

Kenmerk: 4157/86.

KCS.

## GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

### Tweede Meervoudige Belastingkamer

#### UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap B.V. X gevestigd te Z, belanghebbende, tegen een navorderingsaanslag opgelegd door de Inspecteur der vennootschapsbelasting te Y, de inspecteur.

#### 1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 22 oktober 1986, ingediend door V (U) te W als gemachtigde van belanghebbende en aangevuld bij brief van 10 februari 1987. Het beroep is gericht tegen de door de inspecteur aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag in de vennootschapsbelasting voor het jaar 1980, gedagtekend 30 augustus 1986.

De oorspronkelijk voor het onderhavige jaar aan belanghebbende opgelegde aanslag werd berekend naar een belastbaar bedrag van nihil met toekenning van een investeringsbijdrage van f. 335.022,--. De bestreden navorderingsaanslag werd berekend naar een belastbaar bedrag van f. 4.809.990,-- met toekenning van een investeringsbijdrage van f. 335.022,-- en naar een verhoging van f. 81.210,--. Bij beschikking is de navorderingsaanslag vervolgens ambtshalve verminderd tot een berekend naar een belastbaar bedrag van f. 3.625.520,-- met handhaving van de investeringsbijdrage en zonder verhoging.

Het beroep strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag.

De inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert primair tot handhaving van de navorderingsaanslag zoals deze ambtshalve is verminderd en subsidiair tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een naar een belastbaar bedrag van f. 2.644.513,--.

Met toestemming van de voorzitter van de belastingkamer heeft belanghebbende een conclusie van repliek ingediend. De inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

Ter zitting van 15 november 1988 zijn verschenen en gehoord gemachtigde voornoemd en de inspecteur tot bijstand vergezeld van A en B rijks-accountants. De gemachtigde heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd waarvan de inhoud als hier ingelast geldt.

## 2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende is in 1969 opgericht als naamloze vennootschap en in 1972 omgezet in een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Tot het doel van belanghebbende behoort de uitoefening van het hotel-, café- en restaurantbedrijf. Sedert 1979 houdt belanghebbende zich ook bezig met de aan- en verkoop en de exploitatie van onroerend goed in de horecasector. Het aandelenkapitaal van belanghebbende bedraagt nominaal f. 10.000,- en maakt deel uit van het vermogen van C, tot diens overlijden in 1988 directeur van belanghebbende.

2.2. Tot het vermogen van belanghebbende behoorden sedert 1973 alle aandelen van de besloten vennootschap D B.V. te T met welke vennootschap belanghebbende van 1 januari 1979 tot en met 31 december 1981 een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 vormde. D B.V. exploiteerde tot in 1978 een hotelgebouw te T, welk gebouw in 1978 is afgebrand. In 1979 werd een brandschade-uitkering voor het gebouw ontvangen van f. 3.924.042,- ter zake van welk bedrag een vervangingsreserve werd gevormd. De brandschade-uitkering voor inventaris is in 1978 in het resultaat verwerkt. Belanghebbende verkocht de aandelen D B.V. op 15 januari 1982 aan een in S gevestigde vennootschap.

Tot het vermogen van belanghebbende behoorden voorts sedert 1979 alle aandelen van LL S.A. gevestigd te N, welke vennootschap een bowlingcentrum te exploiteert.

2.3. In R exploiteerde belanghebbende in het onderhavige jaar café-bar E en in Q, P en O drie bar-dancings respectievelijk onder de naam F, G en H.

2.4. In 1985 stelde de Rijksaccountantsdienst (RAD) een boekenonderzoek in bij belanghebbende over de jaren 1980 tot en met 1983. Hierbij werd onder meer voor wat betreft 1981 het volgende bevonden:

