtigde bij schrijven (met bijlage) van 22 april 1981 heeft gebruik gemaakt;

dat afschrift van het schrijven werd toegezonden aan de Inspecteur;

Opnieuw gehoord ter zitting van 15 maart 1982, gehouden te Leeuwarden, de gemachtigde van belanghebbende en de Inspecteur, bijgestaan door de heer A, ambtenaar ter Inspectie der Invoerrechten en Accijnzen te V;

Overwegende dat belanghebbende een aanslag wegens navordering van inkomstenbelasting voor het jaar 1977 werd opgelegd naar een belastbaar

inkomen van f 24.864,-- voor wat betreft belanghebbende en van f 7.711,-- voor wat betreft zijn echtgenote, tot een bedrag van f 4.261,--, bestaande uit het bedrag van de nagevorderde belasting van f 3.409,-- en f 852,--, zijnde f 3.409,-- verhoging van de nagevorderde belasting minus het kwijtgescholden bedrag daarvan ad f 2.557,--;

dat belanghebbende uitsluitend tegen de navorderingsaanslag tijdig in beroep is gekomen;

Overwegende dat blijkens de gedingstukken en op grond van het verhandelde ter voormelde zittingen als niet, dan wel onvoldoende betwist, tussen partijen vaststaat:

dat belanghebbende, geboren in 1921, in het onderhavige jaar gehuwd was, terwijl mede tot zijn gezin behoorden vier onderscheidenlijk in 1966, 1968, 1969 en 1974 geboren en te zijnen laste komende kinderen;

dat hij in het onderwerpelijke jaar voor eigen rekening een cafébedrijf annex slijterij dreef en daarnaast een veehoudersbedrijf exploiteerde;

dat zijn echtgenote in dat jaar zodanige arbeid verrichtte in de onderneming van belanghebbende dat 1/5 gedeelte van de uit die onderneming genoten winst als door die echtgenote genoten winst uit onderneming werd aangemerkt;

dat de verhouding tussen café- en slijtverkoop als volgt is:

kratbier	10% café	90% slijt
frisdrank	73% café	27% slijt
wijn/gedestilleerd	26% café	74% slijt

dat het boekjaar gelijk was aan het kalenderjaar;

dat belanghebbende in 1977 in de inkomstenbelasting bij wijze van primitieve aanslag werd aangeslagen naar een belastbaar inkomen van f 9.704,-- (volgens aangifte) voor wat hem betreft, vermeerderd met $(4/5 \times f 2.000,-- =)$ f 1.600,-- (meer privé-gebruik uit de zaak en van de auto) en $(4/5 \times f 1.700,-- =)$ 1.360,-- (correcties 1976 in plaats van een navordering) en verminderd met $(4/5 \times f 1.000,-- =)$ f 800,-- wegens een telfout, zijnde f 11.864,--, en van f 3.921,-- (volgens aangifte) wat zijn echtgenote betreft, vermeerderd met $(1/5 \times f 2.700,-- =)$ f 540,-- (uit hoofde als vorenvermeld), zijnde f 4.461,--, waarvan belanghebbende niet in bezwaar

is gekomen;

Overwegende dat de Inspecteur bij het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag is uitgegaan van een hogere winst uit het cafébedrijf van f 16.250,-- (wegens meer omzet ten bedrage van f 15.000,-- in het cafébedrijf annex slijterij en meer privé-gebruik van goederen uit dat bedrijf ten bedrage van f 1.250,--) en (derhalve) van een belastbaar inkomen van f 11.864,--, vermeerderd met $(4/5 \times f 16250,-- =) f 13.000$, zijnde f 24.864,-- voor wat belanghebbende betreft en van f 4.461,--, vermeerderd met $(1/5 \times f 16.250,-- =)$, zijnde f 7.711,-- voor wat zijn echtgenote betreft, heeft geleid tot een bedrag aan na te vorderen belasting van f 3.409,-- - welk bedrag door de Inspecteur - na kwijtschelding werd verhoogd met f 852,--;

Overwegende dat het geschil uitsluitend de vraag betreft of de Inspecteur terecht het voormeld bedrag van f 15.000,-- als winst in het belastbaar inkomen heeft begrepen;

