

Typ.MB.

Nr. 2467/1988.

Eerste Meervoudige

Belastingkamer.

15 september 1989.

HET GERECHTSHOF TE 's-HERTOGENBOSCH.

UITSpraak.

Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, eerste meervoudige Belastingkamer;
Gezien het beroepschrift van de heer X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur der directe belastingen te Y, op zijn bezwaarschrift betreffende zijn aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1985;

Gezien de overige stukken;

Gehoord ter zitting van 23 juni 1989 belanghebbende, alsmede zijn gemachtigde de heer mr W, advocaat en procureur te V, alsmede de Inspecteur;

Overwegende, dat de aanslag is opgelegd naar een belastbaar inkomen van fl. 58.591,-- onder vermindering van de belasting met investeringsbijdragen ad fl. 767,-- en bij de bestreden uitspraak is gehandhaafd;

dat belanghebbende als enige grief aanvoert dat de Inspecteur de omzet (exclusief omzetbelasting) en daarmee de winst heeft verhoogd met fl. 11.764,20 en concludeert tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot een -naar hij ter zitting in afwijking van de van hem afkomstige stukken heeft verklaard- naar een belastbaar inkomen van fl. 48.533,--, terwijl de Inspecteur concludeert dat de bestreden uitspraak behoort te worden bevestigd;

Overwegende, dat op grond van de stukken en de verklaringen van partijen ter zitting het volgende, als tussen hen onbetwist, vaststaat:

Belanghebbende, die gedurende het onderhavige jaar gehuwd was en wiens gezin in dit jaar uit twee personen bestond, exploiteerde gedurende het onderhavige jaar in de vorm van een eenmanszaak het te Z gevestigde hotel-restaurant-café "A". Hij heeft in het kader van deze onderneming van 5 juli 1985 tot en met 28 juli 1985 een paviljoen geëxploiteerd.

Deze exploitatie geschiedde op fifty-fifty-basis tezamen met de heer B. Het bedoelde paviljoen bestond uit een tent met een oppervlakte van 2.000 m². In deze tent bevonden zich lange buffetten met tien installaties -elk met haar eigen fustaansluitingen- om bier te tappen; ook werden andere dranken dan bier verkocht.

De klanten moesten bij de ingang van de tent consumptiebonnen kopen en leverden per verbruikte consumptie één consumptiebon in; voor alle soorten dranken gold één en dezelfde prijs: fl. 1,75 per glas.

In het paviljoen werden nu en dan grote muziekoptredens verzorgd. Het paviljoen was geopend van negen uur 's morgens tot drie uur 's nachts. Tijdens drukke uren waren omstreeks 2.000 personen tegelijk aanwezig.

Belanghebbende en de heer B hebben ervaring in de horeca-sector maar zij hadden, toen zij met de exploitatie van het paviljoen begonnen, geen enkele ervaring met het exploiteren van dergelijke grootschalige evenementen.

Belanghebbende heeft in zijn aangiftebiljet voor het onderhavige jaar een belastbaar inkomen aangegeven van fl. 36.401,31, berekend als volgt:

Winst "A"

exclusief het paviljoen fl. 49.309,60

winst paviljoen fl. 24.219,83

fl. 73.529,43

voorraad-/vermogensaftrek fl. 1.640,---

fl. 71.889,43

zuivere inkomsten

uit onroerend goed -/ - fl. 3.053,46

Transporteren: fl. 68 835,97

Transport:		fl. 68 835,97
persoonlijke verplichtingen	fl. 15.522,19	
zelfstandigenaftrek	fl. 5.275,---	
meewerkaftrek	<u>fl. 3.594,47</u>	
		<u>fl. 24.391,66</u>
		fl. 44.444,31
dotatie aan de oudedagsreserve		<u>fl. 8.043,---</u>
belastbaar inkomen, afgerond,		fl. 36.401,---

De Inspecteur heeft bij belanghebbende over het onderhavige jaar een boekenonderzoek doen instellen. Rekening houdende met de resultaten van dit boekenonderzoek heeft hij belanghebbendes aanslag over het onderhavige jaar naar onderstaande berekening opgelegd:

