

AK

Gerechtshof Arnhem

derde enkelvoudige belastingkamer

nummer 96/0545

Uitspraak

op het beroep van X te Z (hierna te noemen: belanghebbende) tegen de uitspraak van de inspecteur van de Belastingdienst/P op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de na te melden navorderingsaanslag.

1. Navorderingsaanslag en bezwaar

Aan belanghebbende, die aanvankelijk in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1989 was aangeslagen naar een belastbaar (en premie-)inkomen van negatief f 7 380. is over dat jaar een navorderingsaanslag opgelegd genummerd 1234.56.789H.97. Deze is, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de inspecteur van 29 maart 1996 verminderd tot een, berekend naar een belastbaar (en premie-)inkomen van f 93 433, met een verhoging van de nagevorderde belasting en premie van honderd percent, waarvan de inspecteur tot op 50 percent kwijtschelding heeft verleend.

2. Geding voor het hof

2.1. Het beroepschrift is per telefax ter griffie ontvangen op 4 april 1996, waarbij twee bijlagen zijn overgelegd.

2.2. Tot de stukken van het geding behoren het verzoekschrift en de daarin genoemde bijlagen.

2.3. Bij de mondelinge behandeling op 11 april 1997 te Arnhem zijn gehoord de gemachtigde van belanghebbende, alsmede de inspecteur,

2.4. De notities van het pleidooi dat de gemachtigde van belanghebbende bij de mondelinge behandeling heeft gehouden worden, met bijlage, als hier herhaald en ingelast beschouwd.

3. Conclusies van partijen

3.1. Belanghebbende verzoekt om vernietiging van de navorderingsaanslag.

3.2. De inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak.

4. De vaststaande feiten

4.1. Belanghebbende, die is geboren in 1956, was in het onderhavige jaar gehuwd. Hij exploiteerde sedert 1986 voor eigen rekening en risico een café met slijterij. Omstreeks medio 1990 zijn de echtgenoten gescheiden gaan leven en per 30 augustus 1990 heeft de echtgenote (A) die tot dan toe meewerkte in de onderneming, het bedrijf van belanghebbende overgenomen en is zij het voor haar rekening en risico gaan uitoefenen. Partijen waren gehuwd met uitsluiting van iedere vermogensrechtelijke gemeenschap.

4.2. Belanghebbende heeft aangifte gedaan naar een belastbaar inkomen vóór toepassing van F.O.R. van negatief f 11 319.

4.3. In de loop van 1994 heeft de inspecteur het bedrijf van belanghebbende aan een boekenonderzoek onderworpen, betreffende de jaren 1989 en 1990 t/m 30 augustus, zowel voor de inkomstenbelasting als voor de omzetbelasting. Daarbij is het volgende geconstateerd:

"- de administratie werd bijgehouden door A

opbrengst speelautomaten niet iedere twee weken geboekt, terwijl de exploitant iedere twee weken kwam afrekenen (1989 en 1990)

- inkoop fusten 30 ltr. in 1990 zeer onregelmatig

- agenda's (met daarin de zakelijke afspraken) werden niet bewaard

- omzet afgerond op bedragen van honderd gulden

- kassaldo is boeksaldo; er heeft geen kascontrole plaatsgevonden

- tellingen van het tabellarisch kas-bankboek lopen door; geen tussentelling

- na afloop v.h. jaar (1989) worden er een aantal correcties doorgevoerd, o.a.

f 10.000 meer privé opnamen

- brutowinst percentage op dranken hoog veel te laag (zie berekening)

- in 1989 is de inkw. dranken hoog belast hoger dan de verkoop."

4.4. De voormalige echtgenote heeft met betrekking tot de bijhouding van de administratie een verklaring afgelegd, welke zij op 21 september 1995 schriftelijk heeft bevestigd. Deze verklaring houdt in:

"De onderneming werd gedreven op naam van en voor rekening van de heer X

De administratie werd door mij verzorgd.

