

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM
Vierde Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende, tegen

een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst Ondernemingen Y, de inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie van het gerechtshof een beroepschrift ingekomen op 30 mei 1997, ingediend door mr. W te V als zijn gemachtigde en gericht tegen de uitspraak van de inspecteur, gedagtekend 13 mei 1997, betreffende de navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1991. Het beroepschrift is aangevuld bij brief van de gemachtigde, gedagtekend 25 augustus 1997.

De oorspronkelijk aan belanghebbende opgelegde aanslag, is berekend naar een belastbaar inkomen van f 43.715. De onderhavige navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 77.697. De in de navorderingsaanslag begrepen verhoging is kwijtgescholden tot op 50%. Het tegen deze navorderingsaanslag gerichte bezwaar is bij de bestreden uitspraak afgewezen.

Het beroep strekt tot vernietiging van de uitspraak en primair tot vernietiging van de navorderingsaanslag en subsidiair tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van - naar het Hof verstaat - f 56.674, zonder verhoging.

De inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert primair tot bevestiging van de uitspraak, subsidiair tot vernietiging van de uitspraak en het

kwijtscheldingsbesluit, handhaving van het vastgestelde belastbare inkomen en kwijtschelding van de in de aanslag begrepen verhoging tot op 25%; en meer subsidiair tot vernietiging van de uitspraak en het kwijtscheldingsbesluit en vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 56.674 en kwijtschelding van de in de aanslag begrepen verhoging tot op 25%.

Voor zover nodig met toestemming van de Voorzitter van de Vierde Meervoudige Belastingkamer hebben partijen conclusies van repliek en dupliek ingediend.

Ter zitting van 19 juni 1998 zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende en de inspecteur. Gemachtigde heeft een tot gedingstukken gerekende pleitnota voorgedragen en overgelegd. De inspecteur heeft kennis kunnen nemen van en kunnen reageren op de bij de pleitnota gevoegde bijlagen.

Ter zitting is gelijktijdig behandeld het door belanghebbende ingestelde beroep betreffende de navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1992, alsmede het beroep van belanghebbende betreffende de aan hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1991 tot en met 31 december 1992; deze beroepen zijn bij het Hof geadministreerd onder respectievelijk de kenmerknnummers 97/1828 en 97/1829.

Na de zitting heeft een briefwisseling tussen Hof en partijen plaatsgehad ten aanzien waarvan het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden. Desgevraagd hebben partijen niet verzocht opnieuw in de gelegenheid te worden gesteld hun standpunten mondeling toe te lichten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende drijft een onderneming in de vorm van een eenmanszaak onder de naam Chinees Indisch Afhaalcentrum A te Z (het afhaalcentrum).

2.2. Naast belanghebbende en zijn echtgenote zijn er nog drie personen werkzaam voor deze onderneming.

2.3. In de periode 1 juni 1993 tot 1 juli 1995 heeft belanghebbende te U een filiaal gedreven onder de naam Chinees Indisch Restaurant B (hierna: het restaurant).

2.4.1. Belanghebbende heeft ten behoeve van zijn onderneming bestellingen gedaan bij vleesleverancier C B.V.(hierna: de leverancier).

2.4.2. In 1992 heeft de FIOD/Fiscale recherche bij de leverancier een strafrechtelijk onderzoek ingesteld. Daaruit bleek dat de afleveringsbonnen van de vleesleveranties niet overeenkwamen met de in de boekhouding van de leverancier verwerkte vleesleveranties. Processen-verbaal van de in het kader van dit onderzoek afgelegde verklaringen van D en E, respectievelijk directeur en chauffeur van de leverancier, behoren tot de stukken.