Aangegeven belastbaar inkomen		fl. 36.401,31
Bij: a) meer winst "A"		
exclusief het paviljoen		fl. 2.542,92
b) meer omzet (exclusief omzetbelasting paviljoen		fl. 11.764,20
c) minder onkosten paviljoen		fl. 9.319,31
d) lagere zelfstandigenaftrek		<u>fl. 2.100,---</u>
		fl. 62.137,74
af: e) hogere meewerkaftrek	fl. 1.181,82	
f) hogere dotatie oudedagsreserve	<u>fl. 2.364,---</u>	
		<u>fl. 3.545,82</u>
belastbaar inkomen, afgerond,		fl. 58.591,---

Het geschil is terug te voeren tot de vraag of de correctie onder b terecht is aangebracht. Belanghebbende stelt dat deze correctie volledig moet worden tenietgedaan, doch de Inspecteur stelt dat deze correctie moet worden gehandhaafd;

Overwegende, dat de Inspecteur zakelijk het volgende heeft gesteld:

Belanghebbende heeft de met de exploitatie van het paviljoen behaalde bruto winst (voor hemzelf en zijn compagnon B tezamen) als volgt berekend:

omzet dranken inclusief		
omzetbelasting		fl. 211.667,85
omzetbelasting		<u>fl. 33.795,71</u>
		fl. 177.872,14
inkopen:	bier	fl. 45.935,58
	frisdrank	fl. 7.811,09
	wijn	fl. 2.093,75
	diversen	<u>fl. 910,60</u>
		<u>fl. 56.751,02</u>
brutowinst		fl. 121.121,12

Het gedeelte van belanghebbendes boekhouding dat betrekking heeft op de verantwoording van de in het paviljoen gerealiseerde omzet kan echter niet dienen als grondslag voor de winstberekening over de periode 5 juli 1985 tot en met 28 juli 1985. In werkelijkheid is de omzet in het paviljoen in deze periode namelijk fl. 28.000,-- inclusief omzetbelasting, dus fl. 23.528,40 exclusief omzetbelasting, hoger geweest dan door belanghebbende is verantwoord. Belanghebbendes winst is derhalve terecht met de helft van fl. 23.528,40, dit is fl. 11.764,20, verhoogd.

Als argumenten voert de Inspecteur het volgende aan.

1) Op de bij het beroepschrift gevoegde originele staat van ontvangsten over de periode 5 juli 1985 tot en met 28 juli 1985, op welke staat 24 dag-ontvangsten zijn vermeld, is achteraf driemaal een verandering aangebracht:

de totaalontvangsten van 20 juli werden veranderd van fl. 14.351,25 in fl. 11.351,25, die van 24 juli van (volgens belanghebbende fl. 6.010,75 doch volgens de Inspecteur) fl. 8.010,75 in fl. 4.010,75 en die van 26 juli van fl. 19.575,85 in fl. 17.575,85.

2) Uitgaande van de inkoopfacturen en in aanmerking nemende dat de prijs van een consumptie fl. 1,75 bedroeg en dat op de verkoopprijs kortingen tot een bedrag van in totaal fl. 2.500,-- werden verleend, kan de theoretische omzet, zoals in het verzoekschrift is berekend, worden gesteld op fl. 239.505,75, inclusief omzetbelasting. Dit is fl. 27.837,90 méér dan werd geboekt. Laatstgenoemd bedrag komt overeen met 15.900 consumpties.

