

De Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

14 augustus 1985.

nr. 22.865

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de vennootschap onder firma X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem gedateerd 28 november 1983 betreffende de aan haar voor het tijdvak 1975 tot en met 1978 opgelegde aanslag tot naheffing van omzetbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is voor het tijdvak van 1975 tot en met 1978 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 159.797,-- met een verhoging van f 39.949,--, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is gehandhaafd.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

"Het door belanghebbende onder de naam "X" gedreven bedrijf bestaat uit de volgende onderdelen:

restaurant,
bar-café,
grote zaal,
kegelbanen,
party service,

uitbreng van maaltijden en
slijterij.

Bij een vanwege de inspecteur gehouden controle op de volledigheid van de ontvangstboekingen door X in het kladkasboek heeft de controlerend ambtenaar over het jaar 1977 vanuit de inkoop dranken de mogelijke omzet dranken berekend. Bij deze berekening ter controle van de boekingen werd uitgegaan van de door belanghebbende opgegeven verkoopprijzen, uitgeschonken hoeveelheden per liter, enzovoort. De uitkomst van deze becijfering gaf aan, dat op het keukengebeuren een verlies van minstens f 68.615,- zou zijn geleden.

Volgens belanghebbende zou dat niet mogelijk zijn.

Gemachtigde van belanghebbende heeft toen een theoretische drank-omzet over 1977 opgesteld ten einde aan te tonen, dat de ontvangstenverantwoording juist en volledig was geweest.

Na eliminatie van de tel- en rekenfouten bleek deze "tegenberekening" eveneens in een verlies op het keukengebeuren te resulteren.

Op grond van vorenstaande bevindingen heeft de inspecteur belanghebbendes boekhouding als grondslag voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting verworpen en de navorderingsaanslag in geschil opgelegd aan de hand van de volgende berekeningen:

Berekende omzet dranken 1977.

Bier 2187 fust à 50 liter	109350 ltr.		
Bruiloften	7935	à 3,50	27.772,--
id.	2840	à 3,--	8.520,--
id.	<u>415</u>	à 3,25	<u>1.349,--</u>
restant	98160	à 5,30	520.248,--
<u>jenevers etc.</u> bruiloften	20701 ltr.		
id.	21	à 16,50	347,--
id.	484	à 18,--	8.712,--
	<u>36</u>	à 22,--	<u>792,--</u>
Transporteren	1529		567.740,--

Transport	1529		567.740,--
Brw. bessen	<u>504</u>		
	2033	à 30,--	60.990,--
	10942 fl.		
<u>Port, sherry, bruiloften</u>	89	à 12,50	1.112,--
<u>vermouth, wijn</u> id.	1258	à 13,50	16.983,--
id.	256	à 14,--	3.584,--
id.	102	à 15,--	1.530,--
id.	28	à 16,--	448,--
id.	10	à 12,50	125,--
id.	<u>18</u>	à 13,--	<u>234,--</u>
restant	9181	à 18,--	165.258,--
<u>Limonades.</u>	108450 gl.		
bruiloften	<u>15140</u>	à 0,80	12.112,--
restant	93310	à 1,25	116.637,--
flesjes	2424	à 1,25	3.030,--
<u>Sappen.</u>	3078 ltr.		
bruiloften	<u>1409</u>	à 7,50	10.567,--
restant	1669	à 13,50	22.531,--
<u>Koffie.</u>			67.200,--
<u>Diversen.</u>	Underberg		1.620,--
	Advocaat		1.920,--
	Bier beugels		3.920,--
	Bier pijpjes		960,--
	Rum etc.		9.216,--
<u>Carnaval.</u>	Hogere prijzen		20.000,--

Relaties, eigen gebruik etc.

