

HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM
Tweede Meervoudige Belastingkamer

Gezien het op 28 augustus 1980 ter griffie ingekomen beroepschrift van X te Z, belanghebbende, ingediend door Drs. V (U registeraccountants) te Z tegen de uitspraak ter post bezorgd op 4 juli 1980 van de inspecteur der omzetbelasting te T betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting voor het tijdvak 1976 tot en met 1978;

Gezien de overige stukken, waaronder de door de gemachtigde ter zitting voorgedragen en overgelegde pleitnota en de door de inspecteur ter zitting overgelegde berekening waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt, alsmede de nader door het Hof bij de inspecteur ingewonnen schriftelijke inlichtingen ten aanzien waarvan het bepaalde bij de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden;

Gehoord ter zitting van 12 mei 1981 belanghebbende, vergezeld van Drs. V voornoemd, alsmede de inspecteur, vergezeld van de rijksaccountant R;

Overwegende dat aan belanghebbende voormelde naheffingsaanslag is opgelegd naar een bedrag aan enkelvoudige belasting van f. 6.156,21 en naar een verhoging van f 1.539,--, te zamen f 7.695,21, welke aanslag bij de bestreden uitspraak is gehandhaafd;

Overwegende dat belanghebbende tegen deze uitspraak in beroep is gekomen, aanvoerende dat primair de aanslag moet worden vernietigd, subsidiair uiteindelijk dat de aanslag moet worden verminderd tot f 1.766,13 dan wel meer subsidiair tot f 122,-- en in beide gevallen zonder verhoging;

dat de inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak;

Overwegende dat op grond van de stukken en het ter zitting behandelde het volgende tussen partijen is komen vast te staan:

Belanghebbende oefent zelfstandig een cafébedrijf uit te Z en is als zodanig ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet). Uit een bij C.V. te S (W) ingesteld onderzoek is de inspecteur gebleken, dat aldaar aan verkopen van zogenoemde "food" artikelen aan belanghebbende in de jaren 1976, 1977 en 1978 is geboekt onderscheidenlijk f 14.348,71, f 15.893,36 en f 10.572,67. In belanghebbendes administratie is van deze aankopen geboekt onderscheidenlijk f 2.802,01, f 6.692,53 en f 7.247,44.

Belanghebbendes dochter drijft onder de naam Y een eigen onderneming. Een deel van de ten name van belanghebbende hij W ingekochte goederen is tegen kostprijs doorgeleverd aan ofwel gekocht door die dochter.

De inspecteur heeft het verschil tussen de bij W en bij belanghebbende geboekte bedragen, verminderd met de door de dochter geboekte bedragen aangemerkt als niet geboekte aankoop van goederen ten behoeve van de onderneming.

De niet geboekte aankopen vermeerderd met de voor belanghebbende voor die jaren geldende bruto-winstpercentages heeft de inspecteur aangemerkt als niet geboekte omzet. Over deze omzet is nageheven naar het normale tarief. Na de uitspraak heeft de inspecteur ambtshalve de aanslag verminderd met f 792,85 inclusief 25% verhoging, zulks op basis van een verdeling van de desbetreffende goederen naar het normale en naar het lage tarief.

Na de zitting heeft de inspecteur nog bericht, dat in het geval het bruto-winstpercentage dient te worden berekend over de inkopen exclusief omzetbelasting in plaats van - zoals is geschied - over de inkopen inclusief omzetbelasting, de aanslag moet worden verminderd tot f 5.384,38 aan enkelvoudige belasting en f 1.346,-- aan verhoging;

Overwegende, dat in geschil is of op basis van de aankopen, zoals bij W bevonden, kan worden nageheven en, zo ja, of dan de aanslag juist is berekend, alsmede of de door W bij die aankopen in rekening gebrachte omzetbelasting op de verschuldigde belasting in mindering kan worden gebracht;

Overwegende, dat tot grond van het beroep is aangevoerd, zakelijk weergegeven:

