

Gerechtshof te 's-Gravenhage

vierde meervoudige belastingkamer

21 december 1993

nummer: **923040-M4**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Y betreffende na te noemen aanslag.

1. Aanslag en bezwaar

Aan belanghebbende is voor het jaar 1989 een aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 101.199,-- en een belastingvrije som van f 16.837,--. Deze aanslag is, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

2. Loop van het geding

Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 75,--.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 2 november 1993, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende alsmede de Inspecteur, bijgestaan door W, controlerend ambtenaar.

3. Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1 Belanghebbende en zijn schoonvader vormden van 1 juli 1985 tot 1 februari 1990 een vennootschap onder firma. Beide firmanten waren voor de helft gerechtigd tot de winst van de vennootschap. De vennootschap exploiteerde het chinees-indisch restaurant "V" te Z (hierna: V). Per laatstgenoemde datum is de schoonvader uit de vennootschap getreden, waarna belanghebbende de onderneming als eenmanszaak heeft voortgezet. V is voornamelijk een zogenaamd afhaalrestaurant. Het heeft een restaurantgedeelte met een beperkte oppervlakte. De restaurantomzet bedroeg in 1987 circa 27% van de totale keukenomzet.

3.2 In het najaar van 1991 is bij V een boekenonderzoek over het jaar 1989 ingesteld. Eén van de redenen voor dit onderzoek was de omstandigheid dat de FIOD/Fiscale recherche een strafrechtelijk onderzoek met betrekking tot het jaar 1989 had ingesteld bij één van de leveranciers van V, te weten de horecagroothandel T B.V. te S (hierna: T).

3.3 Uit verklaringen van directieleden, de administrateur, administratieve krachten en chauffeurs van T is vast komen te staan dat een aantal afnemers van deze groothandel gebruik maakte van het systeem van "dubbel laden".

Dit systeem houdt in, kort gezegd, dat een deel van de door die afnemers bij T gedane inkopen "wit" werd afgeleverd en betaald en een ander deel "zwart".

T en een aantal van haar personeelsleden is ter zake hiervan strafrechtelijk veroordeeld. Tot de gedingstukken behoren afschriften van processen-verbaal van verhoor van personeelsleden van T, waarin het gehanteerde frauduleuze inkoopstelsel is beschreven. Een afschrift van het strafvonnis tegen T, waarbij deze is veroordeeld wegens het misdrijf van valsheid in geschrifte, behoort eveneens tot de stukken van het geding.

3.4 Tijdens het strafrechtelijk onderzoek bij T zijn twee multomappen aangetroffen met afleverspecificaties, één voor de verse goederen en één voor de overige goederen. Bij deze specificaties is vermeld of het een klant betreft die gebruik maakte van het systeem van "dubbel laden". In de map voor verse goederen was achter de naam van de desbetreffende afnemer vermeld "dubbel", in de map voor overige goederen een "D". Tot de gedingstukken behoort een fotokopie van een pagina uit de multomap voor verse goederen. op deze pagina is ook V vermeld met de aantekening "dubbel". Tot de gedingstukken behoort een kopie van een bon zonder naamsaanduiding en logo van T, waarop is vermeld "V - dubbel".

Voorts behoort tot de gedingstukken een kopie van een bon waarop is vermeld "V " met de vermelding van een viertal data plus de woorden "dubbel" (tweemaal onderstreept) en "betaald". Tijdens het bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek heeft de controlerende ambtenaar een opstelling gemaakt van de in de boekhouding van belanghebbende voorkomende leveringen door T.

Volgens de opstelling voor het jaar 1989 hebben op de genoemde vier data (26/6, 3/7, 10/7 en 17/7) leveringen aan V plaatsgevonden tot een totaalbedrag van f 2.135,29. Van deze leveringen zijn alleen de "witte" bonnen in de boekhouding van V verwerkt.

3.5 Bij het vorenvermelde boekenonderzoek is gebleken dat de brutowinst van V in 1989 ten opzichte van voorgaande jaren aanzienlijk is gedaald. De brutowinstpercentages betreffende de totale omzet over de jaren 1986 tot en met 1991 luiden volgens een door de Inspecteur ter zitting gedane opgave als volgt:

1986 231%
1987 227%
1988 212%
1989 182%
1990 181%
1991 180%

3.6 Bij het boekenonderzoek zijn in de administratie van V geen negatieve kassen aangetroffen. De privé-opnamen van de beide firmanten waren niet te laag. Wel is geconstateerd dat die opnamen maandelijks na de laatste ontvangsten van de desbetreffende maand waren geboekt.

