

Gerechtshof te Amsterdam

derde meervoudige belastingkamer

19 december 1995

kenmerk **P93/2554**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende,
tegen een navorderingsaanslag opgelegd door de Inspecteur van de Belastingdienst
Ondernemingen P, de Inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 11 juni 1993, ingediend door zijn gemachtigde, en gericht tegen de met dagtekening 11 mei 1993 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1989.

Aan belanghebbende is oorspronkelijk een aanslag opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van f 45.588,--. De navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 116.386,--. De nagevorderde belasting is verhoogd met 100 procent boete waarvan geen kwijtschelding is verleend.

Het beroep, dat is aangevuld bij schrijven van de gemachtigde dat op 1 december 1993 ter griffie is ingekomen, strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot handhaving van de navorderingsaanslag met de daarin begrepen verhoging en bevestiging van het kwijtscheldingsbesluit.

Ter zitting van 26 september 1995 zijn verschenen de gemachtigde voornoemd, tot bijstand vergezeld van G, alsmede de Inspecteur.

Beide partijen hebben ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd (de pleitnota van de gemachtigde heeft 2 bijlagen), waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt.

Om partijen gelegenheid te geven alsnog tot overeenstemming te komen is de zitting vervolgens verdaagd naar 7 november 1995 alwaar zijn verschenen G als

gemachtigde van belanghebbende en de Inspecteur. Ook op deze zitting hebben partijen pleitnota's voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud eveneens als hier ingelast geldt.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende, geboren in 1948 en gehuwd, dreef in het onderhavige jaar in de vorm van een eenmanszaak een Italiaans restaurant annex Pizzeria genaamd S in A. De onderneming is gestart op 30 april 1987.

2.2. Voor het onderhavige jaar deed belanghebbende aangifte naar een belastbaar inkomen van f 45.588,--. Als winst uit onderneming vermeldde hij in de aangifte een bedrag van f 36.143,27. Voorts genoot belanghebbende in 1989 een arbeidsongeschiktheidsuitkering ad f 28.534,--.

Blijkens de jaarstukken beliep de omzet in 1989 f 157.569,-- en het netto resultaat f 35.903,--. De inkoop bedroegen volgens de jaarstukken f 32.903,27.

Een bij de aangifte inkomstenbelasting 1989 gevoegde bijlage vermeldt een bedrag van f 32.587,92 aan privé opnamen.

2.3. Naar aanleiding van een van de Fiod ontvangen renseignement heeft bij belanghebbende een boekenonderzoek plaatsgevonden. In het Fiodrenseignement wordt het vermoeden geopperd dat belanghebbende zwart heeft ingekocht bij A B.V. te C. Onderdeel van het renseignement is een tweetal bestellijsten van 28 september respectievelijk 5 oktober 1989 van A B.V. te C.

Op de bestellijst van 28 september 1989 is vermeld dat door belanghebbende is besteld 2 ham, 3 salami, 2 glorie (=meel, Hof), 3 paprika, 2 pizzabox en 1 olie.

Op een faktuur van A B.V. d.d. 28 september 1989 ad f 154,43 is vermeld: 2 meel, 1 pizzabox en 1 olie.

Op een, ongedateerde, door A B.V. opgestelde, contantbon ad f 281,10 is vermeld 2 ham, 3 salami, 3 paprika en 1 pizzabox.

Op de bestellijst van 5 oktober 1989 is vermeld dat door belanghebbende is besteld: 2 glorie, 3 paprika, 1 kg gist en 1 alubak.

Op een faktuur van A B.V. d.d. 5 oktober 1989 ad 52,47 is vermeld: 1 meel en 1 paprika.

Op een ongedateerde, door A B.V. opgestelde contantbon ad f 212,85 is vermeld:
1 meel, 2 paprika, 1 kg gist en 1 alubak.