In deze berekening rekening gehouden met de volgende weggevertjes etc.

personeel bruiloften	2225 cons.	
personeel dansavonden	1800 "	
rondje bij sluiting		
315 x 15	4725 "	
directie, vaste kelner		
en kok	<u>18250 "</u>	
transporteren	27000 cons.	<u>1.087.717,--</u>

transport	27000	cons.		1.087.717,--
representatie	<u>900</u>	"		
totaal	27900	"	à 1,15	32.085,--
directie eigen gebruik thuis	200 ltr.			
gebruik keuken	<u>100 ltr.</u>			
	300 ltr.		à 18,--	5.400,--
verstrekt als prijzen	100 ltr.			
verstrekt bij afrekening				
bruiloften etc.	<u>100 ltr.</u>			
	200 ltr.		à 30,--	<u>6.000,--</u>
			totaal	1.044.222,--
			koffie	<u>67.200,--</u>
				977.022,--
			O.B.	<u>148.995,--</u>
			Omzet excl.	828.027,--
			Inkopen excl. privé	<u>245.067,--</u>
			Bruto winst	582.960,--
			237,8 % van de ink. waarde.	

Bruto winst op de 4 % artikelen
incl. koffie te stellen op 115,5 %.

Berekening omzetten en verschuldigde O.B.:

	<u>1975:</u>		<u>O.B.</u>
ink. waarde dranken	246.861,--		
B.W.	<u>586.964,--</u>		
	835.795,--		
O.B.	<u>133.407,--</u>		
Omzet		967.202,--	113.407,--
Koffie		55.680,--	7.680,--
Keuken,			
ink. waarde 4 % art:	210.045,--		
B.W.	210.045,--		
Omzet		420.090,--	16.173,--
Omzet automaten		10.000,--	1.379,--
Omzet kegelbanen		<u>20.000,--</u>	<u>2.738,--</u>
		1.472.972,--	161.397,--
Berekende omzet	1.472.972,--		
O.B.	<u>161.397,--</u>		
	1.311.575,--		
Geboekte omzet	<u>1.058.972,--</u>	excl. entreegelden en tabaksart.	
Verschil	252.603,--	(= bijna 1/4)	
		Verschuldigde O.B.	161.397,--
		O.B. entreegelden	6.584,--
		O.B. eigen gebruik	720,--
		O.B. privé g.w.e.	70,--
		Privé gebruik auto's	<u>504,--</u>
			169.275,--
		Voorbelasting	<u>76.346,--</u>
			92.929,--
		Aangiften:	<u>48.567,--</u>
		Verschil:	44.262,--

1976:

inkoopwaarde dranken	288.190,--		<u>O.B.</u>
B.W.	<u>685.315,--</u>		
	973.505,--		
O.B. 16,5 %	<u>160.628,--</u>		
Omzet		1.134.133,--	160.628,--
Keuken incl. koffie	215.678,--		
B.W.	<u>249.108,--</u>		
	464.786,--		
O.B.	<u>18.591,--</u>	483.377,--	18.591,--
Kegelbaan		20.000,--	2.830,--
Speelautomaten		<u>10.000,--</u>	<u>1.415,--</u>
		1.647.510,--	183.464,--
Berekende omzet	1.647.510,--		
O.B.	<u>183.464,--</u>		
	1.464.046,--		
Terzake geboekt	<u>1.202.774,--</u>		
Verschil	261.272,--		
Meer entreegelden	<u>3.136,--</u>		
Verschil	264.408,--		
		Verschuldigde O.B.	183.464,--
		O.B. entreegelden	4.950,--
		Meer entreegelden	564,--
		O.B. eigen gebruik	990,--
		O.B. privé g.w.e.	71,--
		Privé gebruik auto's	<u>533,--</u>
			190.572,--
		Voorbelasting	<u>90.875,--</u>
			99.697,--
		Aangiften	<u>58.386,--</u>
		Verschil	41.311,--

	<u>1977:</u>	
inkoopwaarde dranken	242.767,--	
B.W.	<u>577.300,--</u>	
	820.067,--	
O.B. 18 %	<u>147.612,--</u>	
Omzet		967.679,--
Keuken incl. koffie	210.641,--	
B.W.	<u>243.290,--</u>	
	453.931,--	
O.B.	<u>18.157,--</u>	472.088,--
Speelautomaten		<u>10.000,--</u>
Totaal		1.449.767,--
O.B.		<u>167.294,--</u>
		1.282.473,--
Terzake geboekt:		<u>1.061.089,--</u>
Verschil		221.384,--
Verschuldigde O.B.	dranken	147.612,--
	4 %	18.157,--
	automaten	1.525,--
	entreegelden	5.716,--
	verkoop discotheek	762,--
	eigen gebruik	1.170,--
	g.w.e.	83,--
	privé gebr. auto's	<u>580,--</u>
		175.605,--
Voorbelasting		- <u>89.424,--</u>
		86.181,--
Aangiften:		<u>43.490,--</u>
Verschil		42.691,--