- a. De omzet in de bar-dancings verloopt uitsluitend via de kas.
- b. De verteringen van de bezoekers worden à contant afgerekend.
- c. Er zijn geen kasregisters aanwezig.
- d. Tijdens de openingstijden vindt oogcontrole plaats door de bedrijfsleiders. Zij plegen aan het einde van de dag te tellen wat in de kas aanwezig is. Soms doet de directeur dit. Hij bezoekt alle bar-dancings tijdens de openingstijden en heeft te allen tijde toegang tot de kassen.
- e. Kascontrole vindt niet plaats.
- f. Eenmaal per week maken de bedrijfsleiders kladkasstaten op. Deze staten zijn gedateerd, maar niet genummerd. De directeur haalt de opbrengsten op en doet storting bij de bank.
- g. In 1981 sluit de kladkasadministratie niet steeds aan op de netkasadministratie. De factuur van I B.V. van 11 september 1981 vermeldt 'kas 15 september 1981' en is geboekt per 27 september 1981.
- h. Op twee hoogtijdagen in 1981, op 5 mei (alle bar-dancings) en op Goede Vrijdag (alleen H), wordt geen omzet geboekt.
- i. Bezoekers zijn verplicht van de garderobe gebruik te maken à raison van f. 1,--. Met betrekking tot F worden geen garderobe-opbrengsten geboekt.

Aan de hand van hun bevindingen hebben de rijksaccountants een theoretische winstberekening gemaakt voor de jaren 1981 tot en met 1983, daarbij - bij gebreke van oude prijslijsten - uitgaande van door de directeur verstrekte gegevens over de in de bar-dancings gehanteerde prijzen, en - bij gebreke van inventarislijsten - van constante voorraden en van schenknormen overeenkomstig documentatie van de Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst (FIOD). Voor 1981 werd een verschil tussen theoretische en verantwoorde omzet berekend van f. 308.743,-- als wordt vergeleken met het brutowinstpercentage van 1982 en een verschil van f. 486.444,-- als wordt uitgegaan van de ingekochte goederen.

2.5. Uit de bevindingen van het RAD-onderzoek trok de inspecteur de conclusie dat belanghebbende in 1981 was opgehouden regelmatig boek te houden met geregelde jaarlijkse afsluitingen en stelde hij het belastbare bedrag nader vast als volgt:

aangegeven belastbaar bedrag	./.	f. 506.216,--
correcties niet in geschil		" <u>207.698,--</u>
	./.	f. 298.518,--
vrijval vervangingsreserve		" <u>3.924.042,--</u>
		f.3.625.524,--

### 3. Geschil

Tussen partijen is in geschil (a) of belanghebbende in 1981 is opgehouden regelmatig boek te houden als bedoeld in artikel 12 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet), en zo neen (b) of de vervangingsreserve per ultimo 1980 voor het gehele bedrag van f. 3.924.042,-- in stand kan blijven dan wel slechts voor een deel van dat bedrag, welk deel overigens de inspecteur stelt op 25% en belanghebbende op 90%.

### 4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding en de pleitnota.

Ter zitting hebben partijen nog het volgende toegevoegd:

belanghebbende:

De afloop van de vervangingsreserve is niet bekend. De aandelen D B.V. zijn in 1981 verkocht. Er waren eind 1980 nog volop plannen, al was niet zeker op welke wijze de appartementen boven het café-restaurant zouden worden geëxploiteerd. Gezocht werd naar een vorm waarbij de appartementen en het café-restaurant beide rendabel konden zijn. Bij de verkoop van de aandelen zijn de bouwplannen meeverkocht. Belanghebbende had zich rechten voorbehouden met betrekking tot de bouwplannen. De bedoeling was het stichten van een appartementenhotel.

Bij de bar-dancings nemen de barkeepers en de bedrijfsleiders aan het begin van de avond op wat de aanwezige voorraad is en na afloop rekent de barkeeper af met de

bedrijfsleider die de ontvangsten noteert op kladlijsten. Op maandag wordt de opbrengst van het weekend door de bedrijfsleider afgedragen aan de directeur die het bij de bank stort. De prijzen worden wel vastgelegd, maar in de administratie is dat niet opgenomen. Op de bankrekening in Duitsland staat niets meer. Die rekening heeft indertijd gediend voor de aankoop van postzegels en wordt niet meer gebruikt. De boekhouding werd in 1980 op dezelfde wijze gevoerd als daarna. Niet te begrijpen is waarom de vervangingsreserve moet vrijvallen in 1980.

de inspecteur:

D B.V. verricht geen activiteiten meer. Een afrekening heeft niet plaatsgevonden. Het doel van de procedure voor J was niet om hotelbouw te verwezenlijken. Het ging om woningbouw. Roomservice hoort daar niet bij.