2.4. Bij het vertoogschrift heeft de Inspecteur als bijlage overgelegd een kopie van een "rapport behorende bij renseignering chinese restaurants". In dit rapport is -onder meer- het volgende vermeld:

"Uit het onderzoek is een veelheid aan gegevens naar voren gekomen waaruit blijkt dat de diverse afnemers meer goederen hebben afgenomen dan er op de facturen is vermeld. Deze gegevens zijn door de Inlichtingendienst, onderdeel van de Fiod te Haarlem verzameld per afnemer en hierbij gerenseigneerd.

De activiteiten van de A B.V. bestaan uit het volgende:

..... verkoop van goederen aan Italiaanse restaurants

Betreffende het leveren van goederen aan chinees-indische en italiaanse restaurants is het usance dat een aanzienlijk deel van de leverantie niet op de "normale" factuur wordt vermeld.

Er wordt een deel van de leverantie "normaal" gefactureerd, terwijl een ander deel niet wordt gefactureerd, althans op een bonnetje, zonder vermelding van de naam, van de afnemer wordt vermeld. De afnemer neemt vermoedelijk uitsluitend de "normale" factuur in zijn administratie op

In de periode van 6 september tot en met 5 oktober 1989 zijn de zakelijke telefoonlijnen van A B.V. afgeluisterd. Zodoende is het grootste gedeelte van de telefonisch geplaatste bestellingen bekend geworden

Aan de hand van de (telefonische) bestellingen zijn door A B.V. en zn. B.V. zgn. bestellijsten geschreven. Er zijn bestellijsten aangetroffen over de periode van 25 september 1989 tot en met 6 oktober 1989.

..... blijkt dat A B.V. er een gewoonte van maakte om slechts een deel van de werkelijke leverantie op een factuur ten name van A B.V. te vermelden. Het overige deel van de leverantie werd dan in de meeste gevallen op een naamloos bonnetje vermeld. Door het onderzoeksteam is voor de periode van 11 september tot en met 5 oktober 1989 zoveel mogelijk de "witte" bonnen op naam en de bijbehorende naamloze "zwarte" bonnen bij elkaar gezocht . Deze bonnen zijn gerenseigneerd."

2.5. Van het bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek is een -ongedateerd- verslag uitgebracht, waarvan zich een kopie onder de stukken bevindt.

Onderwerp van het onderzoek waren de aangiften inkomstenbelasting voor de jaren 1988 tot en met 1990 alsmede de aangiften omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1988 tot en met 31 december 1990.

2.6. In het verslag van het boekenonderzoek is onder andere het volgende vermeld:

"Aan de opgenomen kassaldi is geen waarde te hechten. Blijkens F.I.O.D.-gegevens werd door belastingplichtige zwart ingekocht.

Deze uiteraard niet geboekte bedragen stelde belastingplichtige in staat een deel van de omzet niet te boeken. Bovendien kwamen talloze negatieve kassaldi voor, ondanks het feit, dat door de adviseur herhaaldelijk omzet werd bijgeboekt.

Een aantal voorbeelden van omzetboekingen + negatieve kassaldi:

1988

20 mei bijboeking f 1630,-

3 nov. Idem - 3500,-

De hoogste negatieve kas in 1988 volgens het kladkasboek bedroeg op 19 mei f 1008,78, waarbij nog geen rekening werd gehouden met de zeer onregelmatig achteraf geboekte privé-opnamen in engere zin en niet in de kas geboekte stortingen op privé-bank of girorekening.

1989

Er werden negen bijboekingen geconstateerd waarvan een van f 3500,- d.d. 8 juli 1989. In de weken 23 t/m 26 werd door belastingplichtige helemaal geen omzet geboekt. Door de adviseur werd de omzet in deze weken geschat op resp. f 3400,-, f 3000,-, f 2400,- en f 1500,-.

Ondanks deze bijboekingen werden in dit jaar nog circa 20 negatieve kassaldi geconstateerd variërend van enkele honderden tot enkele duizenden gulden.

