

Gerechtshof te 's Gravenhage

eerste meervoudige belastingkamer

18 november 1985

nummer: **4/85 M I**

UITSPRAAK

GEZIEN het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden van 18 april 1984, nr. 21.707, waarbij op het beroep in cassatie van X te Z de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam, tweede meervoudige belastingkamer, van 1 juni 1982, nr. 2959/80, betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1976 tot en met 1978 is vernietigd met verwijzing van het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest;

GEZIEN de overige stukken van het geding, waaronder:

- a. een afschrift van voormelde uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam, alsmede
- b. de na verwijzing van het geding - en nadat het Hof aan partijen de gelegenheid had geboden zich nog schriftelijk over deze zaak uit te laten - namens belanghebbende op 24 juli 1984 en door de Inspecteur der omzetbelasting te Amsterdam - hierna te noemen: de Inspecteur - op 28 mei 1984 ingediende schrifturen;
- c. de ter zitting, van 4 januari 1985 door de gemachtigde van belanghebbende onderscheidenlijk door de Inspecteur voorgedragen en aan het Hof overgelegde pleitnota's zomede de als bijlage bij de pleitnota van de gemachtigde gevoegde fotocopie, welke schrifturen als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven ingevoegd dienen te worden aangemerkt;
- d. de door belanghebbendes gemachtigde op daartoe door het Hof ter zitting van 4 januari 1985 gedaan verzoek bij brief van 18 februari 1985 aan het Hof toegezonden kopieën van de in de onderneming van belanghebbende en in die van belanghebbendes dochter A geboekte W-facturen met een drietal bijlagen;

e. de ter zitting van 27 juni 1985, zonder dat daartegen door de wederpartij bezwaren zijn aangevoerd, door belanghebbendes gemachtigde in het geding gebrachte en door de griffier als zodanig gekenmerkte productie, welke inhoud als hierna aangegeven ingevoegd moet worden beschouwd;

GEHOORD ter zitting op 4 januari 1985 te 's-Gravenhage namens belanghebbende diens gemachtigde Mr. V, belastingadviseur te Z, tot zijn bijstand vergezeld door Drs. W. registeraccountant te Y, zomede de Inspecteur en ter zitting van 27 juni 1985, eveneens gehouden te 's-Gravenhage, even genoemde gemachtigde alsmede de Inspecteur;

OVERWEGENDE dat het Hof overneemt al hetgeen het Gerechtshof te Amsterdam blijkens voormeld arrest als vaststaande heeft aangenomen; dat daarvan te dezer plaatse bij wijze van resumé wordt overgenomen:

dat belanghebbende zelfstandig een cafébedrijf uitoefent en als zodanig ondernemer is in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968, verder te noemen: de Wet; dat uit een onderzoek, ingesteld bij Zelfbedieningsgroothandel W te S (verder te noemen: W), is gebleken dat aldaar aan verkopen van zogenoemde foodartikelen aan belanghebbende in de jaren 1976, 1977 en 1978 zijn geboekt bedragen van onderscheidenlijk f 14.348,71, f 15.893,36 en f 10.572,67;

dat van deze transacties in belanghebbendes administratie zijn geboekt bedragen van onderscheidenlijk f 2.802,01, f 6.692,53 en f 7.247,44 dat belanghebbendes dochter onder de naam A een eigen onderneming drijft; dat een deel van de ten name van belanghebbende bij W ingekochte goederen tegen kostprijs is doorgeleverd aan ofwel rechtstreeks bij de groothandel is gekocht door die dochter;

dat de Inspecteur het verschil tussen de bij W en de bij belanghebbende geboekte bedragen, verminderd met de door de dochter geboekte bedragen, heeft aangemerkt als niet geboekte aankoop van goederen ten behoeve van belanghebbendes onderneming; dat hij de niet geboekte aankopen vermeerderd met de voor belanghebbende voor die jaren geldende bruto-winstpercentages heeft aangemerkt als niet geboekte omzet en over die omzet heeft nageheven naar het normale tarief;

dat de Inspecteur na zijn uitspraak de aanslag ambtshalve heeft 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;