- 3) De Inspecteur heeft bij de berekening van de theoretische omzet nog geen rekening gehouden met inkopen van koffie, koffiemelk (16 liter) en chips. Met 16 liter koffiemelk kunnen 3.200 kopjes koffie van melk worden voorzien.
- 4) Door de controlerende ambtenaar is geconstateerd dat drie biervaten en koolzuurcilinders méér werden ingeleverd dan volgens de inkoopfacturen werden ontvangen.
- 5) Indien rekening wordt gehouden met de thans betwiste correctie, bedraagt het privé in enge zin over het onderhavige jaar, zoals in het verzoekschrift wordt berekend, fl. 27.736,52. Dit bedrag correspondeert met de in de boekhouding verwerkte bedragen van fl. 2.000,-- per maand. Het in het beroepschrift genoemde bedrag ad fl. 13.736,-- per jaar moge wellicht, zoals belanghebbende stelt, niet opmerkelijk laag zijn voor een gezin van twee personen, het is niet in overeenstemming met de boekingen van fl. 2.000,-- per maand. Belanghebbende heeft van het bedrag van fl. 24.000,-- op jaarbasis niet in betekende mate gespaard; dit blijkt uit de omstandigheid dat hij volgens het aangiftebiljet over het onderhavige jaar op 31 december 1985 niet beschikte over banksaldi of contanten. Belanghebbende heeft in het onderhavige jaar minimaal fl. 24.000,-- voor privé in enge zin uitgegeven;

Overwegende, dat de Inspecteur, die ter zitting cijfermatig niet-onderbouwde bespiegelingen heeft gehouden over de mogelijkheid dat ten behoeve van de exploitatie van het paviljoen "zwart" loon is betaald en "zwart" bier is ingekocht, ter zitting desgevraagd uitdrukkelijk heeft verklaard niet te willen stellen dat belanghebbendes boekhouding voor zover niet betreffende de in het paviljoen gerealiseerde omzet eveneens als betrouwbare grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen;

Overwegende, dat belanghebbende met betrekking tot de hiervóór onder de punten 1 tot en met 5 weergegeven argumenten van de Inspecteur zakelijk het volgende heeft aangevoerd:

ad 1. Er is geen sprake van achteraf aangebrachte veranderingen in de kasadministratie. Dit blijkt uit de omstandigheid dat de veranderingen zijn aangebracht met hetzelfde schrijfgerei als waarmee het oorspronkelijk geboekte bedrag werd geschreven.

Het tellen van de dagontvangsten geschiedde 's nachts, na sluitingstijd, tussen een aantal biervaten in het paviljoen, terwijl belanghebbende uiterst vermoeid was en het personeel bezig was met opruimen. Het spreekt voor zichzelf dat onder deze omstandigheden niet altijd direct goed geteld werd. Als controlemiddel op de telling werd eveneens dagelijks na sluitingstijd uitgerekend hoeveel consumptiebonnen op de betreffende dag waren uitgegeven. De verschillen waren uiteindelijk telkens gering.

De heer B verleende bij het tellen van het kasgeld altijd zijn medewerking. Het getelde kasgeld werd altijd zo spoedig mogelijk naar de bank gebracht.

ad 2. Door de volgende oorzaken is de verantwoorde omzet fl 27.837,90 lager dan de zogenoemde theoretische omzet, dit is de omzet welke onder normale omstandigheden in de horeca had kunnen worden gerealiseerd bij de voor het paviljoen gedane inkopen.

- A) De leden van de in het paviljoen optredende muziekgezelschappen werden gratis en frekwent van drank voorzien.
- B) Een degelijke, op ervaring stoelende controle was niet mogelijk.
- C) Vermoedelijk heeft het personeel gestolen en aan familieleden gratis drank verstrekt.
- D) Vermoedelijk waren valse consumptiebonnen in omloop.
- E) De leidingen van de tien biertappunten moesten elke dag worden doorgespoeld.
- F) In het paviljoen was het dikwijls zo warm dat het personeel méér dan normaal gebruik maakte van de mogelijkheid zelf gratis een drankje te nemen.
- G) Het bier werd getapt door uitzendkrachten; deze uitzendkrachten tapten uit een vat bier ongetwijfeld minder glazen bier dan het door de Inspecteur aangehouden aantal van 225.

ad 3. Het was belanghebbende verboden in het paviljoen koffie en chips te verkopen. Hij heeft zich aan dit verbod gehouden. De door de Inspecteur bedoelde koffie, koffiemelk en chips zijn verstrekt aan het personeel en aan degenen die het paviljoen hebben opgebouwd en afgebroken.