Ook bij deze constatering werd nog geen rekening gehouden met niet in de kas voorkomende stortingen in contanten op de privé-bank of girorekening en met de zeer onregelmatig achteraf geboekte privé-opnamen in engere zin.

Een voorbeeld: Op 28 november werd f 2735,- op de bank gestort, welk bedrag niet voorkomt in het kasboek.

Zoals reeds eerder opgemerkt werd blijktens F.I.O.D.gegevens door belastingplichtige bij tenminste een leverancier zwart ingekocht. Blijkens deze gegevens bedroegen deze zwarte inkopen circa 150% van de bij deze leverancier A B.V. gedane witte inkopen."

2.7. Naar aanleiding van de bevindingen tijdens het boekenonderzoek heeft de Inspecteur de boekhouding van belanghebbende verworpen en is de aangegeven winst voor het onderhavige jaar verhoogd met f 70.000,--.

Daarbij is de Inspecteur ervan uitgegaan dat de zwarte inkopen bij A B.V. 150% hebben bedragen van de wel geboekte inkopen; vervolgens heeft de Inspecteur hierop toegepast de winstmarge van 349% zoals die blijkt uit de jaarstukken van belanghebbende.

Voorts heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de overige inkopen eveneens hoger zijn geweest dan de geboekte inkopen en deze verhoogd met 75% van de geboekte inkopen en daarop eveneens het brutowinstpercentage van 349 toegepast.

Deze methode resulteert in meer winst over 1988 van f 75.390,-- en is bij de navorderingsaanslag afgerond op f 7.000,--.

2.8. De inkopen bij A B.V. hebben ongeveer 16 procent bedragen van de totale inkopen tegen het verlaagde omzetbelastingtarief.

3. Geschil

In geschil is of de onderhavige navorderingsaanslag en de daarin begrepen verhoging terecht en tot het juiste bedrag zijn opgelegd.

4. Standpunten van partijen

Hiervoor verwijst het Hof naar de stukken van het geding.

Ter zittingen is daaraan -zakelijk weergegeven- nog het volgende toegevoegd

namens belanghebbende

In het controlerapport is niet expliciet vermeld dat de boekhouding is verworpen.

De inkopen bij A B.V. betreffen slechts een gering deel van de totale inkopen.

De door belanghebbende gehanteerde receptuur is in het geheel niet onderzocht.

De bereidheid om nog eens te praten met de Inspecteur is er.

door de Inspecteur

Op Italiaanse produkten wordt een veel hoger brutowinstpercentage gehaald dan op Nederlandse produkten; op lasagna 380%, op pizza's 290-330%.

De gebreken in de boekhouding hebben geleid tot de conclusies in het verzoekschrift.

Bij A B.V. kocht belanghebbende de basis-ingrediënten in; dan moeten er ook andere ingrediënten zwart zijn ingekocht. Het percentage zwarte inkopen bij andere leveranciers is door de controleur naar beneden afgerond.

Extrapolatie van de bevindingen voor 1989 naar het jaar 1988 kan in casu wel gelet op de gebreken in de boekhouding welke ook in 1988 voorkomen.

Belanghebbende erkent dat de omzet werd geboekt in afgeronde bedragen; daarmee wordt erkend dat de boekhouding niet zo correct is.

Ik ben bereid tot nader overleg om te pogen tot een compromis te komen maar die bereidheid moet wel van twee kanten komen.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Nu het beroep is gericht tegen een navorderingsaanslag ligt het op de weg van de Inspecteur om aannemelijk te maken dat de onderhavige navorderingsaanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd.

5.2. Met hetgeen de Inspecteur heeft aangevoerd omtrent de inkopen bij A B.V., een en ander in onderlinge samenhang bezien, heeft hij voldoende aannemelijk gemaakt dat belanghebbende in 1989 in elk geval in de periode van 25 september tot en met 6 oktober 1989 twee maal een gedeelte van de inkopen bij A B.V. niet in de administratie heeft verwerkt.

