

GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE,

Derde meervoudige belastingkamer

30 juni 1987

Nummer: 1332/86-M-3

UITSPRAAK

Gezien het beroep van X te Z, gericht tegen de uitspraak van de Inspecteur der directe belastingen te Y na te noemen aanslag.

Aanslag en bezwaar

Aan belanghebbende is voor het jaar 1984 een aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f. 23.865,--. Deze aanslag is, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

Loop van het geding

Belanghebbende is van bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. De Inspecteur heeft een verzoogschrift ingediend.

Belanghebbende heeft vervolgens een conclusie van repliek ingezonden, waarop de Inspecteur heeft gereageerd met een conclusie van dupliek.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 20 februari 1987 gehouden te W. Aldaar zijn verschenen belanghebbende alsmede de Inspecteur, deze laatste tot haar bijstand vergezeld van V, hoofdcontroleur A ter inspectie.

Ter zitting zijn door de Inspecteur stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Voornoemde stukken, welke als hier ingelast dienen te worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt.

Vaststaande feiten

Als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een der partijen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, is het volgende komen vast te staan:

Belanghebbende is op 12 maart 1984 begonnen met de exploitatie van een snackbar, gelegen op de Camping U te T. Belanghebbende gaf als winst uit deze onderneming aan f. 9.538,--. De gerealiseerde omzet beliep volgens de jaarstukken f. 68.439,--. Frites, ijs en snacks betrok belanghebbende onder meer van S, groothandelaar in horecaproducten. De Inspecteur heeft ter zitting een ambtsedige verklaring overgelegd van V voornoemd en diens collega R, werkzaam bij de inspectie der invoerrechten en accijnzen te Q, voor zover hier van belang, luidende als volgt:

“op woensdag 17 april 1985 te 11.00 uur hebben wij enz. gehoord te P een persoon die desgevraagd opgaaf als naam:

S

geboortedatum: 00-00-000

nationaliteit: Nederlandse

beroep: Groothandelaar in Horecaproducten

woonplaats en adres P, a-straat 1 en die desgevraagd

als volgt verklaarde

Ik drijf sinds een aantal jaren een horecagroothandel in frites, ijs en snacks. In deze hoedanigheid heb ik aan een aantal klanten op hun verzoek contant-anoniem bepaalde producten geleverd.

M.b.t. de door U aan mij genoemde personen t.w.:

-

-

-

-

- dhr. X b-straat 1 O

-

-

-

kan ik verklaren, dat zij allen in meer of mindere maten zgn. “zwart” hebben afgenomen.

Voor wat betreft enz.

Aldus op ambtseed opgemaakt (in concept) op tijd en plaats voornoemd en gesloten en getekend te Y, 24 april 1985,

De ambtenaren voornoemd, enz.”.

De geplande ondertekening van deze verklaring door S op 17 april 1985 is niet doorgegaan omdat S daartoe om gezondheidsredenen niet in staat bleek. Daarom hebben de genoemde ambtenaren van hetgeen S eerder aan hen had medegedeeld voormelde ambtsedige verklaring opgemaakt die op 24 april daaraanvolgende getekend.

Uit een door de belastingdienst bij genoemde S verricht boekenonderzoek is gebleken dat door afnemers volgens een bepaald systeem inkopen werden verricht welke bestemd waren om niet in de administratie van afnemers te worden opgenomen. Ten aanzien van die leveringen werden in de administratie van de groothandel twee soorten copie-verkoopfacturen aangetroffen.

Eén groep waar de naam en het adres van de afnemer op de facturen voorkwam en één groep waar in de plaats van deze aanduiding, de omschrijving "contant" werd vermeld. Aan de belastingdienst bleek daarbij dat de facturen behorende tot de groep contante inkopen betrekking hadden op dezelfde personen als die waarop de facturen waarop wel een naam en adres voorkwamen betrekking hadden. De identiteit van de personen waarop de facturen behorende tot de groep contante inkopen betrekking had kon worden vastgesteld door deze facturen te vergelijken met de andere facturen en met name aandacht te besteden aan de data, de factuurnummers en de bonnummers. Hieruit bleek dat de factuur waarop de identiteit van de afnemer niet was vermeld betrekking had op dezelfde persoon als waarop de factuur, waarop de identiteit van de afnemer wel was vermeld betrekking had, welke een factuurnummer hoger of lager droeg dan de anonieme factuur.

