

uitspraak d.d. 18 april 1985, rolnr. 119/83 M I

griffie 4208/82

type wvs

HET GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE,

Eerste meervoudige belastingkamer;

GEZIEN het beroepschrift van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur der directe belastingen te Y op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1979;

GEZIEN de overige stukken van het geding waaronder

- de ter zitting van 16 december 1983 door de gemachtigde van belanghebbende voorgedragen en aan het Hof overgelegde, als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven ingevoegd aan te merken pleitnota;
- de ter zitting van 16 december 1983 door de gemachtigde van belanghebbende zonder dat daartegen door de wederpartij bezwaren zijn aangevoerd in het geding gebracht produkties, welke door de griffier zijn genummerd 1 en 2 en waarvan de inhoud als hier in deze uitspraak ingelast moet worden beschouwd;
- de ter zitting van 12 oktober 1984 door de Inspecteur voorgedragen en aan het Hof overgelegde, als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven ingevoegd aan te merken, pleitnota;
- de ter zitting van 12 oktober 1984 door de Inspecteur zonder daartegen door de wederpartij bezwaren zijn aangevoerd in het geding ingebrachte produkties, welke door de griffier zijn genummerd "Insp" 1 tot en met 10 waarvan de inhoud als hier in deze uitspraak ingelast moet worden beschouwd;
- de brieven, tussen het Hof en partijen met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken gewisseld naar aanleiding van het ter zitting van 16 december 1983 door het Hof tot de Inspecteur gerichte verzoek om schriftelijk nadere inlichtingen te verstrekken;

GEHOORD op 16 december 1983 te P en opnieuw op 12 oktober te 's-Gravenhage ter zitting belanghebbende in persoon en zijn gemachtigde T, accountant te S, op eerstvermelde zitting bijgestaan door R, boekhouder te Q, alsmede de Inspecteur;

OVERWEGENDE dat bovengenoemde aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f. 114.450,-- en een belastingvrije som van f. 13.838,-- voor belanghebbende, nog verlaagd door investeringsbijdragen ad f. 49.332,--, alsmede een belastbaar inkomen van f. 24.823,-- en een belastingvrije som van f. 2.017 voor zijn echtgenote;

dat deze aanslag bij de bestreden uitspraak is gehandhaafd;

dat het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen ten name van belanghebbende van f. 47.657,-- (nog te vermeerderen onderscheidenlijk te verminderen met de door de Inspecteur bij de aanslagregeling aangebrachte en niet bestreden correcties), overige elementen ongewijzigd;

dat de Inspecteur uiteindelijk – na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding – heeft geconcludeerd tot vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen van f. 91.878,--ten name van belanghebbende, overige elementen ongewijzigd;

OVERWEGENDE en gezien de stukken van het geding en gelet op hetgeen ter zitting nog is verhandeld, is het volgende komen vast te staan:

Belanghebbende is gehuwd en heeft twee kinderen, die in het onderhavige jaar 1979 de leeftijd van onderscheidenlijk negen en dertien jaar bereikten. Hij exploiteerde tot medio november 1979 een café-bar te L. Na een verbouwing zette hij de exploitatie van de zaak vanaf 23 november 1979 op hetzelfde adres voort als disco-dancing. Zowel voor als na de verbouwing was het een typische weekend-zaak, die normaliter pas op vrijdagavond open ging en dan op vrijdag-, zaterdag- en zondagavond veel publiek trok. Normaliter was ook alleen op deze avonden personeel aanwezig. Bij de opening van de zaak op vrijdagavond was daar, als wisselgeld, steeds f. 200,-- in kas. Op zaterdagmorgen werd de kas globaal geteld en opnieuw (volgens belanghebbende nauwkeurig doch volgens de Inspecteur wederom globaal) op zondag- en maandagmorgen. De lonen van het personeel werden, meestal op zondagavond, contant uit de kas betaald. Aan de hand van de kastellingen en aantekeningen van de per kas gedane uitgaven werden de kasontvangsten berekend en genoteerd op kladbriefjes.

De kladbriefjes werden door de boekhouder, R te Q, in het kas-bank-giroboek verwerkt. Kasverschillen zijn nimmer geboekt. Een registrerend kasregister was niet aanwezig. Sinds de aanvang van de exploitatie van de disco-dancing werd op zaterdag- en zondagavonden gewerkt met consumptiebonnen, die aan een kassa bij de ingang werden verkocht. Deze bonnen waren niet genummerd en werden niet geregistreerd. Voor privé-uitgaven werd door de boekhouder maandelijks een vast bedrag als huishoudgeld geboekt. Daarnaast werd ook wel bijzondere

privé-uitgaven en uitgaven voor vakantie afzonderlijk geboekt. Volgens de boekhouding beliep het privé in 1979 in totaal f 36.950,--.