Voorts acht het Hof, mede gelet op het hierna overwogene, aannemelijk dat het niet geheel verwerken in de administratie van de inkopen bij A B.V. niet beperkt is gebleven tot voormelde periode van 25 september tot en met 6 oktober 1989.

5.3. Tijdens het boekenonderzoek heeft de controleur voor het onderhavige jaar verschillende malen negatieve kassen geconstateerd.

Voorts is diverse keren omzet bijgeboekt, zijn privé opnamen achteraf en onregelmatig geboekt en is sprake van niet in de kas geboekte stortingen op de privé bank- of girorekening.

5.4. Hetgeen hiervoor onder 5.2. en 5.3. is overwogen leidt het Hof tot het oordeel dat de Inspecteur terecht de administratie van belanghebbende voor het onderhavige jaar heeft verworpen als betrouwbare grondslag voor de winstberekening. Hetgeen de gemachtigde heeft aangevoerd tegen de bevindingen van de controleur doet hieraan onvoldoende af.

5.5. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende gedurende het gehele jaar 1989 een deel van zijn inkopen bij A B.V. niet in zijn administratie heeft verwerkt. Belanghebbende heeft het tegendeel niet aannemelijk gemaakt.

5.6. Nu de administratie van belanghebbende terecht is verworpen als betrouwbare grondslag voor de winstberekening moet de door belanghebbende gerealiseerde winst derhalve op andere wijze worden vastgesteld.

De Inspecteur heeft daartoe een theoretische omzet- en winstberekening gemaakt, waarbij hij de zwarte inkopen bij A B.V. heeft bepaald op 150% van de geboekte inkopen en de overige inkopen heeft verhoogd met 75%, een en ander resulterend -met toepassing van een brutowinstpercentage van 349- in meer winst van afgerond f 70.000,-- in het onderhavige jaar.

5.7. De Inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende ook bij andere leveranciers dan A B.V. zwarte inkopen heeft gedaan.

De enkele stelling van de Inspecteur dat dit het geval moet zijn geweest in verband met de gehanteerde receptuur, welke stelling door belanghebbende voldoende gemotiveerd is betwist, is daartoe onvoldoende.

Het Hof verwerpt derhalve de verhoging van de overige inkopen zoals die is toegepast door de Inspecteur. Een dergelijke verhoging is, gelet op het vorenstaande, onvoldoende aannemelijk gemaakt door de Inspecteur. Deze heeft ook niet langs andere weg, bijvoorbeeld aan de hand van een vermogensvergelijking

of negatieve kassen van zeer grote omvang, aannemelijk gemaakt dat belanghebbende tot zo grote bedragen als uit de berekeningen van de Inspecteur voortvloeien, omzet heeft verzwegen.

5.8. Aannemelijk is dat belanghebbende in 1989 bij A B.V. zwarte inkopen heeft gedaan. De omvang van deze zwarte inkopen is niet exact vast te stellen.

Uit het Fiodrenseignement blijkt dat de omvang van de zwarte inkopen bij A B.V. in de periode van 25 september tot en met 6 oktober 1989 toen ongeveer 150 procent bedroeg van de wel geboekte inkopen.

Niet aannemelijk is geworden dat dit percentage niet voor het gehele onderhavige jaar zou dienen te gelden. Door voor het gehele onderhavige jaar aan te nemen dat niet geboekte inkopen bij A B.V. moeten worden gesteld op 150 procent van de wel geboekte inkopen heeft de Inspecteur een redelijk uitgangspunt gekozen.

Enig bewijs dat dit percentage lager moet worden vastgesteld heeft belanghebbende niet geleverd. De enkele stelling dat het door belanghebbende blijkens de jaarstukken gerealiseerde brutowinstpercentage niet ongunstig afsteekt vergeleken met branchecijfers is daartoe onvoldoende terwijl deze stelling voorts door de Inspecteur gemotiveerd is betwist.