Er is geen goede boekhouding. Het brutowinstpercentage is te laag en het voor privé beschikbare bedrag is niet te controleren. De mutaties op de Duitse bankrekening 0123456 zijn niet bekend.

De kladkaslijsten geven slechts inzicht in de omzet per bar-dancing per week en geven geen inzicht in de omzet per dag noch in de opbrengst per barkeeper of per tappunt. De voorraad is slechts in één bar-dancing gespecificeerd; in de 2 andere en in het café gaat het om schattingen. Bij de theoretische berekeningen over 1981 is uitgegaan van de inkoop. De uitgaven, waaronder de lonen, worden evenals de inkomsten vaak contant betaald. De scheiding van functies was onvoldoende. De directeur had toegang tot de kassen. De Clubs waren vrijdags, zaterdags en - behoudens een - zondags open. De bedrijfsleiders waren familieleden van de directeur. Op de omzetverantwoording is geen controle uit te oefenen. Van het verbruik van de voorraad wordt geen aantekening gehouden. In een club bevinden zich 8 bars met 12 tappunten en er werken slechts 7 barkeepers. Over 1980 kon geen theoretische berekening worden gemaakt, omdat G in dat jaar is verbouwd. Er zijn geen aanwijzingen gevonden om voor 1980 van de verantwoorde omzet af te wijken.

## 5. Beoordeling van het geschil

5.1. Vorming van een reserve op de voet van artikel 14 van de Wet is slechts toegestaan, indien de belastingplichtige regelmatig boekhoudt met geregelde jaarlijkse afsluitingen in de zin van artikel 12 van de Wet. Om te kunnen spreken van een regelmatige boekhouding dient een belastingplichtige ten minste de bedrijfsgegevens zo vast te leggen dat de gekozen wijze van administreren, rekening houdend met de aard van de onderneming, de boekhouding tot een betrouwbare grondslag voor de winstberekening maakt en dient tevens in voldoende mate kascontrole mogelijk te zijn.

In casu heeft de inspecteur gesteld dat belanghebbende met ingang van 1981 is opgehouden regelmatig boek te houden.

Hiertoe heeft de inspecteur aangevoerd dat op grond van boekenonderzoek is gebleken dat voor dat jaar de kasadministratie ondeugdelijk was, dat kascontrole niet plaatsvond en ook niet mogelijk was, en dat de omzetverantwoording onvolledig was en gebreken vertoonde.

5.2. Wat de kasadministratie betreft is het Hof van oordeel dat het primair vastleggen van de ontvangsten en uitgaven eens per week op zondagavond of maandagmorgen onvoldoende houvast biedt voor controle. Weliswaar zijn de etablissementen alleen open op vrijdag, zaterdag en - behoudens een - zondag, maar het gaat om veel bars en tappunten waar de consumpties à contant worden afgerekend en de lonen vaak à contant worden uitbetaald. Onder deze omstandigheid dient de eerste vastlegging van ontvangsten en uitgaven met het oog op controledoeleinden minimaal eens per dag en per etablissement plaats te vinden.

Nu de inspecteur heeft gesteld dat in casu voor de eerste vastlegging wordt uitgegaan van intervallen van een week, dient belanghebbende aannemelijk te maken dat de bedrijfsleiders dagelijks, althans op vrijdag, zaterdag en zondag de ontvangsten en de uitgaven hebben vastgelegd.

Belanghebbende is in dit bewijs niet geslaagd. Zij heeft geen kladlijsten overgelegd waaruit zou kunnen worden afgeleid hoe de primaire boekingen gewoonlijk hebben plaatsgevonden. Haar stelling dat de bedrijfsleiders dagelijks de kas en de omzet in het bijzijn van de verantwoordelijke barkeepers administreerden is niet geadstrueerd met enig bewijs. Voorts heeft zij niet betwist dat in het zogenoemde netkasboek de

omzet per week is verantwoord.

Uit een en ander volgt dat niet aannemelijk is gemaakt dat kascontrole in voldoende mate mogelijk is geweest.