In juni 1981 werd door de belastingdienst bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld ten behoeve van de heffing van de inkomsten- en omzetbelasting. Aanwijsbare onjuistheden werden daarbij in de boekhouding niet geconstateerd: zogenaamde "negatieve kassen" kwamen in de boekhouding niet voor en evenmin bleek van niet geboekte inkopen.

Ontvangsten in buitenlandse valuta waren in de boekhouding niet afzonderlijk verantwoord. Volgens de verklaring van belanghebbende werden zij op maandagmorgen verkocht, waarna de opbrengst onder de ontvangsten werd geboekt. Aan de hand van de geboekte inkopen en de bruto-winstpercentages voor alle verkochte dranken hebben de controlerende ambtenaren het gewogen bruto-winstpercentage berekend dat theoretisch zou moeten worden behaald op de omgezette dranken. Dit percentage beliep 277,78. Bij deze berekening is uitgegaan van de prijzen zoals die in 1979 volgens de opgave van belanghebbende hebben gegolden - onderscheiden naar de periode waarin de zaak als café-bar en als bar-dancing werd gedreven - en van de volgende uitschenk cijfers: 26 borrels uit een liter gedistilleerd, 6 glazen wijn uit een liter, 5,5 glazen frisdrank uit een liter, 6 „kleintjes pils" uit een liter en 4,5 à 5 gewone glazen bier uit een liter. Uitgaande van een omzet van twee gewone glazen bier tegenover een „kleintje pils" rekenden de ambtenaren met 240 glazen bier per fust.

Uit de volgens de jaarstukken behaalde omzet berekenden zij een werkelijk behaald bruto-winstpercentage op de dranken van 226,5. Het verschil met het theoretische bruto-winstpercentage was voor de Inspecteur aanleiding de in geschil zijnde omzetcorrectie, bij de aanslagregeling gesteld op f. 42.200,-- aan te brengen. Bij de vaststelling van de aanslag is nog een aantal andere correcties aangebracht, waarvan de juistheid tussen partijen niet in geschil is. In de loop van de procedure heeft de Inspecteur naar aanleiding van hetgeen door belanghebbende met betrekking tot de omzetcorrectie is aangevoerd zijn berekeningen op een aantal punten gewijzigd: hij heeft het bruto-winstpercentage voor gedistilleerd enigszins verhoogd, dat voor bijzondere bieren enigszins verlaagd, een rekenfout bij de berekening van de winst op frisdranken hersteld en is voorts nader uitgegaan van een verhouding qua omzet van een gewoon glas bier tegenover een „kleintje pils" en een prijsverschil hiertussen van f. 0,25. Een ander resulteerde in een theoretisch bruto-winstpercentage van 264,36. Ook de werkelijk behaalde omzet heeft hij herrekend in verband met door hem verondersteld eigen gebruik van tabakswaaren ten bedrage van f. 500,-- en van grondstoffen voor de keuken eveneens ten bedrage van f. 500,--. Het werkelijk behaalde bruto-winstpercentage op de dranken kwam daardoor 228,09 te bedragen en de omzetcorrectie verminderde met f. 9.648,37 tot f. 32.551,63.

In de loop van de procedure heeft de Inspecteur naar aanleiding van een anonieme brief een onderzoek ingesteld naar de juistheid van de geboekte lonen van het personeel. Vijf werknemers en ex-werknemers van belanghebbende zijn in januari en februari 1984 door ambtenaren van de Inspecteur gehoord. Van hun verklaringen zijn ambtsedige processen-verbaal opgemaakt, welke in foto-copie tot de gedingstukken behoren. Nadat een aantal personeelsleden was gehoord heeft de boekhouder aan alle werknemers en ex-werknemers een opgave gezonden van hun verdiensten in de afgelopen jaren volgens de boekhouding van belanghebbende. Tevens heeft belanghebbende aan degenen die reeds waren gehoord gevraagd hun verklaring in te trekken, hetgeen zij ook hebben gedaan door ondertekening van een door de boekhouder opgestelde verklaring. Ook van deze intrekkingen behoren foto-copieën tot de gedingstukken. Vervolgens heeft de Inspecteur - door andere ambtenaren - de oorspronkelijk namens hem gehoorde werknemers en ex-werknemers in september en oktober 1984 opnieuw doen horen. De door hen bij die gelegenheid afgelegde verklaringen behoren in foto-copie eveneens tot de gedingstukken. Tevens zijn toen nog vier werknemers gehoord die in eerste instantie niet waren benaderd en ook de door hen afgelegde verklaringen behoren in foto-copie tot de gedingstukken. De Inspecteur heeft uit een en ander de conclusie getrokken dat belanghebbende aan zwarte lonen heeft uitbetaald in totaal f. 8.158,72, waarover hij voornemens is na te heffen aan loonbelasting en premies volksverzekeringen f. 4.764,22. In verband hiermede concludeert hij tot verdere verlaging van de aanslag zoals die na de (herziene) omzetcorrectie ad f. 32.551,63 zou komen te luiden met nog f. 12.922,94.