ad 5. Het privé in enge zin bedroeg in feite in het onderhavige jaar fl. 13.736,--. Dit bedrag is voor een gezin van twee personen ruim voldoende, zeker wanneer in aanmerking wordt genomen dat hiervan slechts bekostigd moesten worden de kleding, een gedeelte van het eten en drinken (het andere gedeelte werd gedekt door het

geboekte "eigen gebruik") en nu en dan een uitstapje. Het bedrag van fl. 13.736,-- wijkt bovendien niet in betekenende mate af van het privé in enge zin in de andere jaren.

Van het maandelijks voor privé-opnamen geboekte bedrag van fl. 2.000,-- heeft belanghebbende een gedeelte gespaard. Dit spaargeld heeft hij gebruikt voor de betaling van een gedeelte van de koopprijs van de door hem in het onderhavige jaar aangeschafte auto.

Belanghebbende concludeert primair dat de boekhouding met betrekking tot de in het paviljoen gerealiseerde omzet niet kan worden verworpen. Voor het geval het Hof deze conclusie niet onderschrijft, stelt belanghebbende dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de betwiste correctie ad fl. 11.764,20 terecht is aangebracht. Belanghebbende stelt meer subsidiair dat de betwiste correctie moet worden vervangen door een van -in verband met de veranderingen in de geboekte ontvangsten- (de helft van fl. 7.000,-- minus de hierin begrepen omzetbelasting is) fl. 2.941,--;

Overwegende omtrent het geschil:

1) dat vaststaat dat de in het paviljoen gerealiseerde omzet (inclusief omzetbelasting) volgens belanghebbendes boekhouding fl. 211.667,85 bedraagt en dat de door de Inspecteur berekende "theoretische omzet" (inclusief omzetbelasting) fl. 239.505,75 bedraagt;

2) dat het Hof op grond van hetgeen onder de vaststaande feiten is vermeld omtrent de wijze waarop en de omstandigheden waaronder belanghebbende tezamen met zijn compagnon B het paviljoen heeft geëxploiteerd, van oordeel is dat het in casu gaat om een wijze van bedrijfsvoering welke sterk afwijkt van de wijze waarop een café normaliter wordt geëxploiteerd;

3) dat de Inspecteur zelfs niet een begin van bewijs heeft geleverd voor de kennelijk aan zijn standpunt ten grondslag liggende stelling volgens welke de door hem berekende "theoretische omzet" in het onderhavige geval als norm mag worden gehanteerd, zodat het Hof de bedoelde "theoretische omzet" als argument verwerpt in deze zin dat het Hof niet van belanghebbende zal vergen aannemelijk te maken door

welke oorzaken hij er niet in geslaagd is deze "theoretische omzet" te realiseren;

4) dat overigens, zo met de Inspecteur zou moeten worden aangenomen dat de "theoretische omzet" in het onderhavige geval in beginsel wèl normatief is, het Hof van oordeel is dat belanghebbende afdoende verklaringen heeft gegeven voor het door de Inspecteur gesignaleerde "tekort" van fl. 27.837,90;

5) dat belanghebbende namelijk niet, althans niet voldoende, betwist heeft aangevoerd

– dat hij en zijn compagnon B met de exploitatie van een paviljoen als het onderhavige geen enkele ervaring hadden,

– dat een degelijke controle niet mogelijk is geweest, -dat belanghebbende aan de leden van de in het paviljoen optredende muziekgezelschappen (volgens de vaststaande feiten traden nu en dan grote muziekgezelschappen op) gratis dranken heeft verstrekt,

– dat het personeel, in verband met de warmte in de tent, méér dan gebruikelijk dranken heeft genuttigd, en

– dat het bier getapt werd door uitzendkrachten en dat deze personen uit een vat bier ongetwijfeld minder glazen hebben getapt dan het door de Inspecteur bij de berekening van de "theoretische omzet" gehanteerde aantal van 225,

en het Hof van oordeel is dat onder deze omstandigheden een "tekort" van fl. 27.837,90 op een "theoretische omzet" van fl. 239.505,75 niet onaannemelijk en voldoende verklaard is;