5.3. Wat betreft de volledigheid van de omzetverantwoording heeft de inspecteur in hoofdzaak gesteld dat, als wordt uitgegaan ofwel van het brutowinstpercentage voor 1982 ofwel van een omzetberekening aan de hand van de inkopen, FIOD-schenknormen en prijzen genoemd door de directeur, in beide gevallen voor 1981 een aanzienlijk verschil - respectievelijk f. 308.743,-- en f. 486.441,-- - optreedt met de voor 1981 verantwoorde omzet.

Belanghebbende heeft ter weerlegging van het door de inspecteur gestelde aangevoerd, dat de door de inspecteur bij de theoretische omzetberekening gehanteerde prijzen maximumprijzen zijn, die vanwege de ter plaatse bestaande concurrentie niet constant hebben gegolden, dat een theoretische omzetberekening voor 1983 uitgaande van juiste prijzen en schenknormen leidt tot een verschil met de over dat jaar verantwoorde omzet van f: 79.504,-- (f. 1.716,-- + f. 32.262,-- + f. 45.526,--) hetgeen op een totale omzet van f. 2.503.361,-- (f. 879.879,-- + f. 843.759,-- + f. 779.723,--) te verwaarlozen is.

Naar 's Hofs oordeel kan de uitkomst van een theoretische omzetberekening voor 1983, wat daarvan verder ook zij, niet de uitkomst van een omzetberekening voor 1981 op zij zetten. Hier komt nog bij dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de inspecteur voor 1981 van een onjuist prijsniveau is uitgegaan dan wel van onjuiste schenknormen en/of glazen.

Er is geen reden te twijfelen aan de mededelingen destijds van de directeur hieromtrent.

De omzetberekeningen van de inspecteur doen vermoeden dat de omzet van belanghebbende over 1981 niet ten volle is verantwoord. Belanghebbende heeft dit vermoeden, gelet op het hier en onder 5.2. overwogene, niet ontzenuwd. Integendeel, dit vermoeden vindt steun in de omstandigheid dat belanghebbende geen verklaring van de Duitse bank heeft overgelegd waaruit blijkt dat in 1980 en 1981 geen gebruik van rekeningnummer 0123456 werd gemaakt ofwel dat de rekening is opgeheven.

De boekhouding voor 1981 kan dan ook niet gelden als betrouwbare grondslag voor de winstberekening over dat jaar.

5.4. Uit hetgeen is overwogen onder 5.1. tot en met 5.3. volgt dat niet kan worden gezegd dat belanghebbende in 1981 een regelmatige boekhouding heeft gevoerd. De hieraan te verbinden slotsom dat de litigieuze vervangingsreserve in 1980 dient te worden opgeheven, heeft belanghebbende tenslotte bestreden met de stelling dat de wijze van boekhouden voor 1980 niet verschilde van die voor 1981 en dat de inspecteur de vervangingsreserve daarom reeds in 1979 aan de winst had behoren toe te voegen.

Het Hof kan aan deze stelling voorbijgaan. Immers buiten geschil is dat over 1979 niet meer kon worden nagevorderd en onder die omstandigheid kan aan de juistbevinding van belanghebbendes stelling met betrekking tot de wijze van boekhouden voor de onderscheidene jaren niet het gevolg zijn verbonden dat de vervangingsreserve niet in het eerstvolgende jaar in de heffing kan worden betrokken en onbelast moet blijven. In een geval als het onderhavige moet ervan worden uitgegaan dat voor 1980 van een regelmatige boekhouding sprake is geweest, nu de boekhouding van dat jaar tussen partijen niet eerder in het kader van de aanslagregeling van dat jaar punt van geschil is geweest.

Het beroep is mitsdien niet gegrond. De subsidiaire standpunten behoeven geen behandeling.

## 6. Beslissing

Het Hof handhaaft de navorderingsaanslag zoals deze ambtshalve is verminderd.

Aldus gedaan in raadkamer van 21 februari 1989, door Mr. Dutmer, voorzitter, Mr. Van Ballegooijen en Dr. Reuvers, leden, in tegenwoordigheid van Mr. Pechler als gerechtsauditeur en Mr. Brands, als griffier.

Brands

Dutmer

AANGETEKEND VERZONDEN

31 MAART 1989

AAN PARTIJEN.