

Gerechtshof te Amsterdam

Derde Meervoudige Belastingkamer

30 december 1993

kenmerk: 92/61

UITSPRAAK

in het beroep van X te Z, belanghebbende, tegen een navorderingsaanslag opgelegd door de Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/ondernemingen te Z, de Inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 6 januari 1992, ingediend door Drs. P te A, als zijn gemachtigde en gericht tegen de door de Inspecteur met dagtekening 30 december 1991 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1986.

Aan belanghebbende is oorspronkelijk een aanslag opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van f 32.408,-- met toekenning van investeringsbijdragen ad f 3.638,--. De navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 260.790,-- met behoud van de investeringsbijdragen. De nagevorderde belasting is verhoogd met 100 procent boete, waarvan 50 procent is kwijtgescholden.

Het beroep -dat is aangevuld bij schrijven van de gemachtigde van 22 mei 1992- strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot handhaving van de navorderingsaanslag voor wat betreft de enkelvoudige belasting en vermindering daarvan met het bedrag van de verhoging.

Met toestemming van de Voorzitter van de Derde Meervoudige Belastingkamer heeft de gemachtigde een conclusie van repliek ingediend; de Inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

Ter zitting van 5 oktober 1993 zijn verschenen de gemachtigde voornoemd, tot bijstand vergezeld van Mr. B, alsmede de Inspecteur, tot bijstand vergezeld van S.

Beide partijen hebben ter zitting een pleitnota voorgedragen overgelegd, waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt. De gemachtigde heeft voorts ter zitting overgelegd een kopie van een faxbericht d.d. 4 oktober 1993 van K.

De Inspecteur heeft ter zitting nog overgelegd een kopie van het verslag d.d. 22 juli 1991 van het boekenonderzoek inkomstenbelasting 1986-1989 en een kopie van een notitie d.d. 14 juli 1992 van S, controlerend ambtenaar van de Belastingdienst, alsmede de daarbij gevoegde bijlagen.

Partijen hebben van de overgelegde stukken kennis kunnen nemen en zich erover kunnen uitlaten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende, geboren in 1931 en gehuwd, dreef in de jaren 1986 tot en met 1989 in de vorm van een eenmanszaak een drogisterij annex detailhandel in fotografische artikelen, film- en videoapparatuur, ontwikkelen en afdrucken van foto's alsmede het verzorgen van foto- en videoreportages. De onderneming werd uitgeoefend in het pand J-laan 1 te Z; in het voorste gedeelte van dit pand bevond zich de drogisterij-afdeling terwijl de foto-afdeling in het achterste gedeelte werd gedreven. Belanghebbende en zijn echtgenote woonden boven de winkel.

In een gehuurd pand te C werd een filiaal van de fotozaak geëxploiteerd. De winkel in Z is in 1991 -na leegverkoop- gesloten.

De echtgenote van belanghebbende werkte mee in de onderneming.

Met betrekking tot de drogisterij is belanghebbende aangesloten bij de D-organisatie. In 1987 heeft belanghebbende een fotoprintmachine gekocht welke in 1988 in gebruik is genomen. Met deze machine kunnen foto's binnen een uur worden ontwikkeld en afgedrukt.

2.2. In de jaren 1986 tot en met 1989 had belanghebbende 7 werknemers in loondienst onder wie zijn zoon die sedert medio 1988 de leiding had over het filiaal in C. Het salaris van de zoon -die is geboren in 1963- bedroeg volgens de loonlijst in 1988 f 1.653,-- per maand en in 1989 f 1.520,-- per maand.

Tijdens de hierna vermelde controle bleek dat er op de fotoafdeling te Z gemiddeld 1,5 dag per week een persoon werkzaam was die niet in de loonadministratie was opgenomen. Voorts bleek een kennis van belanghebbende soms pasfoto's te maken

en foto's ten behoeve van huwelijksreportages; een beloning voor deze werkzaamheden bleek niet uit de loonadministratie.