OVERWEGENDE dat het Gerechtshof te Amsterdam op de daarvoor in zijn uitspraak aangevoerde gronden - welke als hier ingevoegd moeten worden aangemerkt - de grieven van belanghebbende heeft verworpen, behoudens voor zoveel betreft de ingevolge artikel 15, eerste lid van de Wet in aftrek te brengen belasting, en de uitspraak heeft vernietigd met vermindering van de aanslag tot f 3.144,98 aan enkelvoudige belasting, zulks met handhaving van een verhoging van 25 percent van het bedrag aan enkelvoudige belasting;

OVERWEGENDE dat de Hoge Raad bij het verwijzingsarrest de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam heeft vernietigd na onder meer te hebben overwogen (aangaande onderdeel I, sub 2, van het middel):

"dat het Hof heeft geoordeeld dat de inkopen van belanghebbende bij W - waaronder het Hof klaarblijkelijk verstaat alle inkopen van de, door de Inspecteur overigens niet nader omschreven, goederen welke met gebruikmaking van het op naam van belanghebbende staande W-paspoort hebben plaatsgevonden - zijn gedaan in het kader van de onderneming van belanghebbende;

dat het Hof dit onderdeel onder meer heeft gegrond op de omstandigheid 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 de gedachtengang van het Hof aldus is gebaseerd op de op zich zelf voor de hand liggende veronderstelling dat bedoelde ontvanger zich, althans in het algemeen, overeenkomstig die bevestiging gedraagt;

dat echter belanghebbende de toelaatbaarheid van een dergelijke veronderstelling uitdrukkelijk heeft bestreden met de stelling dat het algemeen bekend is dat bij W zowel voor zakelijke als privé-doeleinden wordt gekocht;

dat het Hof in zijn uitspraak aan deze stelling van belanghebbende, met welke, indien juist, 's Hofs gedachtengang onverenigbaar is, zonder enige motivering is voorbijgegaan;

dat aldus het Hof zijn uitspraak niet naar de eis der wet met redenen heeft omkleed; dat dit onderdeel van het middel derhalve gegrond is en de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven;"

OVERWEGENDE dat partijen naar aanleiding van 's Hogen Raads arrest haar standpunten nader hebben toegelicht bij haar in de aanhef vermelde schrifturen, ingediend op 24 juli 1984 en 28 mei 1984, welke inhoud als te dezer plaatse ingevoegd dient te worden aangemerkt; dat zij vervolgens ter zitting van 4 januari 1985 beiden een pleitnota hebben overgelegd; dat van de zijde van belanghebbende voorts nog enige hiervoor onder c, d en e vermelde stukken in het geding zijn gebracht; dat de inhoud van deze pleitnota's en stukken eveneens als te dezer plaatse ingevoegd dient te worden aangemerkt;

OVERWEGENDE OMTRENT HET GESCHIL:

dat belanghebbende door zijn ondertekening van het hem op zijn aanvraag door W uitgereikte paspoort destijds heeft bevestigd dat hij dat stuk, overeenkomstig de leveringsvoorwaarden van dit inkoopcentrum voor ondernemers, uitsluitend zou gebruiken voor inkoopdoeleinden van zijn bedrijf;

dat belanghebbende heeft aangevoerd dat het algemeen bekend is dat ondanks bedoelde voor alle houders van zodanig paspoort geldende leveringsvoorwaarden bij W zowel voor zakelijke als voor privédoeleinden wordt gekocht;

dat het Hof op grond van de door belanghebbendes gemachtigde genoemde perspublicaties voldoende aannemelijk gemaakt acht dat, ook in de periode waarop de onderhavige aanslag betrekking heeft, inderdaad niet alleen in de kring van ondernemers waartoe belanghebbende behoort, maar ook daarbuiten, op ruime schaal bekend was dat het doen van inkopen bij W voor privédoeleinden, zowel door houders van een paspoort als door particulieren met gebruikmaking van een op

naam van een ondernemer staande pas, bij ontstentenis van afdoende controlemaatregelen van die groothandel zeer wel mogelijk was en ook feitelijk plaats vond;