M.b.t. de vastlegging van de dagelijkse omzet van zowel het café als de slijterij was de feitelijke situatie als volgt.

Na sluitingstijd werden de briefjes van honderd en het overige overtollige papiergeld -wat de andere dag voor wisselgeld niet nodig was- uit de kassa-lade genomen. Er werd altijd 'n rond bedrag uit de kassa genomen, afgerond op een veelvoud van 100 gulden. Het muntgeld werd niet uit de kassalade gehaald.

Vervolgens werd de dagomzet van zowel het café als de slijterij op verschillende manieren vastgelegd.

Het kon gebeuren dat dit in notitieblokjes werd geschreven, dan wel op lijsten of in agenda's.

De notitieblokjes, lijsten en agenda's werden -nadat de dagomzet in het doorschrijfkasboek was genoteerd- weggegooid. Het doorschrijfkasboek werd één maal per week bijgewerkt.

Vanuit het doorschrijfkasboek werd één maal per maand het tabellarisch kasbankboek bijgewerkt."

4.5. De inspecteur heeft bij het onderzoek de in de boekhouding verantwoorde omzet geanalyseerd, hetgeen hem er toe bracht bij navorderingsaanslag de aangegeven winst te corrigeren met een bedrag van f 123 670. Als gevolg daarvan werden tevens winstafhankelijke onderdelen van de aangifte (zelfstandigenaftrek, meewerkaftrek en F.O.R.) herzien. Omdat het ondernemingsvermogen per ultimo 1989 negatief bleek te zijn als gevolg van een door de omzetcorrecties ontstane omzetbelastingschuld over 1989, nam de F.O.R. belast af tot nihil.

4.6. Bij de uitspraak op bezwaar heeft de inspecteur de hiervoor vermelde correctie teruggebracht tot een van f 90 048 onder gelijktijdige herrekening van de hiervoor vermelde winstafhankelijke onderdelen van de aanslag. Over die herrekeningen als zodanig is tussen partijen geen verschil van mening. De desbetreffende berekeningen luiden als volgt:

“1989.

Totale opbrengst inclusief OB	f 680 341,--
Inkoop tabak f 29 741 -/- eigen gebruik ad f 1 750 x 1.08	f 30 230,--
	f 650 111,--
Inkoop laag (keuken en frisdrank) f 82.094,-- x 2 x 106%	f 174 040,--
	f 476 071,--
Fusten bokbier 30 ltr.: 10 fusten x 132 glazen x f 1,60	f 2 112,--
Fusten bier 30 ltr. slijt: 44 fusten x f 84	f 3 696,--
Fusten bier 50 ltr. slijt: 10 fusten x f 140	f 1 400,--
Fusten bier 50 ltr. 627 fusten x 220 glazen x f 1,60	f 220 704,--
	f 248 159,--
Opbrengst speelautomaat	f 3 689,--
Omzet hoog belaste goederen (drank) incl. OB	f 244 470,--
Omzet exclusief OB	f 206 303,--
Totale inkoopwaarde	f 424 324,--
Inkoop tabak	f 29 741,--
Inkoop fusten bier	f 69 579,--
Inkoop laag (keuken/fris)	f 82 094,--
Inkoopwaarde dranken hoog belast	f 242 911,--
Verdeling slijterij/café	
Slijterij 95% x f 242 911 x 1.2	f 276 918,--
Café 5% x f 242 911 x 1.6	f 19 433,--
Berekende omzet dranken hoog belast exclusief OB	f 296 351,--
Bleef over voor omzet dranken hoog belast exclusief OB	f 206 303,--
Te weinig aangegeven omzet	f 90 048,--"

De door de inspecteur bij die berekeningen gevolgde methodiek wordt niet door belanghebbende bestreden.