Er bestaat geen zekerheid dat de renseignements van W een betrouwbare toedeling van de omzet per kaartnummer verschaffen, nu daarop geen accountantscontrole mogelijk is en W alleen een civielrechtelijk belang heeft dat haar omzet op nummers van aan ondernemers verstrekte kaarten verantwoord moet zijn. Het is algemeen bekend dat bij W zowel voor zakelijke als voor privé-doeleinden wordt gekocht. Er wordt geen extra bewijs verkregen met een boeking van inkoopfacturen bestemd voor privé-gebruik, dat vergt maar extra toelichting en moet ondanks de vastlegging via verklaringen van derden en een redelijk eigen gebruik aannemelijk worden gemaakt. Het privé-gebruik dient acceptabel te zijn en daarover dient een compromis te worden gesloten. Verklaringen van derden zijn overgelegd, daarmee kan niet de exacte hoogte van het privé-gebruik worden bepaald. Er bestaat geen verplichting tot het boeken van facturen welke belanghebbende als privé persoon worden uitgereikt. Door over de "non-food" aankopen niet na te heffen erkent de inspecteur dat in privé wordt aangekocht.

Ten onrechte is uitgegaan van de omzet als basis van de berekening van de aanslag en niet van de bruto-winst, is de omzet uitsluitend berekend naar het hoogste tarief en is het bruto-winstpercentage toegepast op de inkopen inclusief in plaats van exclusief omzetbelasting.

De inkopen W, voor zover zakelijk, hadden nagenoeg uitsluitend betrekking op het bedrijf van de dochter. Belanghebbende zelf kwam niet vaak bij W en kocht zelden voor zichzelf privé.

Naar aanleiding van een boekenonderzoek is over de jaren 1974 tot en met 1977 reeds eerder nageheven. Behoorlijk bestuur eist dat thans op de jaren 1976 en 1977 niet terug gekomen kan worden. De voorbelasting moet nog in mindering worden gebracht.

Indien wegens onvoldoende bewijs de aanslag niet naar nihil kan worden teruggebracht of kan worden verminderd, is stellig geen sprake van grove schuld. De naheffing wordt dan veroorzaakt door een formele interpretatie van de administratieve verplichtingen. Er is geen sprake van een meer ernstige vorm van grove schuld, alleen van een alleszins begrijpelijke vormfout. De verhoging dient dan ook te vervallen;

Overwegende dat de inspecteur in hoofdzaak heeft betoogd :

In het kader van een landelijk onderzoek betreffende horeca-ondernemingen is bij belanghebbende een onderzoek ingesteld om na te gaan of de inkopen volledig en op de juiste wijze in de boekhouding waren verantwoord.

De ontvangsten van bedrijven als die zijn onderzocht bestaan voornamelijk uit kasontvangsten welke op hun volledigheid veelal niet zijn te controleren. Dit biedt de gelegenheid om, indien een gedeelte van de inkoop buiten de boeken wordt gehouden, een in verhouding gelijk deel van de omzet niet aan te geven zonder dat dit een merkbaar effect heeft op het bruto-winstpercentage. Gebleken is dat belanghebbende niet alle bij W gedane inkopen in de boekhouding heeft verantwoord. Op grond hiervan kan worden aangenomen dat een in verhouding gelijk deel van de omzet buiten de boeken is gehouden, tenzij de ondernemer aantoont dat de ontvangsten-verantwoording juist en volledig is, dan wel dat het gehanteerde bruto-winstpercentage te hoog zou uitkomen. Daar als gevolg van de onvolledige verantwoording van de inkopen belanghebbendes administratie niet voldoet aan de eisen van de Wet dienen aanslag en uitspraak te worden gehandhaafd, tenzij en voor zover belanghebbende aantoont dat zij onjuist zijn.