dat het Hof op grond van het vorenstaande en voorts op grond van de hiervoor genoemde stukken van het geding geen reden heeft te twijfelen aan belanghebbendes stelling dat het is voorgekomen dat hij, ondanks de door hem getekende verklaring, niettemin voor zichzelf ook voor privédoeleinden inkopen heeft gedaan en dat hij daarnaast niet alleen zijn dochter maar ook anderen geregelde bezoekers van zijn café - in de gelegenheid heeft gesteld om met gebruikmaking van de op naam van zijn bedrijf staande pas inkopen te doen bij W;

dat met inachtneming hiervan moet worden geoordeeld dat de door belanghebbende verrichte inkopen alsmede eerderbedoelde op zijn naam door zijn dochter en anderen bij W gedane inkopen van food en non-food artikelen inderdaad niet alle zijn gedaan ten behoeve van de onderneming van belanghebbende, zodat vervolgens de vraag beantwoord moet worden welk deel van de inkopen in en welk deel buiten het kader van belanghebbendes onderneming heeft plaatsgevonden;

dat partijen het er over eens zijn dat mag worden aangenomen dat alle als non-food aangeduide artikelen niet ten behoeve van belanghebbendes onderneming zijn aangeschaft - bij welk uitgangspunt het Hof zich, nu daaraan geen juridisch onjuist inzicht ten grondslag ligt, aansluit - zodat de aankopen van dergelijke artikelen, welke de Inspecteur bij de berekening van de naar zijn oordeel na te heffen omzetbelasting niet in aanmerking heeft genomen, als privé-aankopen voor dit geding verder buiten beschouwing kunnen blijven;

dat derhalve voormelde vraag in dit geding alleen nog betrekking heeft op de zogenaamde food-inkopen;

dat een bij benadering nauwkeurige verdeling van even bedoelde food-inkopen evenwel niet mogelijk is;

dat immers enerzijds belanghebbende niet beschikt over de niet geboekte facturen uit de jaren 1976-1978 betreffende door hem buiten het kader van zijn onderneming verrichte inkopen noch over dergelijke facturen betreffende door of ten behoeve van zijn dochter verrichte privé-aankopen en evenmin over die welke betrekking hebben op door bezoekers van zijn café met behulp van het op naam van belanghebbende staande W-Paspoort gedane inkopen, terwijl anderzijds de Inspecteur, blijkens zijn niet gedagtekende ter griffie op 15 februari 1985 ingekomen brief, bij gebreke van factuurdata in de praktische onmogelijkheid verkeert nadere gegevens te verkrijgen omtrent bedoelde transacties;

dat belanghebbendes gemachtigde bewijs van zijn stellingen door getuigen heeft aangeboden en voorts daarvoor verwijst naar bij het beroepschrift gevoegde schriftelijke verklaringen van enige klanten van belanghebbendes café;

dat echter naar het oordeel van het Hof noch van het een noch van het ander een bijdrage valt te verwachten aan het verkrijgen van een gefundeerd inzicht in de verdeling van bedoelde aankopen bij W naar transacties welke in het kader van belanghebbendes onderneming onderscheidenlijk buiten dat kader zijn verricht;

dat belanghebbende zelf, partij in dit geding, uiteraard niet als getuige kan worden gehoord;

dat het aanbod tot getuigenbewijs door de accountant van belanghebbende, nog daargelaten dat zijn verklaring betrekking zou hebben op een periode van ongeveer acht jaren geleden waaruit geen facturen of andere bescheiden betreffende de litigieuze transacties bewaard zijn gebleven, naar het oordeel van het Hof moet worden afgewezen omdat, voor zover het inkopen door bezoekers van het café van belanghebbende betreft, de accountant de daarop betrekking hebbende facturen nimmer onder ogen heeft gekregen weshalve het niet aannemelijk is dat hij daarover verklaringen kan afleggen en voor zover het de overige facturen betreft belanghebbende deze - aldus de verklaring van diens gemachtigde - niet in zijn administratie heeft opgenomen, zodat het Hof moet aannemen dat de accountant ook daarover geen ter zake dienende verklaringen kan afleggen;