Overwegende dat namens belanghebbende schriftelijk en mondeling ter voormelde zittingen is gesteld - zakelijk - weergegeven:

dat niet juist is, dat de boekhouding niet aan de te stellen eisen zou voldoen, aangezien deze regelmatig werd bijgehouden, materieel betrouwbaar was en voorheen ook door de fiscus werd geaccepteerd;

dat het kastekort uitsluitend werd veroorzaakt door opnamen voor privé-uitgaven;

dat bij het onderzoek niet is gebleken, dat hij inkopen, heeft verzwegen en de controlerende ambtenaren, uitgaande van de inkopen, via een theoretische omzet, de winst hebben bepaald;

dat zij daarbij zijn uitgegaan van te hoge bruto-winstpercentages;

dat het gemiddeld bruto-winstpercentage in zijn bedrijf ongeveer 70 bedroeg;

dat hij zich hiervoor beroep op de navolgende factoren;

1. dat er niet sprake was van een echt restaurant, gelet op de beperkte omvang van de keukenactiviteiten, welke niet verder gingen dan het vervaardigen van uitsmijters e.d.;

2. dat in zijn café de prijzen steeds achterliepen;
3. dat terzake van repetitieavonden voor toneelvoorstellingen e.d. geen zaalhuur werd berekend en gratis koffie werd geschonken, zodat hij op zulke avonden geheel niets ontving;
4. dat het ging om een eenvoudig dorpscafé;
5. dat er veel slijtverkoop was;
6. dat veel gratis consumpties warden verstrekt;
7. dat in zijn café geen 230 glazen uit een fust verkocht warden in verband met de vele weggevertjes e.d.;
8. dat voor wijn hetzelfde gold, aangezien men in een dorpscafé “volle maat” schenkt, zodat een verkoop van 9 glazen per fles niet haalbaar was;
9. dat hij minder dan 19 glazen gedestilleerd per fles verkocht, gelet op het aantal weggevertjes, en het gebruik op het platteland om het glas “van boven vol” te schenken;
10. dat in U veel koffie in de huishouding en weinig in het café gedronken wordt, zodat hij veel koffie gratis verstrekke, zodat het door de fiscus berekende aantal van 12.000 verkochte koppen koffie veel te hoog is;
dat ook via de privé-uitgaven kan worden aangetoond, dat de fiscus van een te hoog bruto-winstpercentage is uitgegaan;

dat immers zijn privé-uitgaven – indien de correctie van totaal f 16.250,-- wordt gehandhaafd – f 17.176,-- + f 16.250,-- = f 33.246,-- zouden bedragen;

dat dit bedrag aanzienlijk te hoog is voor een eenvoudig plattelandsgezin van man, vrouw en vier kleine kinderen.

met conclusie: de navorderingsaanslag te vernietigen;

Overwegende dat de Inspecteur schriftelijk en mondeling ter voormelde zittingen heeft aangevoerd – zakelijk weergegeven –:

dat in het kader van actie schuimkraag door de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te V bij belanghebbende een boekenonderzoek werd ingesteld over de jaren 1974 tot en met 1978;

dat hierbij bleek, dat de administratie niet zodanig was, dat deze kon dienen als basis voor de winstberekening;

dat alle ontvangsten bleken te zijn berekend;

dat meteen bij de inkoop van ijs, snoep en tabaksfabrikaten de verkopen

werden berekend en als ontvangst genoteerd;

dat ten aanzien van de andere verkopen -dranken, keuken- de consumpties werden geturfd in het klantenboek, waarna zij periodiek werden geteld en herleid tot geldbedragen;

dat de privé-uitgaven eens per kwartaal tot een afgerond bedrag door de accountant werden geboekt;

dat, gelet op de aard van de administratie, voor het jaar 1977 de omzet werd berekend, waarbij werd uitgegaan van de inkopen, zoals die in belanghebbendes administratie werden aangetroffen

dat in dat verband opmerking verdient, dat de FIOD – aan de praktijk in talloze uiteenlopende horecabedrijven getoetste – uitschenknormen heeft ontwikkeld, uitgaande van de inhoud van de in de horesector gebruikelijke glazen voor de diverse soorten dranken en de inhoud van de gebruikte fusten en flessen, waarin die dranken worden geleverd;

dat bij voorbeeld, gebleken is, dat uit een fust bier gemiddeld 260 glazen geschonken kunnen worden;