2.4.3. Bij het onderzoek zijn de volgende dertien af leveringsbonnen aangetroffen waarop de naam A staat vermeld:

1.	d.d. 9 juli 1991	ten bedrage van	f 546,78
2.	d.d. 16 juli 1991	ten bedrage van	f 577,--
3.	d.d. 23 juli 1991	ten bedrage van	f 704,71
4.	d.d. 30 juli 1991	ten bedrage van	f 988,35
5.	d.d. 2 aug. 1991	ten bedrage van	f 736,74
6.	d.d. 23 aug. 1991	ten bedrage van	f 529,70
7.	d.d. 27 aug. 1991	ten bedrage van	f 1.347,50
8.	d.d. 30 aug. 1991	ten bedrage van	f 749,25
9.	d.d. 3 sep. 1991	ten bedrage van	f 1.129,90
10.	d.d. 6 sep. 1991	ten bedrage van	f 995,93
11.	d.d. 10 sep. 1991	ten bedrage van	f 293,89
12.	d.d. 13 sep. 1991	ten bedrage van	f 783,46
13.	d.d.	ten bedrage van	f 690,93

Met uitzondering van de bon van 23 augustus 1991, is op alle bonnen "NB" geschreven. Voornoemde bedragen zijn op alle bonnen, met uitzondering van de

laatst vermelde, verhoogd met 6 % omzetbelasting.

2.4.4. Tevens behoren tot de stukken twee bij de leverancier aangetroffen facturen, blijkens de adressering bestemd voor A te Z, gedagtekend 3 en 23 september 1991, betreffende vleesleveranties, respectievelijke met leverdatum 27 augustus 1991 en 17 september 1991, en ten bedrage van f 899,50 en f 998,25, beide verhoogd met 6 % omzetbelasting. Op beide facturen is gestempeld "betaald per kas, 24 september 1991".

2.5. Naar aanleiding voormelde vondsten is bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting voor de jaren 1991 tot en met 1994; de aangiften omzetbelasting en loonbelasting, beide over het tijdvak 1 januari 1991 tot en met 31 december 1994.

2.6.1. Een kopie van het van dit onderzoek opgemaakte rapport, gedagtekend 8 november 1996 (hierna: het rapport), behoort tot de stukken van het geding.

2.6.2. Blijkens het rapport is de kasadministratie onderworpen aan de chi-kwadraattoets. Het resultaat van deze toets kwam voor de jaren 1991, 1992 en 1993 ver uit boven de 150; voor het jaar 1994 werden geen afwijkingen geconstateerd.

2.6.3. In het rapport wordt onder verwijzing naar de jaarstukken melding gemaakt van de hierna te noemen gegevens:

	1991	1992	1993	1994
Omzet	f 208.306	f 222.795	f 231.582	f 280.446
Inkoopwaarde	<u>f 65.431</u>	<u>f 68.264</u>	<u>f 61.978</u>	<u>f 78.594</u>
Brutowinst	f 142.875	f 154.531	f 169.604	f 201.852
% van de				
Inkoop	218 %	226 %	274 %	257 %

De op 1994 betrekking hebbende cijfers zijn naderhand doorgehaald en daarnaast met de hand vervangen door de volgende cijfers, voorzien van een uitroepteken:

f 280.446

f 72.594

f 207.851

286%

2.6.4. In het rapport wordt vermeld dat "Een overzicht van de geboekte inkoop en de verkopen volgens de renseignements" als bijlage bij het rapport" is gevoegd.

Daaronder wordt het volgende vermeld:

Jaar	totale inkoop	inkoop gem. per week
1991	f 26.075	f 501
1992	- 30.126	- 579
1993	- 25.645	- 493
1994	- 33.570	- 645

De gemiddelde inkoop vlees in de periode 9 juli tot en met 23 september 1991 zijnde een periode van 13 weken bedraagt f 852 per week.

Een bedrag dat in geen enkel jaar wordt gehaald.