Bij W kunnen alleen personen inkopen die in het bezit zijn van een zogeheten W-paspoort. Dit paspoort wordt uitsluitend verstrekt aan bepaalde personen, waaronder ondernemers. Het paspoort is voorzien van een individueel inschrijfnummer, de naam en het adres van de onderneming en de namen van maximaal twee personen die namens de onderneming tot koop gerechtigd zijn. Het paspoort wordt slechts verstrekt indien de ondernemer is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel en ook daadwerkelijk zaken doet. Per ondernemer wordt slechts een paspoort verstrekt, duplicaten worden, ook na verlies, in principe niet afgegeven. De ondernemer verplicht zich het paspoort uitsluitend te gebruiken voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf.

Naast de paspoorten worden nog zogeheten dagpasjes uitgereikt aan paspoorthouders die hun paspoort niet bij zich hebben. Deze dienen zich daartoe te legitimeren, waarna in het kaartregister wordt nagegaan of zij zijn ingeschreven. Dit pasje geldt slechts voor één bezoek en wordt bij vertrek weer ingenomen. Het vermeldt naam, adres en inschrijfnummer van het originele paspoort.

Dagpasjes worden ook verstrekt aan personen die voor het eerst bezoeken en

overigens aan de eisen van ondernemerschap voldoen en aan personen wier W-paspoort is geblokkeerd. Deze dagpasjes vermelden dan een algemeen nummer.

Alle verkopen geschieden à contant. Bij afrekening aan de kassa wordt het individuele paspoortnummer aangeslagen. Op de faktuur wordt dan automatisch de naam en het adres van de houder afgedrukt. Wanneer een pasje is voorzien van een algemeen nummer wordt een faktuur zonder naam en adres afgegeven.

De onderwerpelijke renseignementen zijn ontleend aan een computer-uitdraai bij W, vermeldende de verkopen aan alle paspoorthouders in 1976, 1977 en 1978, verdeeld naar "food" en "non-food", in volgorde van individuele paspoortnummers en tevens het aantal afgegeven facturen. Daarnaast werd een uitdraai verstrekt van de bij die paspoortnummers behorende namen en adressen, verdeeld naar een bepaalde branche.

Aangezien renseignering via kopie-facturen uiterst tijdrovend zou zijn, is vanaf de computeruitdraai gerenseigneerd.

Het vanwege W geuite bezwaar dat de aldus opgegeven omzet niet zou aansluiten bij die vermeld in de jaarstukken is te dezen niet van belang.

De administratie van de verkopen bij W geschiedt als volgt:

Per dag wordt geboekt het totaal van de kassalijsten van die dag. Vervolgens wordt die omzet, mede gecodeerd naar paspoortnummer, in de computer opgeslagen en bewaard. De gerenseigneerde gegevens zijn direct afkomstig van die opslag. Het kan dus niet anders dan dat de verstrekte cijfers juist zijn, zij het dat de betrokken ondernemers meer kunnen hebben gekocht bij voorbeeld via een algemeen codenummer. Van fouten wegens het aanslaan van een verkeerd paspoortnummer is tijdens de renseignering niets gebleken. Overigens zou mogen worden verwacht, nu alleen aan ondernemers wordt geleverd en gezien hun belang bij een goede factuur, dat de betrokken ondernemers hun facturen bij de afrekening aan de kassa zullen controleren op het juiste nummer en is onwaarschijnlijk dat eventuele fouten niet terstond zijn gecorrigeerd.

Irrelevant is ook of bij W aansluiting bestond tussen de geld- en de goederenbeweging. De renseignering gaat immers uit van de verkopen door de leverancier. Die verkopen zijn juist vastgelegd. De door W per ondernemer verstrekte gegevens zijn dus juist, hooguit te laag.

Bij de renseignering zijn de "non-food" inkopen wel aangemerkt als inkopen in het

kader van de onderneming, maar omdat het hier een horeca-onderneming betreft zijn de desbetreffende niet-geboekte facturen niet meegeteld bij de berekening van de meer-omzet. De in- en verkoop van een horeca-onderneming bestaat voornamelijk uit dranken, eetwaren en dergelijke. Daarom zijn de "food" inkopen wel in aanmerking genomen.

