

AK

GERECHTSHOF

ARNHEM

BELASTINGKAMER

Nr. 1069/1976

Het Gerechtshof te Arnhem, tweede meervoudige belastingkamer;

Gezien het beroepschrift van X thans wonende te Z, ingekomen op 8 november 1976 en gericht tegen de uitspraak van de inspecteur der directe belasting te Y van 22 oktober 1976 op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem voor het jaar 1974 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting;

Gezien de overige stukken, waaronder een briefwisseling met partijen naar aanleiding van door het Hof gevraagde nadere inlichtingen, ten aanzien van welke briefwisseling het bepaalde in artikel 14, sub 1, sub 2^e en artikel 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden;

Gehoord in de zittingen van 3 november 1977 en 21 september 1978 belanghebbende, bijgestaan door A, tezamen met belanghebbende vennoot in de hierna te noemen vennootschap onder firma, wonende te W, alsmede de inspecteur voornoemd;

Overwegende, dat bij de uitspraak, waarvan beroep, de aan belanghebbende voor bovengenoemd jaar opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting, met toepassing van artikel 62 a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 – hierna te noemen de Wet – berekend naar belastbare inkomens van belanghebbende zelf van f 29.122,-- en van zijn echtgenote van f 1.500,--, verminderd met belastingvrije sommen van respectievelijk f 7.813,-- en f 1.439,--, is gehandhaafd;

Overwegende, dat belanghebbende in beroep vermindering van de aanslag verzoekt tot een, berekend naar belastbare inkomens van f 21.122,-- van hemzelf en van f 1.500,-- van zijn echtgenote, verminderd met de hiervoor genoemde belastingvrije sommen, terwijl de inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak;

Overwegende, dat op grond van de stukken en het ter zitting verhandelde het volgende als voor dit geding vaststaan kan worden aangemerkt.

Belanghebbende was gedurende het gehele jaar 1974 in dienstbetrekking werkzaam en exploiteerde voorts vanaf 24 juni 1974 tezamen met A in de rechtsvorm van een vennootschap onder firma – hierna te noemen de vennootschap – onder de naam B een aan de a-sstraat 1 te V gelegen bar-dancing. De vennoten waren ieder voor 50% tot de winst van de vennootschap gerechtigd. De vennootschap nam de bar-dancing als een reeds bestaande onderneming over en oefende de onderneming uit in het pand, waarin de bar-dancing reeds voor de overneming was gevestigd.

De vennootschap huurde het pand van de eigenaar – de vorige exploitant van de bar-dancing – voor een bedrag van f 28.000,-- per jaar. Bij de overneming van de bar-dancing betaalde de vennootschap een bedrag van f 70.000,-- voor inventaris en goodwill. De vennootschap leende dit bedrag van een bank. Belanghebbende gaf voor het jaar 1974 een belastbaar inkomen aan van f 21.122,--, in welk inkomen als winst uit onderneming een negatief bedrag van f 1.966,-- was begrepen. Het negatieve bedrag van f 1.966,-- heeft belanghebbende als volgt berekend:

50% van de winst van de vennootschap, zijnde 50% van f 1.886,-- of	f 943,--
af: 50% van de investeringsaftrek terzake van de door de vennootschap aangeschafte bedrijfsmiddelen, zijnde 50% van f 2.818,-- of	<u>" 1.409,--</u>
	Negatief f 466,--
af: aan belanghebbendes echtgenote toe te rekenen winst uit de door belanghebbende gedreven onderneming	<u>" 1.500,--</u>
verlies uit onderneming	f 1.966,--
	=====

Blijkens de bij belanghebbendes aangifte gevoegde jaarrekening hebben de inkopen en verkopen van de vennootschap over de periode van 24 juni 1974 tot en met 31 december 1974 exclusief omzetbelasting de volgende bedragen belopen:

	<u>Inkopen</u>	<u>Verkopen</u>
dranken en etenswaren	f 17.105,--	f 49.937,--
sigaretten	<u>" 2.018,--</u>	<u>" 2.200,--</u>
totaal	f 19.123,--	f 52.137,--

Het bedrag van de inkopen voor dranken en etenswaren is in de verlies- en winstrekening gesplitst in:

dranken	f 13.998,--
etenswaren	<u>f 3.107,--</u>
totaal	f 17.105,--
	=====

Volgens de balans van de vennootschap per 31 december 1974 waren op die datum voorraden aanwezig tot een bedrag van f 2.709,--

In een bij zijn bezwaarschrift gevoegde bijlage geeft Dranken en etenswaren de volgende nadere specificatie van de omzetten van de vennootschap, exclusief omzetbelasting, over het boekjaar 1974:

dranken	f 41.337,--
etenswaren	<u>“ 8.650,--</u>
	f 49.987,--
sigaretten	<u>“ 2.200,--</u>
totaal	f 52.187,--
	=====

De verantwoording van de gelden, welke van de bezoekers van de bar-dancing ter zake van de verkoop van consumpties werden ontvangen, verliep op de volgende wijze. Aan iedere bezoeker werd bij de eerste bestelling een zogenaamde consumptiekaart uitgereikt, waarop zijn gedurende zijn bezoek aan de bar-dancing gedane bestellingen werden genoteerd. Bij zijn vertrek leverde de bezoeker de consumptiekaart in en werd aan de hand van de daarop voorkomende bestellingen het door hem te betalen bedrag berekend. Het ontvangen bedrag werd in de kas gedeponneerd en aan het einde van de avond werd dan de aanwezige kasgeld geteld en op een kladpapier genoteerd. Eens per week werd dan de weekontvangst in het kasboek verantwoord. De onderneming beschikt niet over een kasregister met een kassarol, waarop iedere ontvangst afzonderlijk geregistreerd werd.

De inspecteur heeft bij het opleggen van de aanslag belanghebbendes aandeel in de winst van de onderneming met f 8.000,-- verhoogd en mitsdien belanghebbendes belastbaar inkomen op f 21.122,-- + f 8.000,-- = f 29.122,-- vastgesteld;

Overwegende, dat het enige punt van geschil tussen partijen het antwoord op de vraag betreft – of de inspecteur belanghebbendes winst uit onderneming terecht met een bedrag van f 8.000,-- heeft verhoogd;

Overwegende, dat belanghebbende deze vraag ontkennend beantwoordt en daartoe het volgende – zakelijk weergegeven – aanvoert;

Het kasboek van de onderneming is steeds correct bijgehouden. Bij elke periodieke afsluiting liet het kasboek een positief saldo zien. De ontvangsten werden van dag tot dag genoteerd en wekelijks werd een kassaldo bepaald. Gezien de kwaliteit van de boekhouding, de kascontrole en de omvang van de verantwoorde privé-uitgaven bestaan er onvoldoende redenen om op de enkele grond, dat het brutowinstpercentage in het eerste boekjaar wat laag voorkomt de boekhouding als zijnde niet juist te verwerpen. De door de inspecteur gesignaleerde afwijkingen in het brutowinstpercentage zijn ontstaan door het feit, dat in 1974 door een aantal oorzaken de behaalde omzet 35% beneden de op basis van de inkopen te berekenen theoretische omzet lag.

Bij een berekening van de omzet aan dranken, welke de vennootschap in het boekjaar 1974 theoretisch behaald zou moeten hebben op basis van de door haar ingekochte hoeveelheden van de verschillende soorten dranken en de door haar per consumptie berekende verkoopprijs komt hij, belanghebbende, op een omzet van f 77.932,--. Bij deze berekening heeft hij de op 31 december 1974 aanwezige voorraad dranken niet in de berekening van de omzet betrokken en is hij er vanuit gegaan, dat de vennootschap bij de aanvang van het boekjaar geen voorraad bezat.