Indien het bedrag ad f 852 voor alle jaren wordt aangehouden dan mis ik aan inkopen vlees:

1991 $52 \times 852 - f 26.075 = f 18.229$

1992 $52 \times 852 - 30.126 = - 14.178$

1993 $52 \times 852 - 25.645 = - 18.659$

1994 $52 \times 852 - 33.570 = - 10.734$

Ik corrigeer de aangegeven omzet over de jaren 1991 en 1992. Hoewel er aanwijzingen zijn dat ook de omzetten 1993 en 1994 niet juist zijn verantwoord ga ik toch met de aangegeven omzet 1993 en 1994 akkoord. Ik corrigeer de aangegeven omzet 1991 en 1992 op grond van:

- de uitkomsten van de chi-kwadraat;
- de lage brutowinstmarge 1991 en 1992 ten opzichte van 1993 en 1994;
- de aangetroffen niet verantwoorde inkopen.

Ik verwerp de gevoerde ontvangstadministratie en stel hier vast, dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Derhalve stel ik ten aanzien van de aangiften inkomstenbelasting 1991 tot en met 1994 omkering van de bewijslast op grond van artikel 25 lid 3 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen.

Ik bepaal de brutowinst op 265% zijnde het gemiddelde van de jaren 1993 en 1994.

De correctie bedraagt:

1991 meer omzet	f 30.517
alsnog af te dragen omzetbelasting 6%	- 1.831
1992 meer omzet	- 26.368
alsnog af te dragen omzetbelasting 6%	- 1.582

8. Overzicht correcties

8.1. Inkomstenbelasting

	1991	1992
Aangeg./vastgest. stipinkomen	f 43.715	f 47.937
Winstcorrecties	- 30.517	- 26.368
Correctie zelfstandigenaftrek	- 1.605	- 1.650
Correctie meewerkaftrek	-/- <u>- 1.248</u>	-/- <u>- 1.105</u>
Gecorrigeerd stipinkomen	f 74.589	f 74.850

8.2. Omzetbelasting

	1991	1992
Correctie	1.831	f 1.582

10.1 Boete inkomstenbelasting

Ik verwijt belastingplichtige opzet in het niet juist verantwoorden van de ontvangsten.

10.2 Boete omzetbelasting

Ik verwijt belastingplichtige opzet in het niet juist verantwoorden van de ontvangsten en derhalve niet afdragen van de verschuldigde omzetbelasting.

3. Geschil

In geschil is of de inspecteur terecht en tot het juiste bedrag de winst van belanghebbendes onderneming heeft gecorrigeerd, alsmede de in de navorderingsaanslag begrepen verhoging.

4. Standpunten van partijen en behandeling ter zitting

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding.

Ter zitting is daaraan nog toegevoegd door

gemachtigde:

De inkopen bij C zijn door X zelf voor ontvangst getekend. Ten aanzien van de afleveringsbonnen en de in de boekhouding van belanghebbende aanwezige facturen kloppen alleen de data. Cliënt heeft nooit gezegd dat bij hem extra vlees werd neergezet. Ik heb het controlerapport alleen in het origineel gezien, toen stond de handmatige aangebrachte correctie van 1994 er nog niet. Een restaurant heeft per definitie een ander brutowinstpercentage. Mijn cliënts handschrift komt op geen enkele bon voor.

de inspecteur:

Zie als treffend voorbeeld de afleveringsbon van 28 augustus 1991 en de factuurverwijzing naar 27/8/91. De afleveringsbon is niet gelijk aan de in de boekhouding van belanghebbende verwerkte factuur. De handgeschreven kolom 1994 is van een controlerend ambtenaar, waarschijnlijk in de bezwaarfase overtuigend aangekruist, dus zal het laatste juist zijn.

Het normale brutowinstpercentage van een meeneemcentrum is te algemeen om toe te passen op deze onderneming. De boete moet worden aangepast tot een boete alleen over de winstcorrectie. Met ingang van de bezwaarfase is de conclusie dat er

gebreken in de boekhouding zijn. Zonder de renseignementen zouden de brutowinstpercentages over 1993 en 1994 aanleiding zijn voor een onderzoek naar 1991/1992, gelet op de trendbreuk. Eén handschrift van de bon 12 45 is van E, van wie het andere is weet ik niet. De Chi-kwadraattoets gaat alleen om de hoofdlijn, ik weet niet hoe het werkt.