Ook indien de desbetreffende inkopen een privé-bestemming hebben gekregen, dient dit te worden aangetoond. De inkopen zijn geschied in het kader van de onderneming en moeten dus in de administratie worden verantwoord, de facturen dienen te worden bewaard, eventuele leveringen ex artikel 3, lid 1, letter g, van de Wet dienen te worden aangetoond.

Uit het voorgaande volgt dat de twijfel van belanghebbende aan de betrouwbaarheid van de W-registratie niet gerechtvaardigd is.

Artikel 34 van de Wet legt de ondernemers de verplichting op aantekening te houden van de aan hen verrichte leveringen en diensten. Deze verplichting is uitgewerkt in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, waarin de ondernemers onder meer de verplichting is opgelegd aantekening te houden van de hun uitgereikte facturen. Als de ondernemer de hem geleverde goederen voor privé-doeleinden gebruikt, verlaten deze de in beginsel omzetbelastingvrije ondernemerssfeer en komen zij in de belaste consumptieve verbruikssfeer. De artikelen 3, lid 1, letter g, en 8, lid 4, van de Wet bepalen dat dan de omzetbelasting verschuldigd wordt over de aanschaffingsprijs. De door belanghebbende als nul-percent transacties aangeduide boekingen dienen dus inderdaad te worden verricht. Het is de inspecteur uit eigen ervaring bekend en ook de controlerende accountant uit eigen waarneming gebleken, dat W daadwerkelijk controle uitoefent op het door haar gestelde vereiste dat alleen ondernemers bij haar inkopen.

Op belanghebbende berust de bewijslast dat de aankopen niet in het kader van de onderneming zouden zijn gedaan. Dat bewijs is niet geleverd. De overgelegde verklaringen van derden leveren geen bewijs, zij zijn vaag en niet met facturen en betalingsbewijzen belegd. Het feit dat over enkele jaren reeds eerder is nageheven mede in verband met een uitzonderlijk laag eigen gebruik, laat onverlet de bevoegdheid om na te heffen over de omzet W uit de nadien bekend geworden inkopen. Zonder meer onjuist is dat over de hoogte van het redelijke eigen gebruik een compromis gesloten dient te worden.

De facturen W die in de administratie van Y voorkwamen zijn in mindering gebracht. Op geen enkele wijze is aannemelijk gemaakt, dat een groter aandeel van de ten name van belanghebbende geboekte W-verkopen aan de dochter moet worden toegerekend. Er is dus ook geen reden om met de door die dochter gehanteerde bruto-winstpercentages rekening te houden.

Na de uitspraak is de aanslag ambtshalve verminderd omdat het juist leek de berekening van de niet geboekte omzet te baseren op de verhouding tussen aan het normale en het verlaagde tarief onderworpen goederen, zoals deze bleek uit de wel geboekte omzet. Een verhoging van 25 percent is gerechtvaardigd geacht nu gezien de feiten een meer ernstige vorm van grove schuld aanwezig is. Als het bruto-winstpercentage door belanghebbende berekend is over de inkopen exclusief omzetbelasting moet deze omstandigheid leiden tot een geringe vermindering van de aanslag met f 137,98 aan enkelvoudige belasting, rekening houdende met de reeds ambtshalve gegeven vermindering. Op grond van het onderzoek bij W staat vast dat deze tot de geboekte bedragen goederen aan belanghebbende heeft geleverd. W verstrekt de betrokken ondernemers steeds een factuur en daarop wordt de ondernemer omzetbelasting in rekening gebracht. Niet betwist wordt dat W de door haar verschuldigde omzetbelasting heeft betaald.