Wanneer hij, belanghebbende, bedoelde theoretisch	
haalbare omzet berekent op	f 77.932,--
moet hij een verlies op die	
omzet in aanmerking nemen van	
35% of	<u>“ 27.726,--</u>
waaruit een omzet, inclusief	
omzetbelasting, resulteert van	f 50.656,--
	=====

Het genoemde omzetverlies van 35% dient als volgt te worden berekend:

	%
1. openingsfeest op 1 juli 1974	3
2. twee verjaardagen, waarop gratis consumpties zijn verstrekt	1
3. opbouw klantenkring in 1974	17
4. nieuwjaarsbal, waarvoor de inkopen in 1974 hadden plaats gevonden	2
5. combinatiedrankjes, welke minder opbrengen dan de verkoopprijzen, waarvan bij de berekening van de theoretische omzet is uitgegaan	3
6. dispensers	1
7. schenkverlies	0,9
8. breuk	0,1
9. spelletjes (knobelen e.d.), Bij verlies door belanghebbende en zijn medevennoot	4
10. laatste ronde bij sluiting	<u>3</u>
	totaal 35.
	==

Hij, belanghebbende, heeft van enkele brouwerijen vernomen, dat de door deze bedrijven bij het opstellen van exploitatiebegrotingen en voor andere dergelijke doeleinden gehanteerde brutowinstpercentages overeenkomen met de uitkomsten van de onderneming van de vennootschap.

Hij wil er nogmaals op wijzen dat bij de controle van de boekhouding van de vennootschap geen fouten en ook geen negatieve kassaldo's zijn geconstateerd. Evenmin is sprake van een onverklaarbare vermogenstoename bij hem of bij zijn medevennoot.

Bij de overneming van de bar-dancing door de vennootschap heeft de vroegere exploitant, die elders in V een soortgelijk bedrijf is aangevangen, de op dat ogenblik aanwezige drankvoorraad medegenomen. De beginvoorraad bij de

overneming bestond uitsluitend uit een tiental aangebroken flessen drank van uiteenlopende aard. Bij de voorraadopneming op 31 december 1974 zijn de aangebroken flessen eveneens buiten aanmerking gelaten en is alleen de voorraad in de kelder opgenomen. Door deze wijze van handelen kon de beginvoorraad aan aangebroken flessen geen invloed hebben gehad op de omzet in het boekjaar 1974. De omstandigheid, dat de vorige exploitant van de bar-dancing B onmiddellijk nadat hij de exploitatie van B aan de vennootschap had overgedaan elders in V een nieuw soortgelijk bedrijf is, begonnen, hetgeen medebracht dat B grote concurrentie van de vroegere exploitant ondervond, noodzaakte de vennootschap bezoekers van B door het verstrekken van gratis drankjes aan te trekken en/of aan zich te binden. Deze wijze van handelen had natuurlijk een ongunstige invloed op het brutowinstpercentage van de vennootschap.

Tenslotte wil hij, belanghebbende, naar aanleiding van een opmerking van de inspecteur er op wijzen, dat zowel hij, belanghebbende, zelf als zijn medevenoot bijna het gehele jaar 1974 in dienstbetrekking zijn blijven werken zodat zij overeenkomstig een tevoren gemaakte afspraak geen gelden aan de vennootschap ten behoeve van het levensonderhoud van hun gezinnen hebben onttrokken en behoeften te onttrekken.

Overwegende, dat de inspecteur bedoelde vraag bevestigend beantwoordt en daartoe het volgende – zakelijk weergegeven – stelt.