3.7 Op grond van zijn bevindingen bij het boekenonderzoek heeft de controlerende ambtenaar de administratie van V over het jaar 1989 als onbetrouwbaar aangemerkt. Hij heeft een theoretische omzetberekening gemaakt, waarbij hij het brutowinstpercentage voor de totale omzet heeft gesteld op 230. Daaruit resulteerde een correctie van de brutowinst groot f 157.669 (exclusief omzetbelasting). Hiervan is de helft, ofwel f 78.834, aan belanghebbende toegerekend. Bij het vaststellen van de aanslag over het onderhavige jaar heeft de Inspecteur de uitkomst van deze berekening van de controlerende ambtenaar overgenomen.

3.8 Als gevolg van de omzetcorrectie is voorts de zelfstandigenaftrek voor belanghebbende met een bedrag van f 2.080 verlaagd. De meewerkaftrek werd om dezelfde reden verhoogd met f 3.942 en de toevoeging aan de fiscale oudedagsreserve met f 8.036.

4. Omschrijving verschil en standpunten van partijen

In geschil is de vraag of de winstcorrectie ad f 78.834 terecht is aangebracht, welke vraag door belanghebbende ontkennend en door de Inspecteur bevestigend wordt beantwoord.

Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de gedingstukken. Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht, doch aldaar aan hun in de gedingstukken gegeven uiteenzettingen geen grieven of weren toegevoegd.

5. Conclusies van partijen

Belanghebbende heeft geconcludeerd tot vermindering van de aanslag in diër voege dat deze nader wordt berekend naar een belastbaar inkomen van primair f 37.857, subsidiair f 38.700 en meer subsidiair f 39.244.

De Inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van zijn uitspraak.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt met zich dat van de Inspecteur wordt verlangd dat hij zijn stelling, dat belanghebbende meer winst uit onderneming heeft genoten dan hij in zijn aangifte voor de inkomstenbelasting over het onderhavige jaar heeft verantwoord, aannemelijk maakt.

6.2 Daartoe heeft de Inspecteur in de eerste plaats aangevoerd dat bij het sub factis vermelde boekenonderzoek is gebleken dat de brutowinst van V in 1989 ten opzichte van voorgaande jaren aanzienlijk was gedaald, zonder dat daarvoor door belanghebbende een aannemelijke verklaring is gegeven.

Bedroeg het brutowinstpercentage betreffende de totale omzet over het jaar 1986 nog 231% van de inkopen, in het onderhavige jaar was dit gedaald tot 181%.

6.3 Van belanghebbende mag worden geëist dat hij een aannemelijke verklaring voor de geconstateerde daling van het brutowinstpercentage geeft. Het Hof verwijst in dit verband naar het arrest HR 18 september 1985, rolNr. 23 008, BNB 1985/387.

6.4 Belanghebbende stelt dat deze daling het gevolg is van een aantal ontwikkelingen, zoals toenemende concurrentie en het verstrekken van grotere porties, alsmede het invoeren in het onderhavige jaar van een zogenaamd open buffet, waarbij gratis een kopje thee of koffie werd geserveerd. Belanghebbende heeft er tenslotte op gewezen dat het brutowinstpercentage van V niet te laag is als wordt gekeken naar cijfers uit de FIOD-branchedocumentatie.

6.5 Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende met deze punten, tegenover de gemotiveerde bestrijding ervan door de Inspecteur, niet een aannemelijke verklaring voor de geconstateerde daling van het brutowinstpercentage geleverd.

Van toegenomen concurrentie en grotere porties is niets komen vast te staan of aannemelijk gemaakt. De open-buffetformule is volgens een reclamefolder van V eerst in november 1992 van start gegaan.

Het Hof acht met de Inspecteur aannemelijk dat er in 1989 wel open-buffetdiners zijn gehouden voor gezelschappen, maar het acht evenals de Inspecteur door belanghebbende onvoldoende aannemelijk gemaakt dat het gebruik van zo'n buffet een zodanig winstdrukkende factor vormt dat daardoor de brutowinst op de keukenomzet met 50 procentpunten is afgenomen van 229% in 1988 tot 179% in 1989).

Belanghebbende heeft niet bestreden de opmerking van de Inspecteur dat uit door deze bij het Bedrijfschap Horeca ingewonnen informatie blijkt dat door de toepassing van een lopend-buffet formule de winst ook positief kan worden beïnvloed.