Aftrek van voorbelasting is niet toegepast omdat in belanghebbendes administratie geen facturen aanwezig zijn en dus niet kan worden vastgesteld of deze op de voorgeschreven wijze zijn opgemaakt;

Artikel 15 van de Wet staat aftrek dan niet toe. Het ontbreken van zulke facturen heeft ook tot gevolg dat niet bekend is tot welk bedrag W omzetbelasting in rekening heeft gebracht. De renseignementen vermelden een totaal bedrag inclusief omzetbelasting. Ter inspectie is het beleid in het algemeen wel, dat in de gevallen waarin vast staat dat de leverancier omzetbelasting in rekening heeft gebracht en ook betaald, het ontbreken van de inkoopfactuur bij de afnemer niet leidt tot het weigeren van de vooraftrek, doch dat deze tot een geschat bedrag wordt verleend. De basis van dit beleid is gelegen in de bepaling van artikel 31, lid 5, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968;

Overwegende omtrent het geschil:

dat gelet op de door de inspecteur geschetste gang van zaken rond de boeking van de verkopen bij W geen redenen zijn gebleken om deze niet betrouwbaar te achten, zulks temeer omdat de kopers steeds een factuur wordt uitgereikt waarop alle gegevens staan vermeld die in de registratie van de verkopen zijn opgenomen; dat uit de overgelegde, niet betwiste leverings- en betalingsvoorwaarden van W blijkt, dat deze is een inkoopcentrum voor detaillisten, grootverbruikers en horecaondernemers, dat voor het verkrijgen van een W-paspoort bewijsstukken moeten worden overgelegd waaruit het bestaan en de aard van het bedrijf wordt aangetoond en dat de ontvanger van een W-paspoort door zijn ondertekening bevestigt dat het paspoort uitsluitend zal worden gebruikt voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf;

dat niet is gesteld of gebleken, dat belanghebbende met deze leverings- en betalingsvoorwaarden niet bekend zou zijn of dat hij zich niet door ondertekening zou hebben verbonden tot nakoming van die voorwaarden; dat daarom moet worden aangenomen, dat de inkopen van belanghebbende bij W zijn gedaan in het kader van zijn onderneming;

dat ingevolge het bepaalde in artikel 34 van de Wet en de krachtens dit artikel vastgestelde uitvoeringsregels de ondernemer gehouden is regelmatig aantekening te houden van de hem geleverde goederen en de hem uitgereikte facturen;

dat belanghebbende niet voldoende bewijs heeft geleverd voor zijn stellingen, dat hij derden in de gelegenheid heeft gesteld te zijnen name op vertoon van zijn W-paspoort inkopen te doen, dat hij een deel van de bij W gekochte goederen in privé heeft verbruikt en - voor zover inkopen W aldaar niet zijn verantwoord - dat goederen zijn gekocht door of wel doorgeleverd aan de ondernemer van Y en dat hij op grond van die omstandigheden de daarop betrekking hebbende facturen - in afwijking van bovenvermelde verplichting - niet heeft behoeven te boeken; dat de vier in kopie overgelegde verklaringen van derden daartoe te vaag en op zichzelf onvoldoende zijn, terwijl voor het overige geen enkel stuk is overgelegd;

dat de enkele omstandigheid, dat eerder over de jaren 1976 en 1977 belasting is nageheven, de inspecteur niet belet om wederom een naheffingsaanslag op te leggen indien hem, zoals in casu, nadien uit niet eerder bekende gegevens blijkt dat nog te

weinig belasting is betaald; dat met name de omstandigheid dat de eerder opgelegde naheffingsaanslag zijn grond vond in een onaanvaardbaar laag eigen gebruik daartoe geen beletsel vormt, nu te dezen is nageheven wegens niet geboekte omzet aan derden en een - door belanghebbende zelf ter zitting gering genoemd - eigen gebruik van de in geschil zijnde aankopen niet is komen vast te staan;

dat tussen partijen vaststaat dat de aanslag te hoog is berekend, omdat daarin geen rekening was gehouden met het feit dat een deel van de omzet is belast naar het verlaagde tarief; dat het bedrag van de vermindering te dezen niet in geschil is;

dat geen grond is gebleken om een verdere vermindering te verlenen op basis van de door een andere ondernemer, de dochter van belanghebbende, naar het verlaagde tarief belaste leveringen;