dat dan nog geen rekening is gehouden met tapverlies, eigen gebruik, representatie, weggeefrondjes e.d.;

dat de FIOD hiervoor – gebaseerd op ervaringscijfers 30 glazen rekent, zodat de norm ter bepaling van de omzet van fustbier 230 glazen per fust is;

dat aldus is berekend, dat uit een literfles gedistilleerd gemiddeld 26 glazen geschonken kunnen worden;

dat de FIOD – op grond van ervaringscijfers voor eigen gebruik, representatie, weggeefrondjes e.d. 4 glazen rekent, zodat de norm ter bepaling van de omzet van gedistilleerd 22 glazen bedraagt;

dat uit praktische overwegingen de FIOD-normen aan de zeer voorzichtige kant zijn;

dat tijdens het voormelde boekenonderzoek de verdeling tussen caféverkoop en slijtverkoop in overleg en met instemming van belanghebbende is bepaald;

dat met betrekking tot de caféverkoop de FIOD-normen werden aangehouden ter berekening van de aantallen consumpties;

dat met betrekking tot beide soorten verkoop de verkoopprijzen, zoals die in belanghebbendes bedrijf in rekening werden gebracht, geheel zijn aangehouden;

dat de FIOD heeft berekend hoeveel koppen koffie verkocht kunnen worden

uit één kilogram koffie en tevens hoeveel koffie van koffiemelk kunnen worden voorzien uit één liter koffiemelk;

dat bij het bepalen van deze normen weer rekening is gehouden met factoren als eigen gebruik, zetverlies, representatie, weggevertjes e.d.;

dat bij het onderzoek is uitgegaan van de door belanghebbende ingekochte hoeveelheden koffie en koffiemelk en van de FIOD-normen ter bepaling van het aantal door belanghebbende verkochten aantal koppen koffie;

dat met betrekking tot tabaksfabrikanten, ijs, snoep, vloeit/aanstekers en de keuken (na aftrek eigen gebruik) bruto-winstpercentages zijn toegepast van respectievelijk 8, 30, 30, 50 en 100;

dat hierbij in sterke mate rekening is gehouden met het karakter van belanghebbendes cafébedrijf, zijnde dit een eenvoudig café op het platteland van U dat op de vorengeschetste wijze - zoals ook blijkt uit de, tot de stukken behorende, gedetailleerde verkoopberekening - voor het jaar 1977 een omzet werd berekend van f 91.058,49 bij zuivere inkopen van f 44.372,23, zodat de brutowinst f 46.686,26, zijnde 105,2 percent van de zuivere inkopen, bedroeg;

dat vervolgens uit praktische overwegingen werd uitgegaan van de inkopen (inkoopwaarden) volgens belanghebbendes verlies- en winstrekening, in welke inkopen de voorraadmutaties begrepen waren, waarbij voor 1977 een brutowinst van 100 percent werd berekend;

dat deze omzetberekening derhalve is gebaseerd op de inkoopgegevens en de verkoopprijzen van belanghebbende, terwijl de aantallen verteringen werden berekend aan de hand van de voormelde voorzichtige en geijkte uitschenknormen, terwijl voor wat betreft de niet uit dranken bestaande omzet, voorzichtig gekozen brutowinstpercentages werden gehanteerd;

dat deze berekening leidde tot een omzet van f 93.561,-- en een verschil met de door belanghebbende aangegeven omzet van f 15.000,--, welk verschil aan belanghebbendes winst over 1977 werd toegevoegd;

dat belanghebbende geen feiten en omstandigheden heeft aangevoerd, welke aannemelijk maken, dat de omzet over 1977 onjuist is berekend;

dat belanghebbendes stelling, dat zulks blijkt uit de omstandigheid, dat de privé-uitgaven door de winstcorrectie van f 16.250,-- (met inbegrip van f 1.250,-- meer privé-gebruik goederen uit voormeld bedrijf) stijgen tot f 33.426,--, welk bedrag voor zijn gezin te hoog zou zijn - wat daarvan op zichzelf reeds zij - er aan

voorbij ziet, dat de ervaring leert, dat ongeboekte ontvangsten niet steeds voor privé-doeleinden blijken te zijn besteed, doch dergelijke ontvangsten veelvuldig blijken te worden benut voor beleggingsdoeleinden, bijvoorbeeld in de vorm van aankoop van rentespaarbrieven;

met conclusie: de bestreden navorderingsaanslag te handhaven;