In de periode 1 december 1987 tot 1 september 1988 kwamen er twee personen op de loonlijst voor.

2.3. Op 3 april 1991 is bij belanghebbende een boekenonderzoek voor de inkomstenbelasting aangevangen over de jaren 1986 tot en met 1989. Van het daarvan met dagtekening 22 juli 1991 uitgebrachte verslag bevindt zich een kopie onder de stukken.

Naar aanleiding van besprekingen tussen belanghebbende en de Inspecteur is het jaar 1989 nogmaals aan een onderzoek onderworpen. De controlerend ambtenaar heeft zijn bevindingen van dit onderzoek neergelegd in een notitie van 14 juli 1992, waarvan een kopie zich onder de stukken bevindt.

2.4. Het onder 2.3. vermelde boekenonderzoek heeft plaatsgevonden aan de hand van de administratie van belanghebbende.

De boekhouding van belanghebbende bestond uit:

- kasboek
- inkoopboek
- bank- en girostaten
- voorraadschriften per balansdatum
- vanaf augustus 1987 een per computer gevoerde registratie van de ingekochte foto-, film- en video- artikelen en van de verkopen van deze artikelen.

2.5. De echtgenote van belanghebbende hield het kasboek bij.

Kennissen van belanghebbende hielden -zonder gebleken beloning- het inkoopboek, de bank- en girostaten en de geautomatiseerde registratie bij.

2.6. Tijdens het boekenonderzoek bleek dat de primaire aantekeningen niet aanwezig waren;

deze aantekeningen bestonden uit:

- kassa-controlestroken
- totaalstroken van de kasregisters per week (Z-stroken)
- kladschriften met de dag-ontvangsten per afdeling
- lijsten van de voorraad per balansdatum
- duplicaat verkoopbonnen van de geregistreerde foto-, film- en video-artikelen.

2.7. De ontvangsten zijn door belanghebbende bepaald aan de hand van twee kasregisters -een voor de drogisterij en een voor de foto-afdeling- in Z en een in C. De kasregisters kunnen een X-totaal produceren en een Z-totaal (het weektotaal van de kassa). In het kasboek zijn de ontvangsten per week genoteerd, onderscheiden in ontvangsten drogisterij en foto Z en C. Bij deze registratie zijn de volgende gegevens gehanteerd:

- C: per dag een envelop met de X-strook, geld en cheques,
- Z: de omzet volgens de X-stroken is per dag genoteerd in een schriftje.

De X-stroken van C en de schriftjes van Z zijn na inschrijving van de weekontvangsten in het kasboek weggegooid. De ontvangsten zijn in het kasboek eerst in potlood geboekt. De uitgaven zijn dagelijks geboekt in het kasboek.

2.8. In 1988 zijn op 11 april, 9 mei en 27 december negatieve kassen geconstateerd van respectievelijk f 4.180,--, f 1.053,-- en f 2.820,--. Op 17 juli 1989 en 7 september 1989 was eveneens sprake van een negatieve kas respectievelijk groot f 5.476,-- en f 2.492,--.

2.9. Voor het netto privé kon belanghebbende in 1986 beschikken over f 12.000,--. Blijkens een brief van de gemachtigde van 12 mei 1992 aan de Inspecteur is in 1986 door belanghebbende voor f 8.400,-- aan voeding en kleding uitgegeven. In deze brief is voorts vermeld dat belanghebbende een bedrag van f 3.100,-- aan twee vakantie-reizen heeft besteed.

In 1987 was f 10.674,-- beschikbaar voor het netto privé.

Volgens opgave van belanghebbende bedroegen de uitgaven voor kleding en voeding dat jaar ongeveer f 8.000,--. Er waren als gevolg van ziekte van belanghebbende in 1987 geen uitgaven voor vakantie.