Dit werd tevens bevestigd doordat de volgorde van de op beide facturen vermelde bonnummers bij elkaar aansloten en ook de op de facturen vermelde assortimenten geheel bij elkaar aansloten.

Uit het hiervoor omschreven heeft de Inspecteur afgeleid dat een groot aantal afnemers betreffende hun inkopen op een bepaalde dag een factuur kregen waarop hun naam en adres was vermeld en welke betrekking had op een gedeelte van de gekochte goederen en een factuur kregen waarop hun identiteit niet was vermeld en welke betrekking had op het andere gedeelte van de gekochte goederen. S heeft tegenover de belastingdienst moeten bevestigen dat de hiervoor geschetste gang van zaken aldus plaatsvond. Ook heeft hij na veel aandrang ten aanzien van een aantal gevallen moeten meedelen welke identiteit school achter het debiteurennummer vermeld op de anonieme facturen. Daarop is voormelde verklaring gereed gemaakt. Met gebruikmaking van de bij het boekenonderzoek bij genoemde groothandel vergaarde kennis zijn reeds boekenonderzoeken ingesteld bij nagenoeg alle afnemers van deze groothandel waarvan kon worden vermoed dat inkopen niet in de administratie zouden zijn verwerkt. Deze onderzoeken hebben geleid tot aanzienlijke correcties. In nagenoeg alle gevallen werd door de desbetreffende afnemers erkend dat de hiervoor geschetste gang van zaken een juiste weergave van de werkelijkheid was. Uit de administratie van de groothandel viel door de inspecteur toen af te leiden

dat ook een aantal anonieme door de Inspecteur toen af te leiden dat ook een aantal anonieme facturen betrekking had op belanghebbende, welke deze niet in zijn administratie heeft verantwoord.

Zo achtte hij aangetoond uit facturen gedagtekend 9 juli 1984, nr. 1234, 24 juli 1984, nr. 1236, 30 juli 1984, nr. 1238, 6 augustus 1984, nr. 1240, en 14 augustus 1984, nr. 1242, dat belanghebbende voor respectievelijk f. 2.733,90, f. 857,18, f. 916,77, f. 645,74 en f. 157,45 exclusief omzetbelasting inkopen had verricht, welke inkopen niet in belanghebbendes administratie zijn verwerkt. Aan de hand van facturen welke op dezelfde data zijn gedagtekend, genummerd respectievelijk 1235, 1237, 1239, 1241 en 1243 en waarmee aansluiting is gevonden in bonnummers assortiment en waarop wel de identiteit van belanghebbende is vermeld heeft de Inspecteur verondersteld dat belanghebbende overeenkomstig de hiervoor geschetste gang van zaken de inkopen welke op de "anonieme" factuur voorkomen heeft verricht. Bij een ingesteld boekenonderzoek bij belanghebbende ten behoeve van de heffing van omzet- en inkomstenbelasting is de Inspecteur gebleken dat zijn administratie ook andere gebreken vertoonde.

Zo bestond de kasadministratie uit een schriftje, waarin geen uitgaven waren vermeld, maar uitsluitend de dagontvangsten. De bij repliek overgelegde kasstaten, door de boekhouder van belanghebbende aan de hand van dit schriftje, bank- en girobescheiden en de aangetroffen rekening opgemaakt, heeft belanghebbende ten tijde van het boekenonderzoek niet getoond. Een negatieve kas is allen op 25 mei 1984 geconstateerd en bedroeg toen f. 10,--.

Bij een controleberekening door de fiscus aan de hand van de brutowinstpercentages, welke controleberekening ook door belanghebbende is weergegeven in de jaarstukken, heeft de Inspecteur geconstateerd dat het in aanmerking genomen brutowinstpercentage op frites niet overeenstemt met het brutowinstpercentage dat kan worden afgeleid uit de prijslijst en de inkooprijzen. De verkoopprijs van patates-frites bedroeg f. 1,34 exclusief omzetbelasting per portie blijkens de prijslijst, terwijl gelet op de inkooprijzen, de inkoopprijs per portie kan worden gesteld op f. 0,35 exclusief omzetbelasting. De inkoopprijs was in 1984 bijna het dubbele van die van 1985. Medio juli 1984 is deze gedaald van f 29,-- naar f. 21,-- per eenheid. De inspecteur heeft bij zijn berekening het gewogen gemiddelde van deze inkooprijzen genomen.