dat belanghebbende heeft verklaard, dat het door hem berekende bruto-winstpercentage is gevonden op basis van inkopen exclusief omzetbelasting; dat de inspecteur deze verklaring niet gemotiveerd heeft betwist en het Hof geen reden heeft deze verklaring in twijfel te trekken, zodat van de juistheid daarvan kan worden uitgegaan; dat voor alsdan niet in geschil is dat de aanslag uit dien hoofde dient te worden verminderd met een bedrag van f 137,98 aan belasting;

dat ingevolge artikel 15, lid 1, van de Wet in aftrek wordt gebracht de belasting welke door andere ondernemers in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakt factuur;

dat ter zake van de in geschil zijnde leveringen geen facturen in de administratie van belanghebbende zijn aangetekend noch bewaard; dat, evenwel deze omstandigheid in casu niet verhindert dat de door W aan belanghebbende in rekening gebrachte belasting in aftrek moet worden gebracht op de verschuldigde belasting; dat immers de belasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen, welke aankoop uit de administratie van W is gebleken, welke leveringen ook in de visie van de inspecteur aldaar tot de juiste bedragen door W zijn geregistreerd inclusief omzetbelasting en ter zake van welke leveringen telkens facturen zijn uitgereikt waarop de verschuldigde omzetbelasting in rekening is gebracht; dat geen feiten of omstandigheden zijn gesteld of gebleken welke grond geven om aan te nemen dat de desbetreffende facturen niet op de juiste wijze zouden zijn opgemaakt;

dat aannemelijk is en de inspecteur ook niet betwist dat W de aldus in rekening gebrachte omzetbelasting heeft betaald; dat alsdan de inspecteur in strijd handelt met

het beginsel dat belasting in gelijke gevallen naar dezelfde maatstaven wordt geheven, nu is gebleken dat het beleid ter inspectie er op is gericht om in gevallen, waarin vaststaat dat de leverancier omzetbelasting in rekening heeft gebracht en heeft betaald voorafrek niet te weigeren op de enkele grond van het ontbreken van de desbetreffende inkoopfacturen; dat de omstandigheid dat niet bekend is tot welk bedrag aan belanghebbende omzetbelasting in rekening is gebracht hier niet aan afdoet, nu het beleid van de inspecteur in zulke gevallen inhoudt dat hij dat bedrag dan pleegt te schatten, gelijk hij ook het bedrag van de ter zake van de leveringen verschuldigde belasting heeft geschat naar rato van de uit de boekhouding van belanghebbende gebleken verhouding aan ontvangsten wegens leveringen van aan het normale en aan het verlaagde tarief onderworpen goederen; dat mitsdien de aanslag met toepassing van dezelfde verhoudingscijfers nog dient te worden verminderd wegens de door W in rekening gebrachte omzetbelasting welke met inachtneming van de berekeningen verstrekt in de zich onder de stukken bevindende brief van de inspecteur van 25 mei 1981 voor 1976, 1977 en 1978 uitkomt op respectievelijk f 1.248,95, f 809,64 en f 180,81 of tezamen op f 2.239,40;

dat ingevolge het bepaalde in artikel 21, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de in een naheffingsaanslag begrepen belasting met honderd percent wordt verhoogd en de verhoging tien percent bedraagt als het niet aan opzet of grove schuld van de betrokkene is te wijten dat te weinig belasting is betaald; dat gelet op het vorenoverwogene moet worden aangenomen dat het zo niet aan opzet dan toch aan grove schuld van belanghebbende valt te wijten dat te weinig belasting is betaald; dat mitsdien terecht een verhoging van meer dan tien percent is vastgesteld;

dat mitsdien behoort te worden beslist als volgt:

Vernietigt de uitspraak van de inspecteur.

Vermindert de naheffingsaanslag tot f 3.144, 98 aan enkelvoudige belasting, vermeerderd met een verhoging van 25 percent over het bedrag aan enkelvoudige belasting.

Aldus gedaan in raadkamer van 1 juni 1982 door Mrs. Steenbergen, Dutmer en Holdert, in tegenwoordigheid van Mr. Vellema, als griffier.

Vellema

Steenbergen

AANGETEKEND VERZONDEN

25 JUNI 1982

AAN PARTIJEN.