		<u>1978:</u>	
inkoopwaarde dranken		198.587,--	
B.W.		<u>472.240,--</u>	
		670.827,--	
O.B.		<u>120.748,--</u>	
Omzet			791.575,--
Keuken incl. koffie		226.238,--	
B.W.		<u>261.305,--</u>	
		487.543,--	
O.B.		<u>19.502,--</u>	
Omzet			507.045,--
Speelautomaten			<u>10.000,--</u>
Totaal			1.308.620,--
O.B.			<u>141.775,--</u>
			1.166.845,--
Terzake geboekt			<u>1.039.043,--</u>
Verschil			127.802,--
Verschuldigde O.B.:	dranken		120.748,--
	4 %		19.502,--
	speelautomaten		1.525,--
	entreegelden		3.952,--
	verkoop discotheek		762,--
	eigen gebruik		1.260,--
	g.w.e.		121,--
	pr. gebr. auto's		<u>604,--</u>
			148.474,--
Voorbelasting			<u>82.114,--</u>
			66.360,--
Aangiften			<u>34.827,--</u>
Verschil			31.533,--

Het Hof heeft het geschil aldus weergegeven:

"Het tussen partijen bestaande geschil betreft de vragen of de inspecteur terecht belanghebbendes boekhouding als grondslag voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting heeft verworpen en de onderhavige naheffingsaanslag terecht heeft opgelegd".

Het Hof heeft voor het standpunt van belanghebbende verwezen naar de stukken van het geding en hetgeen belanghebbende ter ondersteuning van haar standpunt daarnaast heeft aangevoerd als volgt samengevat:

"Bij de opstelling van de lijst van geleverde consumpties waarvoor geen betaling voor is ontvangen is uitgegaan van een gemiddelde prijs van f 1,50. Deze gemiddelde prijs is aan de hoge kant.

In de jaren van controle was er nog een behoorlijke slijtomzet.

Het verlies op de keukenomzet moet worden verklaard uit het feit dat het personeel geregeld maaltijden voor niets kreeg.

Gemiddeld 10 maaltijden per dag.

Zij blijven de boekhouding juist vinden ook al zijn de kosten van weggevers enzovoort niet verantwoord in de boeken".

Het Hof heeft voor het standpunt van de Inspecteur eveneens verwezen naar de stukken van het geding en hetgeen de Inspecteur daarnaast ter ondersteuning van zijn standpunt heeft aangevoerd, als volgt samengevat:

"Het niet boeken van de gratis consumpties aan personeel is niet juist, daar deze consumpties van belang zijn voor de uitsluitingsgrens.

De boekhouding is verworpen op grond van de bevindingen van de controlerende ambtenaar waarmede de gemachtigde het destijds eens was".

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"De inspecteur heeft de aangegeven omzetten over de jaren 1975 tot en met 1978 verhoogd met respectievelijk f 252.603,--, f 264.408,--, f 221.384,-- en f 127.802,--.

Partijen zijn het erover eens, dat, indien aan de hand van de jaarlijkse inkopen een bruto-omzet wordt berekend, deze veel hoger uitkomt dan de

aangegeven omzet.

Belanghebbende stelt, dat dit verschil geheel kan worden verklaard uit weggevers, consumpties van personeel, diefstal, bederf, verlaagde winstmarge op slijtverkopen etcetera.

Voor 1975 uitkomende op een totaal bedrag van f 280.000,--.

Het Hof is van oordeel dat nu bij een aangegeven omzet van rond f 1.000.000,-- belanghebbende geen aantekening hield van uitgaven, die in bruto-omzet uitgedrukt naar belanghebbende stelt ad f 280.000,-- zouden hebben bedragen, de inspecteur terecht belanghebbendes boekhouding als grondslag voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting heeft verworpen.