OVERWEGENDE dat tussen partijen uitsluitend in geschil is of de aangegeven winst moet worden vermeerderd met de door de Inspecteur berekende hogere omzet aan dranken minus de door de Inspecteur berekende hogere personeelskosten: dat belanghebbende staande houdt dat hij de ontvangsten en de lonen van het personeel correct heeft verantwoord, zodat correctie van de winst op dit punt onjuist is, terwijl de Inspecteur vasthoudt aan de juistheid van de door hem uiteindelijk berekende correcties;

OVERWEGENDE dat partijen hun vorenomschreven standpunten doen steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in het beroepschrift, onderscheidenlijk het verzoekschrift, en in elks aandeel in de voormelde briefwisseling, alsook in hun respectievelijke pleitnota's welke inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt;

dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen ter zitting van 12 oktober 1984 verder nog het navolgende hebben toegevoegd:

Belanghebbende: De verhouding in de omzet tussen gewone glazen bier en “kleintjes pils” die de Inspecteur uiteindelijk heeft aangehouden (1:1) is gebaseerd op een jaren later afgelegde verklaring van een ex-werknemer. Daaraan kan tegenover de andersluidende verklaringen van belanghebbende en zijn boekhouder geen waarde worden gehecht.

De personeelsleden zijn onder druk gezet: zij zijn gehoord op het politiebureau. Een verklaring afgelegd vijf jaar na dato heeft trouwens weinig waarde; hoe zou iemand na zoveel tijd nog kunnen zeggen hoeveel hij (netto) verdiende?

Bejaardenmiddagen met gereduceerde prijzen zijn er, hoewel de Inspecteur het ontkent, wel degelijk geweest en zijn er ook nu nog.

Het behaalde bruto-winstpercentage is alleszins aanvaardbaar voor een dergelijk bedrijf op het platteland.

De Inspecteur: Voor een gewoon café in deze regio ligt het bruto-winstpercentage tussen 200 en 250. Voor het soort bedrijf dat belanghebbende had is 228 echter te laag. De lagere geldomzet door de gereduceerde prijzen op bejaardenmiddagen – zo die er zijn geweest – wordt gecompenseerd door de royale mate waarin rekening is gehouden met eigen gebruik van dranken en met uit hoofde van representatie weggeven drankjes. De verklaringen van de werknemers en ex-werknemers zijn in vrijheid afgelegd; in de laatste verklaringen is dat ook uitdrukkelijk vermeld. Het is voor een werknemer niet zo moeilijk zich een rond nettobedrag te herinneren dat hij jaren achtereen heeft ontvangen.

OVERWEGENDE omtrent het geschil:

dat een ontvangstenverantwoording als hier aanwezig niet tot een onjuiste uitkomst behoeft te leiden, maar wel bijzonder kwetsbaar is voor fouten en vergissingen;

dat immers de telling van het kasgeld aan het begin van de dag geen uitsluitel kan geven - zoals bij gebruik van een registrerend kasregister wel het geval zou zijn - omtrent de vraag of datgene wat aan ontvangsten van de vorige avond aanwezig zou moeten zijn ook inderdaad aanwezig is, zodat bij voorbeeld indien, al dan niet opzettelijk, geen aantekening is gehouden van uit de kas gedane uitgaven dit nergens uit kan blijken en een onjuiste ontvangstenverantwoording dan het gevolg is;

dat op grond van de inhoud van de hierboven vermelde verklaringen van werknemers en ex-werknemers van belanghebbende, afgelegd in januari en februari 1984, onderscheidenlijk in september en oktober 1984, het Hof de overtuiging heeft gekregen dat belanghebbende aan zijn personeel meer loon heeft uitbetaald dan in de boekhouding is verantwoord;