In 1988 was ± f 17.200,-- beschikbaar voor het netto privé. Aan kleding en voeding besteedde belanghebbende volgens zijn eigen opgave ongeveer f 9.600,--. In 1988 is aan vakanties ten minste f 5.500,-- uitgegeven.

Voor het netto privé kon belanghebbende in 1989 beschikken over f 19.800,--, waarvan f 10.800,-- is besteed aan voeding en kleding. Het bedrag ad f 19.800,-- is opgenomen in maandbedragen die variëren van f 900,-- tot f 4.800,--. Aan een wintersportreis is f 1.300,-- uitgegeven en aan een reis naar I f 10.125,--; van laatstgenoemd bedrag is ten minste f 7.000,-- door belanghebbende betaald.

Belanghebbende was in de onderzochte jaren bestuurslid van een L-vereniging. Hij verzamelt oude camera's. Volgens een mededeling van belanghebbende is de verzameling ongeveer f 200.000,-- waard. Belanghebbende had voorts een eilandje met een woonboot in de D'-se plassen. Belanghebbende kocht in 1984 een boot voor f 6.000,--; de vorige boot werd verkocht voor f 2.000,--.

2.10. Uit de administratie van belanghebbende resulteerde in het onderhavige jaar een brutowinstpercentage in procenten van de inkoop van gemiddeld 27,94. Uit gegevens van de Fiod blijkt voor 1986 een gemiddeld brutowinstpercentage op drogisterij-artikelen van 44,04 en op foto- artikelen van 58,54, ofwel een gemiddeld brutowinstpercentage van 51,29. De gegevens van de Fiod betreffende de foto-artikelen hebben betrekking op de detailhandel in fotografische artikelen, waaronder vallen de gemengde fotovakzaken, bedrijf waar vakfotografie nauwelijks een rol speelt, beeldwinkels en stand-alone-printshops. In 1987 realiseerde belanghebbende een brutowinstpercentage van gemiddeld 28,62, terwijl dit volgens de Fiodgegevens gemiddeld 56,62 bedraagt. Het brutowinstpercentage van belanghebbende over 1988 en 1989 bedroeg gemiddeld 31,55 respectievelijk 32,16.

2.11. Belanghebbende heeft de Stichting Nederlandse Fotovakhandel (SNF) verzocht om informatie betreffende winstpercentages toegespitst op zijn bedrijf en gebaseerd op door belanghebbende verstrekte gegevens. Naar aanleiding van dit

verzoek heeft de SNF een rekenmodel toegezonden, waarvan zich een kopie onder de stukken bevindt.

Uit het rekenmodel blijkt een brutowinstpercentage in procenten van de inkoop van gemiddeld 30 indien rekening wordt gehouden met sterke (prijs)concurrentie en gratis vergrotingen bij ontwikkelen en afdrucken terwijl het brutowinstpercentage 37 bedraagt volgens het rekenmodel indien wordt uitgegaan van de landelijke gemiddelden. Het betreft hier streefgetallen. In het verzoogschrift heeft de Inspecteur met gebruikmaking van het rekenmodel van de SNF voor 1989 voor belanghebbende het brutowinstpercentage voor de foto-afdeling berekend op 56,53 procent van de inkoop.

2.12. Omdat belanghebbende heeft verklaard dat zijn brutowinstpercentage sterk negatief was beïnvloed door veel afval bij het ontwikkelen en printen heeft de Inspecteur drie opstellingen gemaakt waarbij de theoretische omzet van belanghebbende over 1989 is berekend en waarbij rekening is gehouden met respectievelijk 2/3, 1/3 en 1/5 afval van printpapier bij het ontwikkelen en afdrucken van foto's. Bij deze berekeningen is uitgegaan van een omzet geregistreerd goed van f 253.000,-- exclusief omzetbelasting welk bedrag is gebaseerd op de uit de computeradministratie van belanghebbende blijkende gegevens.

Alle door de Inspecteur gemaakte berekeningen leiden tot een hogere omzet in 1989 dan de door belanghebbende verantwoorde omzet. Over 1989 is het brutowinstpercentage door de Inspecteur uiteindelijk bepaald op 71.