Blijkens de jaarrekening van de vennootschap over het jaar 1974 bedroeg de brutowinst op de omzet van dranken en etenswaren – waarbij in de omzet de daarover verschuldigde omzetbelasting niet is begrepen ca. 65,8% van de verkoopopbrengst en ca. 192% van de gezamenlijke inkooprijzen. Belanghebbende tracht deze bijzonder lage brutowinstpercentages te verklaren door een berekening, waaruit zou moeten blijken, dat 35% van de dranken, welke de vennootschap aan bezoekers heeft verstrekt, gratis door haar zouden zijn aangeboden. In het percentage van 35 zou alleen reeds 17% begrepen zijn voor uitbreiding van de klantenkring en 16% ter zake van het aanbieden van drankjes ter gelegenheid van bijzondere activiteiten of van bijzondere

gebeurtenissen. Ook laatstbedoelde drankjes dienden uiteraard voor het opbouwen en het aan zich binden van een kring van vaste bezoekers. Het is geheel onverklaarbaar, dat een dergelijk percentage aan gratis consumpties zou moeten worden aangeboden in een onderneming, welke als een lopend bedrijf was overgenomen en welke daarom reeds een vaste kring van bezoekers bezat. Hij, inspecteur, wil voorts nog op de volgende punten wijzen.

1. De vennootschap heeft naar uit de door belanghebbende verstrekte cijfers en gegevens blijkt een hoger omzetverlies geleden dan 35%. Blijkens de door belanghebbende bij zijn bezwaarschrift verstrekte nadere cijfers heeft de werkelijke omzet aan dranken – exclusief omzetbelasting – f 41.337,-- bedragen. Dit komt overeen met een omzet inclusief omzetbelasting van f 47.950,--. De volgens belanghebbende theoretisch haalbare omzet inclusief omzetbelasting bedroeg f 77.932,--. Het omzetverlies heeft mitsdien bedragen $f 77.932,-- - f 47.950,-- = f 29.982,--$ of bijna 38,5% van de theoretisch haalbare omzet.

2. Belanghebbende is er bij de omzetverantwoording, welke hij bij zijn bezwaarschrift heeft overgelegd, van uitgegaan, dat uit een fust bier van 50 liter 200 glazen bier kunnen worden getapt. Dit aantal bedraagt echter blijkens door de Fiskale Inlichtingen- en Opsporingsdienst verstrekte gegevens 240. Ook ter zake van de andere dranken dan bier geldt dat een eenheid meer glazen oplevert dan belanghebbende in zijn omzetverantwoording in aanmerking heeft genomen.

3. Belanghebbende meent, dat de vennootschap met de overgenomen beginvoorraad aan dranken geen rekening behoeft te houden bij het berekenen van haar brutowinstpercentage. Een beginvoorraad van bijvoorbeeld f 1.000,-- - een dergelijke voorraad is wel het minimum voor een lopende zaak – betekent reeds een omzet van f 4.000,-- á f 5.000,--. Door met de beginvoorraad geen rekening te houden heeft de vennootschap het beeld van haar brutowinstpercentage geflatteerd en het op basis van haar inkopen berekende theoretische omzetcijfer op een te laag bedrag berekend.

De drie hiervoor vermelde punten hebben tot gevolg, dat het in de jaarrekening van de vennootschap verwerkte omzetverlies belangrijk meer heeft bedragen dan 35%, en zelfs niet onbelangrijk meer dan de onder 1. genoemde 38,5%.

Hij, inspecteur, is van oordeel, dat, gezien de hiervoor vermelde feiten en omstandigheden en gelet op de vergelijking van de door de vennootschap verstrekte cijfers met die van andere soortgelijke bedrijven, een omzetverlies van ten hoogste 12% tot 15% aanvaardbaar zou zijn.

Nu belanghebbende een omzetverlies bij de vennootschap van 35% stelt – welk verlies gezien de voormelde feiten in werkelijkheid nog hoger moet zijn geweest – dienen aan de betrouwbaarheid van de administratie van de vennootschap hoge eisen te worden gesteld. Deze administratie voldeed – nu een schrijvend en doortellend kasregister heeft ontbroken en de ontvangsten na de sluiting van de bar-dancing slechts op een los velletje papier werden genoteerd om eenmaal per week in een kasboek te worden verantwoord – niet aan de in redelijkheid te stellen eisen. Hij, inspecteur, wijst er voorts op dat geen der vennoten van de vennootschap blijkens de administratie voor privé-doeleinden geld aan de vennootschap heeft onttrokken.