De inspecteur heeft bij de door hem toegepaste correcties reeds rekening gehouden met een omzetverlaging uit een aantal van de vorengenoemde oorzaken van rond f 43.400,--.

Belanghebbende heeft ter staving van zijn stellingen een overzicht overgelegd, opgesteld aan de hand van zijn afsprakenboek van het jaar 1975.

De oorzaken, die bij de inspecteur een omzetverlies opleveren van rond f 43.400,--, geven in de lijst van belanghebbende een verlies van rond f 112.300,--.

Ter zitting is gebleken, dat de door belanghebbende in dit verband gehanteerde aantallen consumpties en de gehanteerde prijzen, te hoog zijn.

Het Hof meent echter, dat voldoende aannemelijk is geworden, dat uit de hiervoor genoemde door beide partijen erkende oorzaken in belanghebbendes onderneming op grote schaal, consumpties buiten de omzet bleven.

Het Hof meent, dat nu de omvang daarvan aan beide zijden op schattingen berust, de omzetverlaging uit vorengenoemde hoofde kan worden gesteld op het gemiddelde van de door beide partijen genoemde bedragen, derhalve op f 77.850,--.

Ten aanzien van de overige, alleen door belanghebbende genoemde omzetverlagings-factoren is naar 's Hofs oordeel aannemelijk geworden, dat uit hoofde van breukverlies, slijt, dinerbonnen en gratis consumpties op dansavonden nog een bedrag van f 50.000,-- kan worden verklaard.

Op grond van het vorenstaande kan de nageheven belasting worden verminderd met f 49.352,-- en de verhoging met f 12.338,--".

Het Hof heeft op die gronden de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een aanslag van f 110.445,-- met een verhoging van f 27.611,--.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft daarbij onder overlegging van bijlagen bij het beroepschrift het volgende aangevoerd:

"Primair.

De boekhouding is ten onrechte als uitgangspunt voor de omzetberekening verworpen.

Naar mij is medegedeeld zijn bij diverse controles, ook die voor de omzetbelasting, geen onjuistheden van bijzondere omvang in de boekhouding aangetroffen.

Bij de omzetbelastingcontrole is nooit aanmerking gemaakt op het niet boeken van "weggegeven" omzet.

Pas in het kader van de zogenaamde "aktie schuimkraag" is belastingplichtige hierop aangesproken.

Extra comptabel is toen getracht deze niet geboekte omzet, waarover geen omzetbelasting is verschuldigd, te kwantificeren, waarin belastingplichtige naar mijn opvatting is geslaagd.

Het niet in de boekhouding verantwoorden van de weggegeven omzet maakt de boekhouding als zodanig nog niet onbetrouwbaar, zeker niet indien extra comptabel tot een verantwoorde kwantificering van deze omzet kan worden gekomen.

Op mijn verzoek heeft belastingplichtige over 1983 een opstelling gemaakt van de representatiekosten (is gelijk aan weggegeven omzet) waaruit blijkt dat wel degelijk een betrouwbare berekening is te maken. Tevens is aangegeven een analyse van het verschil met de lijst van 1975.

Ik sluit de gegevens bij als bijlage 1.

Kortom, het Hof heeft op onvoldoende gronden de boekhouding als basis voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting verworpen.

De boekhouding, aangevuld met de extra comptabele gegevens, is betrouwbaar, en de aangiften voor de omzetbelasting die op grond van deze gegevens zijn gedaan, zijn correct.

Subsidiar.

Indien de Hoge Raad, met het Hof, van oordeel is dat de boekhouding als basis voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting moet worden verworpen dan is mijn stelling dat op de inspecteur de bewijslast heeft gerust aan te tonen dat de V.o.f. X meer omzet heeft gemaakt dan is verantwoord in de gedane aangiften.

De inspecteur heeft getracht dit bewijs te leveren maar komt niet veel

verder dan een aantal schattingen.