Overwegende omtrent het geschil:

dat de Inspecteur heeft gesteld, dat belanghebbende meteen bij de inkoop van ijs, snoep en tabaksfabrikaten de verkopen berekende en deze als ontvangst boekte, zonder dat in feite reeds verkopen hadden plaatsgevonden;

dat deze gang van zaken bevestigd wordt door de voormalige boekhouder van belanghebbende W in diens schrijven van 27 februari 1981;

dat uit dit schrijven tevens blijkt, dat belanghebbende niet veel administratief inzicht had;

dat de Inspecteur voorts - onvoldoende weersproken - heeft gesteld, dat de overige caféverkopen (consumpties) werden geturfd in het klantenboek, waarna zij periodiek werden geteld en herleid tot geldbedragen, zodat derhalve in de praktijk alle ontvangsten werden berekend;

dat de Inspecteur tenslotte, onweersproken, heeft gesteld, dat de privé-opnamen eens per kwartaal tot een afgerond bedrag door de accountant werden geboekt;

dat belanghebbende heeft gesteld, dat kastekorten door privé-opnamen ontstonden;

dat het Hof van oordeel is, dat een methode van boekhouden zoals de onderhavige, waarin bedragen als ontvangsten worden genoteerd, terwijl die bedragen nog niet ontvangen zijn, gelden welke wel ontvangen zijn, eerst later en dan tegen berekende bedragen worden geboekt, en privé-opnamen, welke gedurende een kwartaal zijn verricht, slechts eenmaal per kwartaal, tot een afgerond bedrag, worden ingeboekt, bij welke methode van boekhouden derhalve de mogelijkheid van kascontrole geheel ontbreekt, geen betrouwbare grondslag oplevert voor het bepalen van de omzet van een cafébedrijf;

dat alsdan de Inspecteur, indien hij aannemelijk weet te maken, dat de ontvangstverantwoording ook daadwerkelijk onvolledig is geweest en in die boekhouding derhalve fouten zijn gemaakt, hij in beginsel met ter zijde stelling van die boekhouding de winst dienovereenkomstig hoger kan vaststellen;

dat de Inspecteur daarbij voor het onderhavige jaar zowel ten aanzien van de caféverkoop als de slijtverkoop - waarvan de onderlinge verhouding tussen partijen vaststaat - is uitgegaan van de zuivere inkopen, zoals die zijn gebleken uit belanghebbendes administratie, en daarop, voor wat de verkochte dranken betreft - naar hij telkens onweersproken heeft gesteld - de door belanghebbende zelf in rekening gebrachte verkoopprijzen heeft toegepast, en voor wat betreft de niet uit dranken bestaande verkopen bruto-winstpercentages heeft toegepast, bij de bepaling waarvan hij niet alleen rekening heeft gehouden met de aard van belanghebbendes cafébedrijf doch waarbij hij tevens nog aan de voorzichtige kant is gebleven en welke brutowinstpercentages, welke het Hof gelet op hetgeen het Hof daaromtrent uit eigen wetenschap bekend is, aannemelijk voorkomen, door belanghebbende niet gemotiveerd zijn weersproken;

dat hij, voor wat betreft de in het café verkochte dranken uitschenknormen heeft toegepast ter berekening van de aantallen consumpties uit de ingekochte hoeveelheden van de verschillende dranken;

dat het Hof, gelet op de uiteenzetting van de Inspecteur met betrekking tot de wijze, waarop de FIOD de bedoelde uitschenknormen heeft vastgesteld, van oordeel is dat toepassing van die normen heeft geleid tot een betrouwbare berekening van de aantallen consumpties, welke in 1977 in belanghebbendes cafébedrijf uit het bedrag van de inkopen over dat jaar konden worden verkocht, zoals die aantallen blijken uit de voormelde gedetailleerde verkoop-berekening, alsmede, dat, nu de Inspecteur is uitgegaan van de zuivere inkopen, zoals die uit de administratie van belanghebbende bleken en van de door belanghebbende zelf in rekening gebrachte verkoopprijzen, het daaruit resulterende brutowinstpercentage van 105,2 percent van de inkopen een voorzichtige en betrouwbare benadering is van het door belanghebbende althans in 1977 in zijn cafébedrijf te behalen bruto-winstpercentage, mede nu de door belanghebbende in het gehele jaar 1977 gedane inkopen geacht kunnen worden genoegzaam representatief te zijn voor de verdeling van zijn omzet over de onderscheidene artikelen;