Uit een voor de jaren 1975 en 1976 bij de onderneming ingesteld onderzoek – de vennootschap is in 1976 ontbonden en de onderneming is ingebracht in een commanditaire vennootschap, waarin een derde als commanditair vennoot, en belanghebbendes vroegere medevennoot A als beherend vennoot optreedt terwijl belanghebbende is uitgekocht en in een andere gemeente een onderneming is begonnen is uit door A verstrekte gegevens gebleken, dat het omzetverlies in de jaren 1975 en 1976 ten hoogste 13% heeft kunnen belopen, welk percentage als volgt over verschillende oorzaken kan worden verdeeld:

breuk- en lekverlies	1%
spelletjes (knobelen etc.)	2%
laatste rondje bij sluiting	3%
verjaardagen	2%
representatie, nieuwjaarsborrel etc.	<u>5%</u>
totaal	13%
	===

Dit omzetverlies komt bij een zesdaagse werkweek neer op 35 consumpties per dag. In haar omzetverantwoording over de jaren 1975 en 1976 komt de onderneming echter voor het jaar 1975 tot een omzetverlies van 29% en voor het jaar 1976 van 26,5%.

Hij, inspecteur, heeft bij het opleggen van de aanslag voor het jaar 1974 behalve met een normaal omzetverlies van ca. 13% rekening gehouden met een extra omzetverlies ten bedrage van f 3.650,--, zijnde ca. 4% van de omzet, zodat hij voor het jaar 1974 ruim 17% aan omzetverlies heeft aanvaard, waarbij van een minimum aantal glazen per fust en per fles is uitgegaan. Naar zijn, des inspecteurs, mening is door deze wijze van handelen in ruime mate rekening gehouden met de bijzondere omstandigheden, welke zich gedurende het eerste boekjaar van de vennootschap mogelijkerwijze hebben voorgedaan;

Overwegende, ten aanzien van het geschil:

Uit de boekhouding van de vennootschap blijkt, dat zij in 1974 bij een inkoop van f 13.998,-- - exclusief omzetbelasting – een omzet aan dranken heeft behaald van f 41.337,-- exclusief omzetbelasting, zodat de brutowinst f 27.339,- zou hebben bedragen en het brutowinstpercentages berekend op het bedrag van de inkopen ca. 195.

Belanghebbende heeft berekend, dat de vennootschap bij een inkoop van dranken van f 13.998,-- bij de door haar toegepaste verkoopprijzen een theoretische omzet zou hebben kunnen bereiken van f 77.932,-- inclusief omzetbelasting en mitsdien van $100/116 \times f 77.932,-- = f 67.183,--$ - exclusief omzetbelasting.

De brutowinst van de vennootschap op de dranken zou bij deze theoretisch berekende omzet $f 67.183,-- - f 13.998,- = f 53.185,--$ hebben bedragen en haar brutowinstpercentage, berekend op het bedrag van de inkopen, 380.

Belanghebbende berekent in de toelichting op zijn bezwaarschrift een omzetverlies voor de vennootschap van f 27.276,--, zijnde 35% van de in 1974 theoretisch te behalen omzet. Belanghebbende maakt in die berekening echter de fout, dat hij de omzet aan sigaretten buiten de berekening van de theoretisch te behalen omzet houdt, docht de sigarettenomzet wel in aanmerking neemt bij

de vergelijking van de theoretisch te behalen omzet met de omzetten vermeld in het jaarrapport van de vennootschap over het jaar 1974.

Het omzetverlies van de vennootschap bedraagt daarom geen 35% doch 38,5%, zoals ook blijkt uit de in vorenstaande overwegingen vermelde cijfers. Het verschil tussen de theoretisch te behalen omzet aan dranken en bedrage van f 67.183,-- exclusief omzetbelasting en het blijkens de toelichting op het bezwaarschrift werkelijk behaalde omzetcijfer van f 41.337,-- exclusief omzetbelasting bedraagt immers f 25.846,--, zijnde ca. 38,5% van de theoretisch te behalen omzet.