6) dat de Inspecteur evenmin op andere wijze aannemelijk heeft gemaakt dat de in het paviljoen gerealiseerde omzet hoger is dan belanghebbendes boekhouding uitwijst;

7) dat het Hof hierbij mede in aanmerking neemt dat belanghebbende heeft verklaard dat hij de door de Inspecteur bedoelde koffie en chips niet heeft verkocht, maar heeft verstrekt aan personeelsleden en personen die het paviljoen hebben opgebouwd en afgebroken, aan welke verklaring het Hof geloof hecht;

8) dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de door hem gesignaleerde drie veranderingen in de originele staat van ontvangsten duiden op verzwegen omzet;

9) dat de Inspecteur de aandacht heeft gevestigd op belanghebbendes privé in enge zin over het onderhavige jaar, doch ook dit argument naar 's Hofs oordeel faalt, omdat belanghebbende onbetwist heeft gesteld dat het privé in enge zin volgens zijn gegevens over het onderhavige jaar fl. 13.736,-- bedraagt en dat dit bedrag niet in betekenende mate afwijkt van het in andere jaren geboekte privé in enge zin;

10) dat de Inspecteur er weliswaar op heeft gewezen dat belanghebbende in zijn boekhouding per maand fl. 2.000,-- voor privé-opnamen heeft geboekt, maar de Inspecteur hierbij over het hoofd ziet dat deze boekingen niets zeggen over de hoogte van het door belanghebbende in feite voor privé in enge zin uitgegeven bedrag;

11) dat belanghebbende in dit verband trouwens onbetwist heeft gesteld dat hij een gedeelte van de in de vorige overweging bedoelde opgenomen bedragen heeft gebruikt voor de betaling van een door hem in het onderhavige jaar aangeschafte auto;

12) dat de Inspecteur al met al niet aannemelijk heeft gemaakt dat de betwiste correctie geheel of gedeeltelijk terecht is aangebracht;

13) dat belanghebbendes grief derhalve gegrond is;

14) dat het belastbare inkomen als volgt moet worden berekend:

volgens de aanslag, vóór afronding,	fl. 58.591,92
af: in geschil zijnde correctie	<u>fl. 11.764,20</u>
	fl. 46.827,72
bij: lagere meewerkaftrek 5% van fl. 11.764,20 is	fl. 588,21
lagere dotatie oudedagsreserve 10% van fl. 11,764,20 is	fl. 1.176,42
af: meer zelfstandigenaftrek	<u>fl. 2.100,---</u>
belastbaar inkomen, afgerond,	fl. 46.492,---

15) dat belanghebbende weliswaar heeft geconcludeerd dat het belastbare inkomen moet worden verminderd tot fl. 48.533,--, doch hij hierbij kennelijk over het hoofd heeft gezien dat voor de vaststelling van de grondslag waarover de dotatie aan de oudedagsreserve wordt berekend de meewerkaftrek, zoals volgt uit het bepaalde in artikel 44e, lid 4, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, niet van belang is, terwijl hij tevens verzuimd heeft de zelfstandigenaftrek te herrekenen;

16) dat derhalve, mede in aanmerking genomen het bepaalde in artikel 5, lid 7, eerste volzin, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, aldus moet worden beslist:

VERNIETIGT de bestreden uitspraak;

VERMINDERT de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen van fl. 46.492,--, onder vermindering van de belasting met investeringsbijdragen tot een bedrag van fl. 767,--;

GELAST de Inspecteur het gestorte griffierecht ad fl. 38,-- aan belanghebbende te vergoeden.

Aldus vastgesteld op 15 september 1989 door de heren mr. A. Stoop, voorzitter, mr. F.F. Leenaarts en A.M. de Vries, leden, in tegenwoordigheid van de heer R.O.J.M. de Windt, waarnemend-griffier.

De Windt

Stoop

Aangetekend aan partijen verzonden op: 25 OKT. 1989