5.9. De Inspecteur heeft de zwarte inkopen bij A B.V. in 1989 berekend op 150% van de geboekte inkopen, ofwel op f 6.071,--.

Deze berekening resulteert, bij een brutowinstpercentage van 349 in meer genoten winst ad f 21.187,--. Dit brutowinstpercentage heeft de Inspecteur ontleend aan de boekhouding van belanghebbende en is aldus gebaseerd op de wèl geboekte inkopen en omzet.

Voorts heeft de Inspecteur gemotiveerd gesteld dat een dergelijk percentage voor de door belanghebbende verkochte Italiaanse produkten tot de mogelijkheden behoort.

Belanghebbende heeft zich daartegenover beroepen op brutowinstpercentages van de gehele horeca-branche die -naar hij erkent- onderling sterk fluctueren.

Aldus heeft hij onvoldoende aannemelijk gemaakt dat het door de Inspecteur gehanteerde, aan de boekhouding ontleende, percentage te hoog is.

Het Hof heeft, gelet op het vorenstaande, geen reden de berekening van de Inspecteur niet over te nemen. Het belastbare inkomen van belanghebbende dient derhalve met voornoemd bedrag te worden verhoogd.

5.10. Al hetgeen hiervoor is overwogen leidt tot de slotsom dat het belastbare inkomen dient te worden bepaald op f 66.714,-- berekend als volgt:

belastbaar inkomen was oorspronkelijk	f	45.488
bij: meer winst "		21.187
af: meewerkaf trek hoger (2,5% van f 21.187)		529

	f	66.714

	f	67.243

	f	66.714

5.11. De onderhavige navorderingsaanslag is opgelegd met een verhoging van de nagevorderde belasting van 100 procent.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat het aan de opzet van belanghebbende te wijten is dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven.

De navorderingsaanslag is derhalve terecht opgelegd met een verhoging.

5.12. De Inspecteur heeft van de opgelegde verhoging geen kwijtschelding verleend. Daarbij is hij ervan uitgegaan dat sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude.

Het Hof kan de Inspecteur hierin niet volgen waarbij het Hof in aanmerking neemt het oordeel dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende ook een -omvangrijk- deel van de inkopen die niet bij A B.V. zijn gedaan niet in de administratie heeft verwerkt.

Gelet op alle omstandigheden, zoals de gezondheidstoestand van belanghebbende, het feit dat voor het jaar 1988 eveneens een navorderingsaanslag inkomstenbelasting met verhoging is opgelegd, alsmede met het feit dat voor de jaren 1988 en 1989 navorderingsaanslagen premieheffing volksverzekeringen met verhoging zijn opgelegd, is het Hof van oordeel dat kwijtschelding van een deel van de verhoging in het onderhavige geval op zijn plaats is.

Het Hof bepaalt de kwijtschelding van de verhoging op 50 procent. Het bedrag van de dan resterende verhoging acht het Hof passend en geboden.

6. Proceskosten

Hoewel bij de oproep op de mogelijkheid van een proceskostenveroordeling is gewezen is namens belanghebbende niet verzocht om de Inspecteur te veroordelen tot vergoeding van proceskosten.

Het Hof acht onvoldoende termen aanwezig een partij te veroordelen tot vergoeding van proceskosten op de voet van artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

7. Beslissing

Het Hof

-vermindert de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 66.714,-- met een verhoging van 100 procent;

-vernietigt het kwijtscheldingsbesluit van de Inspecteur en scheldt van de verhoging 50 procent kwijt;

-gelast de Inspecteur het betaalde griffierecht ad f 75,-- aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld op 19 december 1995 door mrs Smit, Schaap en Kwantes, in tegenwoordigheid van mr Geel-Cieraad als griffier.

De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Geel-Cieraad

Smit

De voorzitter heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.