Afgaande op deze gegevens berekent de Inspecteur de brutowinstmarge op 283% van de inkoop. Dat brutowinstpercentage wijkt niet af van dat van branchegenoten (280 à 300%). Rekening houdend met de omstandigheid dat op de verkoop van (incidentele) grotere porties patates-frites een iets lager brutowinstpercentage wordt behaald en rekening houdend met overige eventualiteiten bedraagt het brutowinstpercentage op dit product volgens de Inspecteur toch zeker 250%. Blijkens de berekening van belanghebbende is in de aangifte uitgegaan van een brutowinstpercentage van 165,6% (van de inkoop) van frites en fritesvet samen. Hij berekent het

brutowinstpercentage op frites alleen op 225,8% van de inkoop. Daarbij gaat belanghebbende uit van een bedrag van f. 1.779,-- aan ingekocht fritesvet, terwijl de Inspecteur in diens theoretische winstberekening dit bedrag heeft gesteld op f. 635,--.

Van de door de Inspecteur veronderstelde inkopen welke niet in de administratie zijn verwerkt heeft f. 2.433,-- betrekking op ingekochte patates-frites, f. 1.637,-- (afgerond) betrekking op ingekochte snacks en f. 1.240,-- op diverse hulpgoederen zoals sauzen, vetten etc.. Alle bedragen zijn exclusief omzetbelasting.

Bij de vaststelling van de aanslag werd, op grond van het feit dat de Inspecteur van mening is dat de boekhouding geen juiste weergave vormt van het bedrijfsgebeuren, de winst als volgt gecorrigeerd.

Niet verantwoorde inkopen patates-frites		f. 2.433,--;
Verantwoorde inkopen patates-frites	f. 9.635,--	
Hiervan wordt geacht betrekking te hebben op vetten etc.	f. 635,--	
Resteert		<u>f. 9.000,--;</u>
Totaal inkopen patates-frites		f. 11.433,--.

=====

Brutowinst patates-frites 250% x f 11.433,-- =		f. 28.582,--
Brutowinst volgens aangifte		<u>f. 15.960,--;</u>
Correctie opbrengst verkoop patates-frites		f. 12.622,--.

=====

De niet verantwoorde inkopen snacks bedroegen f. 1.637,--. De correctie opbrengst verkoop snacks bedraagt, uitgaande van een brutowinst van 150%, welke ook in de aangifte wordt gehanteerd: $f. 1.637,-- \times 150\% = f. 2.455,--$.

De niet verantwoorde inkopen overige produkten zijn gedeeltelijk doorverkocht met winst (winsttoeslag circa 100%, bijv. mayonaise) en gedeeltelijk gebruikt bij de bereiding van produkten (bijv. vet). De eerste groep inkopen leidt tot een hogere winst, de laatste groep leidt tot extra kosten. Het bedrag dat aan de eerste groep kan worden toegerekend schat de Inspecteur op $\pm f. 300,--$ en het bedrag dat aan de tweede groep kan worden toegerekend op f. 940,--.

Dit houdt in dat per saldo een negatieve correctie resteert van f. 640,--. De winstcorrectie bedraagt dus totaal:

a. correctie opbrengst verkoop patates-frites		f. 12.622,--;
b. correctie opbrengst snacks		f. 2.455,--;
c. correctie opbrengsten en kosten diversen (saldo)	-/-	f. <u>640,--;</u>
totaal		f. 14.437,--;
		=====

De winstcorrectie is een netto correctie (dus exclusief omzetbelasting).

Het aangegeven belastbaar inkomen bedroeg f. 10.664,--. Bij de vaststelling van de aanslag zijn de volgende correcties aangebracht:

a. winstcorrecties zoals hierboven toegelicht		f. 14.437,--;
b. meer genoten rente (gebleken bij boekenonderzoek)		f. 425,--;
c. ten gevolge van de onder a genoemde correctie hogere dotatie oudedagsreserve	-/-	f. 1.661,--;

Het belastbaar inkomen werd vastgesteld op f. 23.865,--.

Belanghebbende is over 1984 ook een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd, waartegen hij eveneens bezwaar heeft gemaakt. De uitspraak daarop wordt in verband met de onderhavige procedure aangehouden.