Omdat ten aanzien van de berekening van de weggegeven omzet ook belastingplichtige uit moest gaan van enige schattingen, heeft het Hof, zo is mijn indruk, gedacht wijs te handelen door, na enige correcties, een bedrag aan te houden dat ongeveer in het midden ligt tussen de schattingen van inspecteur en belastingplichtige.

Naar mijn oordeel komt het Hof op onvoldoende gronden tot deze keuze. De consequentie is namelijk dat geconcludeerd wordt dat een belangrijk gedeelte van de niet geboekte omzet niet is weggegeven, doch (hoe kan het anders) door de vennoten in eigen zak is gestoken.

De inspecteur en het Gerechtshof hadden dit moeten verifiëren aan de hand van een voor de vennoten op te maken vermogensvergelijking.

Op mijn verzoek is door de accountant van de belastingplichtige een overzicht gemaakt van de zakelijke en privé-vermogens van de vennoten A en B over de periode 1 januari 1975 tot en met 1 januari 1983.

Uit deze opstellingen blijkt, bij een normaal privé-gebruik, een niet onaanzienlijke daling van het zakelijke en het privévermogen. Ik moge de Hoge Raad verwijzen naar bijlage 2 bij dit beroepschrift.

Vanwege de slechte resultaten van de onderneming heeft de heer B in 1981 af moeten haken, omdat zijn inkomen niet meer in de zaak kon worden opgebracht.

De heer A heeft in 1982 zijn woonhuis moeten verkopen ten einde met de netto-opbrengst het zeer gedaalde zakelijke vermogen enigszins aan te zuiveren.

De Heer A, de nog overgebleven vennoot, zit thans financieel volledig aan de grond en kan slechts met zeer grote moeite aan zijn financiële verplichtingen voldoen.

De conclusie moet dan ook zijn dat ook al wordt de boekhouding als basis voor de berekening van de omzetbelasting verworpen, de inspecteur en het Hof er niet in geslaagd zijn te bewijzen dat de omzet in geld hoger is geweest dan werd aangegeven omdat zulks zou moeten leiden tot een onverklaarde vermogensstijging bij de vennoten, quod non.

Deze conclusie houdt tevens in dat de door belastingplichtige gemaakte berekeningen van de weggegeven omzet juist zijn.

Op grond van de motiveringen genoemd in de primaire en subsidiaire stellingen verzoekt belanghebbende de Hoge Raad de uitspraak van het Gerechtshof te vernietigen en de naheffingsaanslag, alsmede de verhoging, terug te brengen tot nihil".

4. Beoordeling van het beroep in cassatie.

4.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur terecht de boekhouding van belanghebbende als grondslag voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting heeft verworpen, nu belanghebbende geen aantekening hield van uitgaven die in bruto-omzet uitgedrukt, naar belanghebbende stelt, f 280.000,-- hebben bedragen, zulks bij een aangegeven omzet van rond f 1.000.000,--.

Bij dit oordeel is het Hof klaarblijkelijk ervan uitgegaan dat de gebeurtenissen welke belanghebbende heeft aangevoerd ter verklaring van een omzeterderving van f 280.000,-- - te weten: weggevers, consumpties van personeel, diefstal, bederf, verlaagde winstmarge op slijtverkopen etcetera - tot boekingen dienden te leiden.

4.2. Van een boekhouding waarin zodanige boekingen - voor zover zij betrekking zouden hebben op gebeurtenissen welke niet tot de verschuldigdheid van omzetbelasting leiden - niet zijn opgenomen kan evenwel niet worden gezegd, dat zij niet kan dienen als grondslag voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting.

4.3. Uit het voorgaande volgt dat de primaire klacht van belanghebbende doel treft.

5. Slotsom.

Uit het vorenoverwogene vloeit voort, dat 's Hof's uitspraak niet in stand kan blijven. Verwijzing moet volgen.

6. Beslissing.

De Hoge Raad

vernietigt de bestreden uitspraak en verwijst het geding naar het Gerechtshof te Leeuwarden ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Aldus geweest door mrs. Vroom, vice-president, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 14 augustus 1985, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom

Het voor dit beroep betaalde griffierecht wordt aan belanghebbende teruggegeven.

De waarnemend-griffier.