dat het Hof hierbij in het bijzonder in aanmerking heeft genomen dat de in januari en februari 1984 afgelegde verklaringen, behoudens op niet van belang zijnde detailpunten, niet afwijken van de tegenover andere ambtenaren in september en oktober 1984 afgelegde verklaringen, dat de verklaringen uitvoerig en gedetailleerd zijn en onderling overeenstemmen in die zin dat voor zover concrete werktijden en bedragen zijn genoemd de beloning steeds aanzienlijk hoger was dan de bedragen zoals die - door de Inspecteur onweersproken vermeld - voorkomen in de boekhouding, en dat in twee verklaringen, namelijk in die van J d.d. 25 september 1984 en van K d.d. 25 september 1984 door de betrokkenen tot uitdrukking is gebracht dat het hun bekend was dat de door hen verdiende bedragen niet, althans niet volledig, in belanghebbendes boekhouding werden verantwoord; dat hiertegenover aan de intrekking van de in januari en februari 1984 afgelegde verklaringen door middel van ondertekening van een daartoe door de boekhouder opgestelde en door belanghebbende persoonlijk aan zijn (ex-)werknemers voorgelegde tekst door het Hof geen enkele waarde wordt gehecht;

dat, als gevolg van de wijze waarop de ontvangsten werden verantwoord en de lonen werden betaald, de omstandigheid dat de lonen van het personeel tot een te laag bedrag zijn geboekt onvermijdelijk tot de conclusie voert dat de ontvangsten evenzeer tot een te laag bedrag moeten zijn verantwoord;

dat, nu als vaststaand moet worden aangenomen dat uitgaven niet zijn geboekt en ontvangsten tot een te laag bedrag zijn verantwoord, de boekhouding geen betrouwbare grondslag voor de bepaling der winst vormt;

dat onder deze omstandigheden een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat belanghebbende, die stelt dat zijn winst op de omgezette dranken lager is geweest dan de winst die daarop, uitgaande van het theoretische bruto-winstpercentage, zou moeten zijn behaald - dit theoretische bruto-winstpercentage bepaald aan de hand van de inkopen volgens de boekhouding en de verkoopprijzen volgens de opgave van belanghebbende - zulks aannemelijk dient te maken;

dat belanghebbende hierin niet is geslaagd, aangezien met al hetgeen hij in dit verband heeft aangevoerd - tapverlies, breuk, verhouding tussen grote en kleine glazen pils, eigen gebruik van dranken, tabak en keukengrondstoffen, drank voor personeel en voor representatie, lagere prijzen bij bejaardenmiddagen en vergaderingen van verenigingen - naar 's Hofs oordeel in de door de Inspecteur uiteindelijk gemaakte berekening reeds op alleszins redelijke wijze rekening is gehouden;

dat het Hof mitsdien de door de Inspecteur uiteindelijk berekende omzetcorrectie van f. 32.551,63 als juist aanvaardt;

dat het bedrag dat wegens niet geboekte lonen in mindering moet worden gebracht op de winst uiteraard slechts schattenderwijs kan worden bepaald; dat, gelet op de inhoud van de verklaringen, het Hof zich met de door de Inspecteur gemaakte schatting verenigt; dat, nu met de personeelsleden kennelijk netto-lonen zijn overeengekomen, de Inspecteur voorts terecht het standpunt inneemt dat ook de loonbelasting en de premies volksverzekeringen welke hij voornemens is van belanghebbende na te heffen en waarvan het bedrag niet is bestreden op de winst in mindering moeten worden gebracht;

dat blijkens het voorgaande het aan de aanslag ten grondslag gelegde belastbare inkomen moet worden verminderd met f. 9.648,37 wegens minder omzetcorrectie en met f 12.922,94 wegens niet geboekte lonen en de daarover na te heffen loonbelasting en premies volksverzekeringen.

RECHTDOENDE:

VERNIETIGT de uitspraak waarvan beroep;

VERMINDERT de aanslag in dier voege dat onder handhaving van de overige elementen het belastbare inkomen nader wordt vastgesteld op f. 91.878,--.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 18 april 1985 door mrs. P.J. Kostense, vice-president, G.J. Zuurmond, en E.M.H. Pieters, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. J.W. baron van Knobelsdorff.

Van Knobelsdorff

Kostense

Coll.:

Aangetekend aan

partijen verzonden: 21 MEI 1985