2.13. Op basis van de bevindingen van het boekenonderzoek heeft de Inspecteur de boekhouding van belanghebbende verworpen. Vervolgens is een theoretische omzet berekend, waarbij is uitgegaan van een brutowinstpercentage op de inkopen van 65, welk percentage is gebaseerd op het voor 1989 berekende brutowinstpercentage van 71. De winst van belanghebbende is bij de navorderingsaanslag uiteindelijk verhoogd met f 250.000,--, waarbij de Inspecteur de omzet van de drogisterij heeft gecorrigeerd met f 45.000,-- uitgaande van een brutowinstpercentage van ± 45, welk percentage is gebaseerd op branchegegevens afkomstig van de Fiod. Bij de navorderingsaanslag is het oorspronkelijk vastgestelde belastbare inkomen als volgt gecorrigeerd:

- oorspronkelijk vastgesteld belastbaar inkomen		f. 32.408
bij: meer winst		f 250.000
lagere zelfstandigenaftrek		f 2.040
af: hogere meewerkaftrek	-/-	f 12.500
hogere dotatie FOR	-/-	f 11.158

- belastbaar inkomen bij navordering		f 260.790

3. Geschil

Het geschil betreft de vraag of de Inspecteur terecht de boekhouding van belanghebbende heeft verworpen als betrouwbare grondslag voor de winstberekening en zo ja, of de winst tot het juiste bedrag is gecorrigeerd.

4. Standpunten van partijen

Hiervoor verwijst het Hof naar de stukken van het geding.

Ter zitting is daaraan -zakelijk weergegeven- nog het volgende toegevoegd:

door de gemachtigde

Het controlerapport en de notitie van S -waarvan de Inspecteur thans ter zitting kopieën heeft overgelegd- kende ik al. De prijzen van K-prints variëren van f 0,39 tot f 1,10. Voor f 0,39 wordt een ongecontroleerde print afgeleverd. De door belanghebbende gehanteerde prijs duidt op een gecontroleerde kwaliteitsprint; zo'n print krijg je niet met één afdruk. De printmachine heeft verschillende lichtstanden. Drie afdrucken op drie verschillende lichtstanden is gebruikelijk.

door de Inspecteur

Bij de kopie van het controlerapport die nu is overgelegd ontbreekt bijlage 2, maar dat is dezelfde als bijlage 14 bij het verzoekschrift. Van de computeradministratie van belanghebbende is gebruik gemaakt bij de theoretische omzetberekening omdat er verder niets was waarop teruggevallen kon worden.

Ik bestrijd dat de gehanteerde Fiodnormen gemiddelden zijn van alle zaken in Nederland. Er is rekening gehouden met de omzet klasse waartoe belanghebbende behoort.

Over het aantal rollen printpapier dat door belanghebbende is gebruikt is nog steeds geen zekerheid verkregen. Zeker is dat belanghebbende in elk geval 319 rollen heeft ingekocht. Het aantal van 334 is waarschijnlijk niet goed. Onduidelijk is of belanghebbende een aantal rollen cadeau heeft gekregen of dat er wellicht rollen geretourneerd zijn.

Het brutowinstpercentage van 71 dat voor 1989 is berekend is gebaseerd op 334 rollen en 1100 prints per rol waarbij is uitgegaan van 20 procent afval, derhalve 880 prints per rol, overigens is niet alleen het afvalpercentage van belang. Er is ook getoetst aan het gebruik van de chemicaliën. Daaruit blijkt een maximale papierverspilling van 20 procent. Als belanghebbende van elke foto 3 prints had gemaakt zou het verbruik van de chemicaliën ook 3 maal zo hoog zijn geweest.

Restverkoop 1 betreft de verkoop van fototassen, albums, videobanden, etcetera. Restverkoop 2 heeft betrekking op 15 of 20 procent winstopslag op het geregistreerde goed.