dat hierbij nog opmerking verdient dat belanghebbende bij het Hof te Amsterdam gesteld heeft dat op de reñseignementen van W geen accountantscontrole mogelijk is;

dat voorts het aanbod tot getuigenbewijs door de dochter van belanghebbende, gelet op de familieverhouding tussen beiden alsmede op de omstandigheid dat deze dochter met haar belangen indirect in deze zaak betrokken is, eveneens moet worden afgewezen;

dat tenslotte de vorenbedoelde verklaringen van enige klanten van belanghebbendes café niet alleen voldoende inzicht geven in aarden bedoelde verdeling van aankopen bij W, maar ook afkomstig zijn van personen die naar het oordeel van het Hof niet zodanig vrij staan tegenover belanghebbende als vereist is om die verklaringen als zonder voorbehoud te zijn gegeven aan te merken;

dat op grond van het vorenstaande dan ook het aanbod tot getuigenbewijs moet worden gepasseerd terwijl de overgelegde verklaringen niet als voldoende bewijs kunnen worden aanvaard;

dat het Hof voorts van oordeel is dat van belanghebbende in redelijkheid mag worden verwacht dat hij, gelet op de bijzondere omstandigheden van dit geval, in eerste aanleg aannemelijk maakt welk deel van de op zijn naam gedane aankopen van food-artikelen bij W niet binnen het kader van zijn onderneming zijn verricht;

dat toch voorop moet worden gesteld dat W, ook al blijkt misbruik mogelijk, een inkoopcentrum is voor ondernemers, zoals detaillisten, grootverbruikers en horeca-ondernemers;

dat belanghebbende in de mate waarin hij het paspoort - in strijd met de op hem rustende civielrechtelijke verplichting - niet uitsluitend heeft gebruikt voor inkoopdoeleinden van zijn bedrijf zelf de onderwerpelijke problemen inzake de bewijslevering heeft doen ontstaan;

dat verder belanghebbende ook door van de jaren waarover de naheffingsaanslag is opgelegd geen enkel bescheid met betrekking tot zijn privé-gebruik te bewaren de toch geenszins geringe en alleszins voorzienbare kans in het leven heeft geroepen dat dientengevolge bewijsproblemen zouden ontstaan;

dat belanghebbende gemachtigde, mede op verzoek van het Hof, bij brief van 18 februari 1985 nog een aantal kopieën heeft overgelegd van de in de jaren 1976 tot en met 1983 in de boekhouding van belanghebbende en in die van zijn dochter verwerkte facturen van W - vergezeld van een samenvatting waarin per jaar de totaalbedragen der facturen van de beide ondernemingen zijn opgenomen, gespecificeerd naar grootboekrekeningen - en voorts heeft gesteld dat de Inspecteur bij het berekenen van het bedrag van de naheffingsaanslag over het jaar 1978 het bedrag van de geboekte facturen van belanghebbendes onderneming (f. 7.247,44) en die van de onderneming van zijn dochter (f. 1.955,19) heeft verwisseld;

dat de door belanghebbendes gemachtigde overgelegde stukken, nu de facturen uit de jaren 1976-1978, de periode waarover de aanslag is opgelegd, betreffende privé-aankopen van belanghebbende en die betreffende inkopen door derden niet meer in het bezit van belanghebbende zijn, alleen voor de jaren na 1978 enig inzicht kunnen verschaffen in de mate waarin in laatstbedoelde jaren inkopen al dan niet in het kader van de onderneming zijn gedaan;

dat echter uit de facturen van de jaren 1979 en daarna wel duidelijk blijkt dat in die jaren slechts in geringe mate privé-aankopen zien gedaan terwijl bovendien van vele in die facturen vermelde en als in privé aangekocht behandelde goederen, met name drank en diverse etenswaren, niet gezegd kan worden dat deze niet voor bedrijfsdoeleinden maar kennelijk uitsluitend voor privé-gebruik bestemd konden zijn;