dat het Hof voorts van oordeel is, dat de Inspecteur door, gelet op dat brutowinstpercentage van 105,2, voor 1977 van een bruto winst van 100 percent uit te gaan en dit percentage toe te passen op de inkoopwaarden, zoals die voor dat jaar uit belanghebbendes verlies- en winstrekening zijn gebleken, de omzet betreffende 1977 niet op een te hoog bedrag heeft berekend;

dat belanghebbende op een tiental factoren heeft gewezen ter adstructie van zijn stelling, dat het bruto-winstpercentage in zijn bedrijf in werkelijkheid 70 bedroeg;

dat, nu de Inspecteur is uitgegaan van de keukeninkoop, zoals die voor 1977 uit belanghebbendes administratie is gebleken, van een aangepast brutowinstpercentage, dat berust op de door belanghebbende in 1977 in werkelijkheid in rekening gebrachte verkoopprijzen, van de verhouding tussen café- en slijtverkoop, zoals die tussen partijen vaststaat, terwijl in de omzetberekening 1977 van de Inspecteur - blijkens de voormelde verkoopberekening - geen zaalverhuur was begrepen, belanghebbendes beroep op de factoren 1, 2, 3 (in zoverre) en 5 faalt;

dat uit de uiteenzetting van de Inspecteur met betrekking tot de door hem gehanteerde uitschenknormen blijkt, dat daarin rekening is gehouden met onder meer tapverlies, eigen gebruik, representatie en weggeefrondjes, terwijl, naar de Inspecteur, onweersproken, heeft gesteld, die normen zijn getoetst aan de praktijk in talloze uiteenlopende horecabedrijven;

dat belanghebbende zich wel in het algemeen heeft beroepen op tap- en schenkgelijken op het platteland van U, doch geen feiten en omstandigheden heeft aangevoerd, welke - indien vervolgens bewezen - aannemelijk maken, dat in zijn bedrijf méér werd weggeven en geschonken dan hetgeen daarvoor in de voormelde normen is verwerkt, zodat ook belanghebbendes beroep op de factoren 3 (in zoverre), 6, 7, 8, 9 en 10 faalt;

dat het Hof voorbijgaat aan belanghebbendes beroep op factor 4, nu de Inspecteur, onweersproken, heeft aangevoerd, dat hij het karakter van belanghebbendes bedrijf bij zijn berekeningen heeft in acht genomen en daarbij bovendien nog de nodige voorzichtigheid heeft betracht;

dat belanghebbende nog heeft gesteld, dat een bedrag aan privé-uitgaven van f 33.426,--, zijnde het door hem vermelde bedrag ad f 17.176,--, vermeerderd met de correctie van f 16.250,--, veel te hoog is voor hem en zijn gezin, doch nu - naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld - het bedrag van f 17.176,-- zowel privé-uitgaven als diversen omvat, welke twee elementen niet nader zijn gesplitst, en belanghebbende niet heeft aangegeven welk gedeelte van dat bedrag op privé-uitgaven betrekking heeft, noch uit welke componenten die privé-uitgaven zijn opgebouwd, terwijl de Inspecteur voorts, terecht, heeft opgemerkt, dat het niet vanzelfsprekend is, dat een bedrag aan verzwegen ontvangsten tot een evengroot bedrag is besteed voor privé-doeleinden, het Hof belanghebbendes stelling passeert;

dat het beroep derhalve niet gegrond is en mitsdien moet worden beslist als volgt:

Handhaaft de aanslag wegens navordering en de daarin begrepen verhoging.

Gedaan op 20 mei 1983 door de Heren Prof. Mr. Aardema, fungerend-Voorzitter, Mrs. Spaanstra en Boon, Raadsheren, in tegenwoordigheid van de Griffier Mr. Pruiksmā, en ondertekend door voornoemde Voorzitter en door voornoemde Griffier.

Pruiksmā

Aardema

Op 9 juni 1983 afschrift
aangetekend verzonden aan
beide partijen.
De Griffier van het Gerechtshof
te Leeuwarden.