5. Overwegingen omtrent het geschil

5.1. Het staat vast dat de primaire bescheiden van de boekhouding van belanghebbende, bestaande uit de kassa-controlestroken, de totaalstroken van de kasregisters per week, de kladschriften met de dag-ontvangsten per afdeling, de voorraadlijsten per balansdatum en de duplicaatverkoopbonnen van de geregistreerde goederen, niet zijn bewaard. Voorts staat vast dat in de administratie slechts weekomzetten zijn genoteerd.

5.2. Belanghebbende kon blijkens hetgeen onder 2.9. is vermeld in de jaren 1986 tot en met 1989 slechts beschikken over zeer lage bedragen voor het netto privé. Hetgeen belanghebbende hiertegen heeft aangevoerd is onvoldoende om tot een ander oordeel te komen. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij schenkingen van zijn moeder zou hebben gekregen. Het Hof neemt hierbij met name in aanmerking dat belanghebbende eerst heeft verklaard dat hij twee maal een schenking zou hebben ontvangen en later dat sprake is geweest van vier

schenken. Voorts acht het Hof niet aannemelijk dat de moeder van belanghebbende de gestelde schenkingen heeft gedaan gelet op hetgeen de Inspecteur -door belanghebbende onvoldoende weersproken- heeft gesteld omtrent de financiële positie van de moeder.

5.3. In 1988 is door de controleur vier keer een negatieve kas geconstateerd en in 1989 twee maal. Hetgeen belanghebbende hiertegen heeft aangevoerd is door de Inspecteur gemotiveerd weersproken en leidt in het gunstigste geval tot het oordeel dat de kas tot een lager bedrag negatief liep doch niet tot het oordeel dat van negatieve kassen in het geheel geen sprake is geweest.

5.4. Belanghebbendes verklaring voor het uit zijn administratie blijkende brutowinstpercentage acht het Hof onvoldoende. De van de SNF afkomstige gegevens betreffen slechts streefgetallen die zijn gebaseerd op door belanghebbende zelf verstrekte gegevens. De door de Inspecteur met behulp van deze gegevens gemaakte berekening -welke door belanghebbende onvoldoende gemotiveerd is bestreden- leidt in elk geval tot een aanzienlijk hoger brutowinstpercentage dan het percentage dat blijkt uit de boekhouding van belanghebbende.

Het Hof hecht geen geloof aan de bewering van belanghebbende dat bij het maken van prints rekening moet worden gehouden met een afval van $\frac{2}{3}$ deel van het totaal. Deze bewering is ook in strijd met de door belanghebbende onvoldoende weersproken mededeling van de Inspecteur dat een afvalpercentage van 20 overeenkomt met het verbruik van de chemicaliën.

5.5. Gelet op al hetgeen hiervoor is overwogen is het Hof van oordeel dat de administratie van belanghebbende niet kan dienen als betrouwbare grondslag voor de winstberekening.

Tijdens het boekenonderzoek en het nadere onderzoek dat heeft plaatsgevonden naar aanleiding van besprekingen met belanghebbende is met name het jaar 1989 in details onderzocht. Het Hof heeft echter geen reden om aan te nemen dat de boekhouding van belanghebbende in 1986 beter verzorgd was dan in latere jaren en met name in 1989 waarin de hiervoor onder 5.1. tot en met 5.4. genoemde gebreken zijn geconstateerd.

Derhalve dient ook de boekhouding voor het jaar 1986 te worden verworpen als betrouwbare grondslag voor de winstberekening. Aan dit oordeel doet niet af dat belanghebbende in 1986 nog niet de beschikking had over de printmachine.

Het vorenoverwogene brengt met zich mee dat de winst van belanghebbende op andere wijze dan op grond van zijn boekhouding dient te worden bepaald.

5.6. De Inspecteur heeft daartoe een berekening gemaakt met de inkopen als uitgangspunt. Het Hof acht dit een aanvaardbaar uitgangspunt.