Belanghebbende tracht voor een gedeelte van het omzetverlies een verklaring te geven door te stellen dat de vennootschap 35% van de theoretisch te behalen omzet in de vorm van gratis consumpties aan bezoekers van haar bar-dancing zou hebben uitgeschonken. Voor het meerdere omzetverlies geeft belanghebbende geen enkele verklaring.

Het Hof is van oordeel dat een boekhouding, welke als basis heeft gediend voor een jaarrekening, welke:

1. een omzet aan dranken aangeeft, welke 35% à 40% ligt beneden de omzet, welke theoretisch haalbaar is op basis van de inkopen van de vennootschap;
2. een brutowinstpercentage op de inkooprijzen van de dranken van ca. 195 aangeeft, terwijl blijkens de door belanghebbende zelf verstrekte gegevens een brutowinstpercentage van 380 theoretisch mogelijk zou zijn geweest, een ondeugdelijke basis voor de bepaling van de winst vormt. Het Hof neemt hierbij tevens in aanmerking dat de verantwoording van de ontvangsten van de vennootschap niet dagelijks doch slechts een maal per week in het kasboek plaats vond en dat de dag-ontvangsten na de sluiting van de bar-dancing werden geteld en op een kladpapiertje werden genoteerd. Deze vorm van verantwoording en boeking van de dag-ontvangsten brengt het gevaar voor vergissingen mede, welke bij een

dagelijkse boeking van de ontvangsten in het kasboek of bij gebruik van een registrerend kasregister zouden zij vermeden.

In een geval, waarin de boekhouding van een belastingplichtige geen basis kan vormen voor de bepaling van zijn winst uit onderneming brengt een redelijke verdeling van de bewijslast mede, dat de belastingplichtige, die stelt, dat de winst van zijn onderneming in zeer sterke mate is gedrukt door het verstrekken van gratis consumpties aan bezoekers van de door de onderneming geëxploiteerde bar-dancing, als gevolg waarvan de winst van de onderneming beneden de voor vergelijkbare ondernemingen geldende noemen is gebleven, zulks aannemelijk maakt. Belanghebbende is in dit aannemelijk maken niet geslaagd.

De inspecteur heeft van het verschil ten bedrage van f 25.846,-- tussen de door de vennootschap theoretisch te behalen omzet aan dranken en de door de vennootschap in haar jaarrekening verantwoorde omzet een gedeelte groot f 9.846,-- of 14,6% van de theoretisch te behalen omzet aanvaard als breuk- en lekverlies en als een gevolg van het aanbieden van gratis consumpties aan bezoekers van de bar-dancing. De inspecteur heeft van het overblijvende bedrag van f 16.000,-- een gedeelte groot 50% of f 8.000,-- aan belanghebbendes winst uit onderneming en aan zijn belastbaar inkomen toegevoegd. Naar het oordeel van het Hof heeft de inspecteur dusdoende belanghebbendes belastbaar inkomen niet op een te hoog bedrag vastgesteld. Belanghebbendes grieven moeten mitsdien worden verworpen.

Recht doende:

Bevestigt de uitspraak, waarvan beroep;

Aldus gedaan ter raadkamer van het Gerechtshof te Arnhem d.d. 14 mei 1979, door mr. Kamperman, raadsheer, als voorzitter, mr. Lievaart, raadsheer, mr. Smit, raadsheer-plaatsvervanger, in tegenwoordigheid van de heer Prins, waarnemend-griffier.

w.g. M.K. Kamperman

w.g. A. Prins

Voor eensluidend afschrift.

De Griffier van het Gerechtshof
te Arnhem.

Afschriften aangetekend per post verzonden op: 23 MEI 1979