5. Beoordeling van het geschil

5.1.1. De inspecteur heeft gesteld dat ten aanzien van belanghebbendes onderneming sprake is van niet geboekte inkopen en omzet en dat om die reden de boekhouding niet kan dienen als grondslag voor de winstberekening.

5.1.2. Ter ondersteuning van zijn stelling heeft hij gewezen op dertien bij de leverancier aangetroffen en op naam van de onderneming staande afleveringsbonnen over een aaneengesloten periode van dertien weken. Gelet op de op die bonnen geschreven aantekening "NB", waarmee kennelijk wordt bedoeld "niet boeken", acht het Hof aannemelijk dat de leverancier deze verkopen niet boekte teneinde zijn klant, in casu belanghebbende, in staat te stellen de inkoop niet te boeken. Het Hof acht de enkele stelling van belanghebbende dat deze bonnen hem onbekend zijn onvoldoende om aannemelijk te achten dat de op die bonnen vermelde producten niet aan zijn onderneming zijn geleverd, met name nu aannemelijk is dat naar de inspecteur onvoldoende weersproken heeft gesteld de data van de bonnen overeenkomen met de data waarop de wel geboekte afleveringen hebben plaatsgevonden. Hieruit leidt het Hof af dat de leverancier een deel van de feitelijke leveranties aan belanghebbende uit hoofde van voormeld motief buiten zijn boeken hield. De omstandigheid dat op de bonnen geen aantekening in het handschrift van belanghebbende is geplaatst doet aan het vorenoverwogene niet aan af. Aannemelijk is derhalve dat de bonnen betrekking hebben op niet geboekte inkopen ten behoeve van belanghebbendes onderneming.

5.1.3. Voorts heeft de inspecteur gewezen op het verschil tussen de brutowinstpercentages van 218% en 226% in respectievelijke de jaren 1991 en 1992 enerzijds en die van 274% en 257% in respectievelijk de jaren 1993 en 1994 anderzijds. Nu naar het Hof aannemelijk acht de handmatig aangebrachte

wijzigingen in het rapport terecht zijn aangebracht, is het feitelijke brutowinstpercentage in het jaar 1994 286%. Belanghebbende heeft voor deze verschillen geen afdoende verklaring kunnen geven. Zijn stelling dat ook in de jaren voorafgaand aan 1991 sprake was van een schommeling van de brutowinstpercentages is daartoe onvoldoende, evenals een beroep op landelijke brutowinst-percentages.

5.1.4. De inspecteur heeft onweersproken gesteld dat de leverancier reeds vanaf het jaar 1990 op deze manier producten leverde, dat de bij die leveringen betrokken chauffeur op 25 augustus 1992 is gearresteerd en dat belanghebbende in het gehele onderhavige jaar en tot 21 augustus 1992 door de chauffeur bezorgde producten van de leverancier heeft afgenomen. Aannemelijk is derhalve dat gedurende het gehele onderhavige jaar en tot en met 21 augustus 1992 niet geboekte leveranties hebben plaatsgevonden met eenzelfde frequentie en omvang als in evenbedoelde periode van dertien weken. Het Hof verwerpt de stelling van belanghebbende dat deze wijze van inkopen uitsluitend heeft plaatsgehad in evenbedoelde dertien weken. Hieraan doet niet af dat de tot de stukken behorende afleveringsbonnen betrekking hebben op dertien weken.

5.1.5. Op grond van het vorenoverwogene acht het Hof aannemelijk dat ten aanzien van de onderneming sprake is van stelselmatig niet geboekte inkopen en niet geboekte omzet. Gelet op de omvang van de niet geboekte inkopen heeft de inspecteur terecht de boekhouding als grondslag voor de winstberekening verworpen.