5.7. De Inspecteur heeft voor het onderhavige jaar een brutowinstpercentage op de inkopen berekend van 65, uitgaande van de voor 1989 berekende theoretische omzet. Naar het oordeel van het Hof is de Inspecteur daarbij echter uitgegaan van teveel onzekerheden en heeft hij onvoldoende specificaties verstrekt om het gehanteerde brutowinstpercentage als juist te aanvaarden. Met name heeft de Inspecteur onvoldoende concrete gegevens verstrekt om te oordelen dat de bruto winst zoveel hoger zou zijn uitgevallen dan de Fiodnormen. Het Hof kan de schatting van de Inspecteur niet als juist aanvaarden.

5.8. Belanghebbende heeft aangevoerd dat hij -in tegenstelling tot de ondernemingen waarop de Fiodnorm is gebaseerd- vrijwel geen fotoreportages verzorgde en dat hij een grote omzet heeft aan registergoederen waarop een lage winstmarge is gerealiseerd. Het Hof heeft geen reden te twifelen aan de juistheid van deze stellingen. Het Hof acht voorts aannemelijk dat een deel van de winkelvoorraad is verdwenen als gevolg van diefstal. Gelet op het vorenstaande en gelet op het feit dat de winkel in C in 1991 is gesloten -naar belanghebbende heeft gesteld en het Hof aannemelijk acht vanwege de slechte resultaten- acht het Hof aannemelijk dat het brutowinstpercentage van belanghebbende lager is geweest dan het percentage van de Fiodgegevens.

5.9. Nu partijen onvoldoende concrete gegevens hebben verstrekt zal het Hof de brutowinst van belanghebbende voor het onderhavige jaar in goede justitie dienen te bepalen, mede rekening houdend met de onder 5.8. vermelde omstandigheden en het op de branchegegevens van de Fiod gebaseerde brutowinstpercentage.

Gelet op alle relevante omstandigheden bepaalt het Hof het brutowinstpercentage op 45 procent van de inkopen. De inkoopwaarde volgens de boekhouding bedraagt f 691.662,--. Bij een brutowinstpercentage van 45 procent bedraagt de omzet dan f 1.002.909,--; volgens de boekhouding bedroeg de bruto-omzet f 884.885,--, dat is f 118.024,-- minder.

De winstcorrectie dient derhalve te worden beperkt tot afgerond f 118.000,--.

5.10. De navorderingsaanslag kan niet in stand blijven.

Het belastbare inkomen dient als volgt te worden bepaald:

- oorspronkelijk vastgesteld belastbaar inkomen	f	32.408
bij: meer winst	f	118.000
lagere zelfstandigenaftrek	f	2.040
af: meewerkaftrek hoger, 5% van f 118.000,--	f	5.900
hogere dotatie FOR (winst na correctie f 46.800,-- + f 118.000,-- = 164.800,--, derhalve maximale dotatie f 16.540,--, oorspronkelijk verleend f 5.382,--, correctie:)	-/-	f 11.158

- belastbaar inkomen bij navordering	f	135.390

In het verzoekschrift heeft de Inspecteur geconcludeerd tot vermindering van de navorderingsaanslag met het bedrag van de verhoging. Het Hof heeft geen reden de Inspecteur hierin niet te volgen.

6. Beslissing

Het Hof

- vermindert de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 135.390,-- met toekenning van f 3.638,-- aan investeringsbijdragen, zonder verhoging;
- gelast de Inspecteur het betaalde griffierecht ad f 75,-- aan belanghebbende te vergoeden.

Gedaan in raadkamer van 30 december 1993 door Mrs. Smit, Schaap en Kwantes, in tegenwoordigheid van Mr. Geel-Cieraad als griffier.

Geel-Cieraad

Smit

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 1 februari 1994.

Aangetekend aan partijen verzonden op: 11 januari 1994