Omschrijving geschil en standpunten van partijen

Tussen partijen is in geschil de winstcorrectie van de Inspecteur.

Belanghebbende bestrijdt de juistheid van iedere correctie. De Inspecteur houdt de correctie staande, primair tot het bij de aanslagregeling in aanmerking genomen bedrag van f. 14.437,--, subsidiair – uitgaande van een stelpost inkopen vet voor frites van f. 1.200,-- – tot een bedrag van f. 13.025,--.

Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe zijn aangevoerd in de van hen afkomstige gedingstukken.

Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht, maar aldaar aan hun in de gedingstukken gegeven uiteenzettingen geen nieuwe argumenten toegevoegd.

Beoordeling van het geschil

1. Aan de onder de feiten opgenomen ambtsedige verklaring ten aanzien van “zwarte” afnamen bij groothandelaar S, gevoegd bij de eveneens hierboven weergegeven gang van zaken bij die “zwarte” afnamen en de door de Inspecteur overgelegde facturen is het vermoeden te ontlenen dat ook belanghebbende van voornoemde groothandelaar, zoals de Inspecteur stelt, in het onderhavige jaar meer porties patates-frites, snacks en diverse hulpgoederen heeft betrokken dan door hem in de jaarstukken is verantwoord.
2. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet kunnen ontzenuwen. De enkele ontkenning van belanghebbende dat hij zich ervan bewust is dat hij bepaalde inkopen bij S niet verantwoord heeft in zijn administratie, moet als ongeloofwaardig worden verworpen.
3. Ook de kasadministratie van belanghebbende, waarvan door de Inspecteur een beschrijving is gegeven welke door belanghebbende niet wezenlijk weersproken is, kan niet dienen als een betrouwbare grondslag voor de winstberekening.
4. De Inspecteur heeft voor de winstberekening derhalve terecht een andere benadering gekozen. Niet gezegd kan worden dat hij daarbij komt tot een resultaat dat door belanghebbende in het geheel niet kan zijn behaald. Het door de Inspecteur daarbij gehanteerde bruto-winstpercentage bij de verkoop van frites van 250% is, gelet op het feit dat een normaal bruto-winstpercentage in het onderhavige jaar circa 280 à 300 bedroeg, ook zeker niet te hoog.
5. Belanghebbende heeft in de conclusie van repliek aangevoerd dat aan fritesvet in 1984 voor f. 1.779,-- is ingekocht. De Inspecteur heeft dienaangaande opgemerkt dat de ingekochte vetten niet uitsluitend ter bereiding van de frites gebruikt zullen zijn. Het Hof acht in de theoretische winstberekening van de Inspecteur een stelpost inkopen vet van f. 635,-- evenwel te laag en neemt daarvoor, overeenkomstig het subsidiaire standpunt van de Inspecteur f 1.200,--. De correctie opbrengst verkoop patates-frites moet dan f. 11.210,-- bedragen.

Slotsom

De aanslag is opgelegd naar een belastbaar inkomen, voor toevoeging aan de fiscale oudedagsreserve van f 23.865,-- + f 2.758,-- of f 26.623,--. De correctie opbrengst patates-frites is daarin begrepen voor f. 12.622,--. Volgens de subsidiaire conclusie van de Inspecteur kan dit bedrag nader gesteld worden op f 11.210,--, derhalve f. 1.412,-- lager. Het voormelde bedrag van f. 26.623,-- dient met hetzelfde bedrag verminderd te worden tot f. 25.211,--. De toevoeging aan de oudedagsreserve bedraagt $11,5\% \times (f. 9.538,-- + f 14.437,-- - f. 1.412,--)$ of f. 2.595,--.

Het belastbaar inkomen na toevoeging aan de fiscale oudedagsreserve dient derhalve te bedragen f 22.616,--.

Beslissing

Het Gerechtshof VERNIETIGT de uitspraak, waarvan beroep en VERMINDERT de aanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f. 22.616,-- en met handhaving van de overige elementen.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 30 juni 1987 door mrs. G.J. Zuurmond, vice-president, E.M.H. Pieters en J.W. IJssink, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. G.J.E. Berkelmans.

Berkelmans

Zuurmond

Aangetekend aan
partijen verzonden:

18 SEP. 1987