4.7. Belanghebbende bestrijdt die berekening op drie onderdelen:

4.7.1. de brutowinst op 'inkoop laag' is niet 100%, maar 50% (omzet niet f 174 040 maar f 130 530 ofwel exclusief b.t.w. f 164 188 respectievelijk f 123 141, zijnde een verschil van f 41 047).

4.7.2. De omzet van het café moet niet worden berekend aan de hand van het standaard aantal glazen van 220 per fust van 50 liter, dan wel het evenredig lager aantal van 132 voor een fust van 30 liter, maar 85 % daarvan ofwel 187 resp. 112 glazen.

4.7.3. Van de ingekochte 637 fusten van 50 liter is niet een tiental verkocht in de slijterij, maar 75 stuks.

4.8. In de loop van augustus 1988 is bij belanghebbende een controle vanwege de inspecteur gehouden. Het terzake door de controlerende ambtenaar opgemaakte rapport luidt als volgt:

"Nieuwe ondernemer m.i.v. 1-8-'86.

Pand gehuurd. Inv. huurkoop.

Café met kleine keuken + slijterij.

Achterzaal voor bruiloften en/of partijen.

Vlgs. bel.pl. één jongen in loondienst.

Br. W. perc. 1986 - 42%.

Door A wordt een doorschrijfkasboek bijgehouden met aparte ontv. café en slijterij. Bijgewerkt tot contr. datum.

Ook een tab Kas -Bankboek- bijgewerkt t/m juni.

M.i. verschuiven naar 1991, dan kan nog vanaf begin worden gecontroleerd."

5. Het geschil en de standpunten van partijen

5.1. Partijen houdt verdeeld,

5.1.1. of de inspecteur terecht de winst heeft verhoogd met f 90 048,

5.1.2. of een navordering rechtvaardigend feit aanwezig is, en

5.1.3. of belanghebbende op grond van het in 1988 gehouden boekenonderzoek erop mocht vertrouwen, dat zijn wijze van administreren de goedkeuring van de inspecteur had.

5.2. De inspecteur beantwoordt de eerste en de tweede vraag bevestigend en de derde vraag ontkennend terwijl belanghebbende die vragen in tegengestelde zin beantwoordt.

5.3. Elk van de partijen heeft voor haar standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van haar afkomstige stukken.

5.4. Daaraan is mondeling, behalve de inhoud van de voormelde pleitnotities, toegevoegd - zakelijk weergegeven -

5.4.1. namens belanghebbende:

Bij het startersbezoek is de complete administratie bekeken. De controlerende ambtenaar had vragen kunnen stellen.

5.4.2. door de inspecteur:

5.4.2.1. Een startersbezoek nu is heel iets anders dan destijds in 1988. De zogenaamde primaire gegevens ontbraken toen ook, maar dat bleek nergens uit.

5.4.2.2. Er zijn twee 50-liter-fusten verkocht aan hetzelfde bedrijf.

5.4.3. en namens belanghebbende en door de inspecteur:

Zij hebben geen bezwaar tegen gevoegde behandeling van deze zaak met die onder nummer 96/0575 betreffende de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1990.

6. Beoordeling van het geschil

6.1. Tussen partijen is niet in discussie, dat belanghebbende de dragers van de primaire gegevens - notitieboekjes, lijsten en agenda's - weggegooid heeft, zodra daarop staande gegevens waren overgenomen in het doorschrijfkasboek. Dit is kennelijk systematisch gebeurd. Belanghebbende heeft zich aldus bewust de mogelijkheid ontnomen van verificatie van de in doorschrijfkasboek en tabellarisch kas-bankboek opgenomen gegevens.