5.2. De inspecteur heeft vervolgens op redelijke wijze de winst bepaald door uit te gaan van het gemiddelde brutowinstpercentage over de jaren 1993 en 1994. Nu vaststaat dat hierbij een percentage van 265 is toegepast in plaats van het feitelijk gemiddelde percentage van 280, dat voorts de herrekening - ten onrechte, naar de inspecteur onweersproken heeft gesteld - uitsluitend heeft plaatsgevonden op de niet geboekte inkopen, kan niet geoordeeld worden dat de aldus aangebrachte correctie op de winst te hoog is geweest.

5.3.1. Nu aan de onderhavige navorderingsaanslag ten grondslag ligt het systematisch niet in de boekhouding, verwerken van inkopen en omzet, is aannemelijk dat naar de inspecteur gemotiveerd heeft gesteld het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven. Het Hof ziet om die reden geen aanleiding voor verdere kwijtschelding van de verhoging dan tot op 50%

5.3.2. Het Hof sluit zich aan bij het door de inspecteur alsnog ingenomen standpunt dat de verhoging geen betrekking kan hebben op uit de winstcorrecties voortvloeiende correcties, welke tot een verhoging van het belastbare inkomen met per saldo f 3.465 hebben geleid, zodat de verhoging dient te worden beperkt tot het bedrag van de over $(77.697 -/- 3.465 =)$ f 74.232 na te vorderen belasting.

5.4. Uit het vorenoverwogene vloeit voort dat de uitspraak dient te worden vernietigd, de navorderingsaanslag dient te worden gehandhaafd voor wat betreft de enkelvoudige belasting, dat de verhoging dient te worden beperkt tot een verhoging van de na te vorderen belasting over f 74.232 en dat het kwijtscheldingsbesluit dient te worden bevestigd.

6. Proceskosten

Nu de uitspraak wordt vernietigd, veroordeelt het Hof, gelet op het bepaalde in artikel 5a van de wet administratieve rechtspraak belastingzaken, de inspecteur tot vergoeding van de door belanghebbende gemaakte proceskosten.

Deze kosten dienen in het onderhavige geval te worden berekend op de voet van artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a, van het Besluit proceskosten fiscale procedures. Voor de toepassing van dat artikel dient het door belanghebbende ingestelde - en onder 1 vermelde - beroep met kenmerk 97/1028 als een met de onderhavige samenhangende zaak te worden beschouwd, zodat deze en het onderhavige beroep voor het berekenen van de proceskosten als één zaak hebben te gelden. Hiervan uitgaande stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij dat besluit opgenomen tarief op 3 (beroepschrift, conclusie replek, verschijnen mondelinge behandeling en schriftelijke behandeling) x

f 710 x 1,5 (wegingsfactor) = f 3.195.

Voor het onderhavige beroep wordt de veroordeling beperkt tot 1/2 van dat bedrag, derhalve tot f 1.597,50.

7. Beslissing

Het Hof

- vernietigt de bestreden uitspraak,
- handhaaft de navorderingsaanslag voor wat betreft de enkelvoudige belastingen beperkt de in deze aanslag begrepen verhoging tot het bedrag van de over f 74.232 na te vorderen belasting,
- veroordeelt de inspecteur in de door belanghebbende gemaakte kosten van het geding tot een bedrag van f 1.597,50 en wijst de Staat aan dit bedrag aan, belanghebbende te voldoen en
- gelast de inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht ad f 80 te vergoeden.

Aldus vastgesteld op 31 december 1998 door mrs. Holdert, Groeneveld en Kwantes, in tegenwoordigheid van mr. Van der Laan als griffier, de beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken.

Van der Laan

Holdert

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

AANGETEKEND VERZONDEN

15 JAN 1999

AAN PARTIJEN.