Het Hof acht in dit verband voorts nog van belang dat, naar feitelijk is vast komen te staan, P.I vooral een afhaalrestaurant was, met een restaurantgedeelte van een beperkte oppervlakte en dat de restaurantomzet in 1987 slechts circa 27% van de totale keukenomzet bedroeg. De door de Inspecteur gemotiveerd betwiste stelling van belanghebbende omtrent gratis verstrekking van koffie acht het Hof door laatstgenoemde niet bewezen. Met betrekking tot de door belanghebbende aangevoerde brutowinstpercentages blijken uit FIOD-branchedocumentatie heeft de Inspecteur gesteld dat deze op te ver in het verleden liggende jaren betrekking hebben en vanwege regionale verschillen niet representatief zijn voor de situatie van V Van zijn kant heeft de Inspecteur zich beroepen op de slechts als een indicatie te beschouwen kerncijfers van het CBS over de jaren 1989/1990, die aangeven dat de bruto-winstpercentages met betrekking tot maaltijden/spijzen variëren tussen 203 en 222,5% van de inkopen. Belanghebbende heeft deze stellingen van de Inspecteur onvoldoende weersproken.

6.6 De Inspecteur heeft ter ondersteuning van zijn in rechtsoverweging 6.1 verwoorde stelling voorts aangevoerd dat belanghebbende in 1989 aan het sub factis omschreven systeem van zwarte inkopen bij T heeft meegedaan.

6.7 Naar het oordeel van het Hof is, gelet op hetgeen hieromtrent feitelijk is komen vast te staan (punten 3.3 en 3.4), het vermoeden gerechtvaardigd dat het betrekking tot V in het onderhavige jaar een deel van de inkopen bij T zwart is gedaan en daarmee tevens een deel van de omzet niet in de boeken is verantwoord. Belanghebbende heeft met hetgeen hij heeft aangevoerd dit vermoeden niet ontzenuwd.

Zijn opmerking dat de aantekening "dubbel" ook betrekking kan hebben op dubbele betaling voor één leverantie is door de Inspecteur afdoende weerlegd, aangezien daarvan en van eventuele terugbetaling van het teveel betaalde bij het boekenonderzoek niets is gebleken.

6.8 Nu door belanghebbende geen redelijke verklaring voor de sedert 1986 opgetreden brutowinstdaling is gegeven en hij voorts het vermoeden van zwarte inkopen en daarmee gepaard gaande omzetverzwijging niet heeft ontzenuwd, acht het Hof door de Inspecteur voldoende bewezen dat de verantwoording van de ontvangsten door belanghebbende zeer onvolledig is geweest.

6.9 In zijn berekening van de noodzakelijke correctie is de Inspecteur ervan uitgegaan dat V naast de wel geboekte inkopen nog eens 30% daarvan zonder enige verantwoording in de boeken heeft gedaan.

Voorts heeft hij het brutowinstpercentage van de aldus berekende inkopen op 230 gesteld en daarmee het aanvaardbare niveau van 1986 aangehouden. Aldus heeft de Inspecteur naar 's Hof's oordeel een aannemelijke correctie op de zeer onvolledige ontvangstenverantwoording door belanghebbende aangebracht. Die correctie, voor belanghebbendes aandeel groot f 78.800, dient derhalve in stand te blijven.

6.10 Nu belanghebbende geheel in het ongelijk is gesteld en geen bijzondere omstandigheden aanwezig zijn, acht het Hof geen termen aanwezig belanghebbende een proceskostenvergoeding in de zin van artikel 5a Wet administratieve rechtspraak belastingzaken juncto het Besluit proceskosten fiscale procedures toe te kennen.

7. Slotsom

De omzetcorrectie moet worden gehandhaafd. De overige correcties hangen daarmee samen en zij dienen derhalve ook in stand te blijven. Het beroep van belanghebbende moet worden verworpen.

8. Beslissing

Het Gerechtshof BEVESTIGT de uitspraak waarvan beroep.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 21 december 1993 door mrs. A.C. de Groot, vice-president, E.H. Aukes-de Vries, raadsheer, en R.A. van Gorkum, raadsheer-plaatsvervanger, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. F. Voorneman.

Vooreman

de Groot

Aangetekend aan partijen verzonden op: 21 januari 1994

Voor afschrift,

De Griffier van het Gerechtshof te 's-Gravenhage