6.2. De inspecteur heeft onvoldoende door belanghebbende weersproken gesteld, dat de exploitant van de in de onderneming van belanghebbende aanwezige speelautomaten om de twee weken kwam afrekenen. Er mag derhalve bij een correcte boekhouding in het onderhavige jaar een zesentwintigtal boekingen terzake verwacht worden. In werkelijkheid zijn er blijkens het beroepschrift niet meer dan 19 boekingen in het kasboek. De inspecteur stelt terecht, dat indien niet strikt om de twee weken werd afgerekend, over een langere periode van afrekening aantekening van een naar verhouding hogere ontvangst in de boekhouding mocht worden verwacht, maar dat daarvan geen sprake is. De boekhouding vertoont althans op dit onderdeel gebreken.

6.3. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt bij omzetcorrecties als waarvan hier sprake is, met zich dat in beginsel de inspecteur voor de juistheid van die correcties het bewijs levert. Dit wordt anders indien en voor zover de inspecteur zich beroept op algemeen als juist aanvaarde uitgangspunten en belanghebbende, ter afwering van de correcties, zich juist beroept op specifieke, hem/zijn onderneming

betreffende omstandigheden ten gevolge waarvan die algemene uitgangspunten niet op hem van toepassing kunnen worden geacht. Deze situatie doet zich hier voor.

6.4.1. (ad 4.7.1) De inspecteur heeft gemotiveerd gesteld, dat een bruto-winstpercentage van 100 alleszins redelijk is en voorts in overeenstemming is met het door de boekhouder van belanghebbende gehanteerde percentage. Hetgeen belanghebbende daartegenover heeft gesteld, is geheel onvoldoende om een lager percentage te hanteren. De inspecteur heeft in zijn berekening op dit onderdeel dan ook terecht het bedrag van f 164 188 (= 174 040 inclusief b.t.w.) genomen.

6.4.2. (ad 4.7.2) De inspecteur stelt terecht, dat in het algemeen een fust van 50 liter een café-omzet geeft van 220 glazen (en een fust van 30 liter een dienovereenkomstig lager aantal). Belanghebbende ontkent dat niet, doch stelt dat in zijn geval door bijzondere omstandigheden de omzet per fust 85% van het standaard aantal glazen heeft belopen. Aldus verdedigt belanghebbende, afgezien van de 65 fusten die zijns inziens via de slijterij zijn verkocht maar naar het standpunt van de inspecteur aan de omzet van het café hebben bijgedragen, ter zake een omzet van 85% van $562 \times 220 \times f 1,60 = f 197\ 824$ in plaats van f 220 524, een verschil derhalve van f 22 700. Belanghebbende dient derhalve het bewijs te leveren.

6.4.3. Belanghebbende noemt in zijn beroepschrift onder 3, ad b een zevental factoren. Ten aanzien van deze factoren kan het volgende worden opgemerkt.

ad 1 (lange bierleiding)

De inspecteur heeft in zijn verzoekschrift gemotiveerd en niet door belanghebbende weersproken gesteld dat deze factor indien deze al van invloed zou moeten worden geacht, hooguit een f 1 000 van bedoeld verschil van f 22 700 kan verklaren.

ad 2 en 3 (een meer dan gemiddeld aantal 'weggevertjes')

Belanghebbende heeft voor deze door de inspecteur weersproken stelling geen enkel begin van bewijs gegeven, zodat deze niet als juist aanvaard kan worden.

ad 4 (lagere verkoopprijzen tijdens carnaval)

Voor deze stelling geldt hetzelfde als de hiervoor vermelde.

ad 5 (niet direct afrekenen)

Deze stelling kan, indien juist, niet van invloed zijn op het aantal uit een fust te tappen glazen, maar wel op het uitstaande bedrag aan (dubieuze) debiteuren. Aangenomen mag worden, dat op de balans per 31 december 1989 het totaal van de vorderingen op debiteuren per die datum is vermeld en voorts, dat bij de winstberekening met dat bedrag is rekening gehouden, terwijl van een ten onrechte

niet in aftrek gebracht en/of toegelaten bedrag aan oninbare debiteuren niets is gesteld of gebleken.

ad 6 en 7 (eigen gebruik van belanghebbende)

Ook indien deze, door de inspecteur weersproken stelling juist zou zijn, is onaannemelijk, dat aan deze factor meer dan een bescheiden gedeelte van vermeld verschil van f 22 700 kan worden toegeschreven.