dat het Hof geen aanleiding heeft te veronderstellen, hetgeen door belanghebbende ook niet gesteld is, dat de verhouding tussen aankopen verricht in en die gedaan buiten het kader van de onderneming in de jaren waarover de aanslag is opgelegd in betekenende mate zou afwijken van die in de jaren 1979 en volgende;

dat dan ook naar het oordeel van het Hof, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, de gevolgtrekking gewettigd is dat ook in de jaren waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft belanghebbende niet dan incidenteel vorenbedoeld onjuist gebruik van zijn W-pas heeft gemaakt, met andere woorden dat slechts bijkomstig voor privé-doeleinden of door derden aankopen bij W met gebruikmaking van die pas zijn gedaan, afgezien dan van de door zijn dochter geboekte inkopen;

dat daarin ligt besloten dat naar 's Hof's oordeel inderdaad, gelijk de Inspecteur heeft aangenomen, de litigieuze niet geboekte aankopen van food-artikelen in zeer overwegende mate voor bedrijfsdoeleinden door belanghebbende zijn gedaan en, vermeerderd met de voor hem in deze periode geldende brutowinst-percentages, als verzwegen omzet moeten worden aangemerkt;

dat, gegeven het feit dat evenbedoeld gedeelte van belanghebbendes omzet uit de aard der zaak slechts binnen zekere marges kan worden gereconstrueerd, mitsdien, nu niet aannemelijk is gemaakt dat de Inspecteur die omzet uiteindelijk op een te hoog bedrag heeft becijferd - voor zover aan het Hof is gebleken, heeft de Inspecteur bij zijn berekening geenszins onredelijk uitgangspunten gehanteerd - uit dien hoofde onvoldoende aanleiding bestaat het bedrag van de nageheven belasting te wijzigen;

dat ook de verwisseling van facturen van belanghebbendes onderneming en die van zijn dochter geen aanleiding geeft tot herziening van de berekening van het bedrag van de aanslag;

dat toch de berekening van de aanslag, voor zover in dezen van belang, als volgt heeft plaatsgevonden:

	1976	1977	1978
W renseignement	f 14.348,71	f 15.893,36	f 10.572,67
geboekt door			
belanghebbende	f 2.802,01	f 6.692,53	f 7.247,44
niet geboekt	f 11.546,70	f 9.200,83	f 3.325,23
geboekt door A	f 1.955,19	f 3.118,85	f 1.955,19
saldo niet geboekt	f 9.591,51	f 6.081,98	f 1.370,04

zodat een verwisseling van de beide bedragen (f. 7.247,44 en f 1.955,19) niet van invloed is op het eindresultaat;

dat op grond van het vorenstaande het Hof tot de slotsom komt dat de omzet waarnaar de naheffingsaanslag is berekend niet op een te hoog bedrag is gesteld;

dat door het Gerechtshof te Amsterdam is vastgesteld, hetgeen door de Minister van Financiën in cassatie niet is betwist, dat de aanslag met een bedrag van f 2.239,40 moet worden verminderd wegens de door W in rekening gebrachte omzetbelasting;

OVERWEGENDE aangaande de toegepaste verhoging, dat belanghebbende - op wie in deze de bewijslast rust - in genen dele aannemelijk leeft gemaakt dat het niet aan zijn opzet, althans grove schuld - dit wil zeggen: zijn aan opzet grenzende onachtzaamheid - is te wijten dat aanvankelijk te weinig omzetbelasting is afgedragen;

dat op grond van het vorenstaande de grieven van de belanghebbende ook voor zover deze de toegepaste verhoging betreffen dienen te worden verworpen;

RECHTDOENDE:

VERNIETIGT de uitspraak van de Inspecteur;

VERMINDERT de aanslag tot f 3.144,98 aan enkelvoudige belasting, vermeerderd met een verhoging van 25 percent van het bedrag van de enkelvoudige belasting.

Aldus gedaan in raadkamer van 18 november 1985 door mrs. Kostense, E.M.H. Pieters, en J.F.M. Peeters, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. J.W. baron van Knobelsdorff.

Van Knobelsdorff

Kostense

Aangetekend aan partijen verzonden op 17 januari 1986.

Van de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 31 januari 1986.