6.4.4. Uit het hiervoor overwogene volgt, dat de door de inspecteur aangebrachte correctie in ieder geval voor een bedrag van f 41 047 + ca. f 20 000 = ca. f 61 000 juist is, welk bedrag zowel absoluut als relatief gezien belangrijk is. Dit brengt, mede gelet op de reeds genoemde gebreken van de administratie met zich, dat van de boekhouding niet gezegd kan worden, dat deze een betrouwbare basis geeft voor de winstberekening van belanghebbendes onderneming, zodat die boekhouding verworpen moet worden. Voorts volgt hieruit, dat belanghebbende niet geacht kan worden de vereiste aangifte te hebben gedaan. Het is dan aan belanghebbende om aan te tonen, dat en in hoeverre de door de inspecteur aangebrachte correctie te hoog is.

6.4.5. (ad 4.7.3) Met hetgeen hij aanvoert, maakt belanghebbende niet aannemelijk, laat staan dat hij aantoont, dat de inspecteur, door een verkoop van 10 fusten van 50 liter via de slijterij aan te nemen, dat aantal te laag heeft genomen. Slechts verkoop van twee fusten staat vast. Opmerking verdient dat primaire gegevens mogelijk een aanwijzing hadden kunnen geven voor de door belanghebbende gestelde verkoop van een groter aantal fusten. De omstandigheid dat belanghebbende de desbetreffende gegevens welbewust niet heeft bewaard, moet voor zijn rekening komen.

6.4.6. Belanghebbende heeft voorts ook niet langs andere weg aannemelijk gemaakt, laat staan aangetoond, dat de inspecteur de navorderingsaanslag tot een te hoog bedrag heeft vastgesteld. Het hof is voorts van oordeel, dat de berekening van de correcties door de inspecteur op redelijke uitgangspunten is gegrond.

6.5. Het standpunt van belanghebbende dat het zogenaamde nieuwe feit afwezig is, faalt. Er zijn geen feiten of omstandigheden gesteld of gebleken, waaruit in redelijkheid moet volgen, dat indien al bij de controle in 1988 de afwezigheid van de primaire gegevens zou zijn geconstateerd -hetgeen de inspecteur gemotiveerd ontkent-, de inspecteur daaruit had moeten concluderen, dat voor het jaar 1989 de winst tot een zodanig te laag bedrag zou worden opgegeven, dat hij de aangifte over

dat jaar niet zonder nader onderzoek zou mogen regelen.

6.6. Belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel kan hem evenmin baten. Die stelling wordt immers door de inspecteur gemotiveerd en overtuigend weersproken en voorts zou belanghebbende, indien de inspecteur al genoeg zou hebben genomen met een gebrekkige administratie, daaraan niet het vertrouwen hebben kunnen ontlenu dat de inspecteur akkoord zou kunnen gaan met een veel te lage berekening van de bedrijfswinst.

6.7. Belanghebbende heeft het kwijtscheldingsbesluit als zodanig niet bestreden. Het hof is niet van omstandigheden gebleken die behoren te leiden tot gehele of gedeeltelijke verdere kwijtschelding van de verhoging.

7. Slotsom

Het beroep is ongegrond.

8. Proceskosten

Voor een kostenveroordeling als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken vindt het hof geen termen aanwezig.

9. Beslissing

Het gerechtshof bevestigt de uitspraak van de inspecteur.

Aldus gedaan te Arnhem op -8 SEP. 1997 door mr Haas, raadsheer, lid van de derde enkelvoudige belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr Snoijink als griffier.

(W.J.N.M. Snoijink)

(N.E. Haas)

De beslissing is in het openbaar uitgesproken en afschriften zijn aangetekend per post verzonden op -8 SEP. 1997