

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

23 maart 1988.

nr. 24.309

EN

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 18 november 1985 betreffende na te melden aan hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1976 tot en met 1978.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1976 tot en met 1978 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 6.156,21 aan enkelvoudige belasting en f 1.539,- aan verhoging, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is gehandhaafd.

2. Tot verwijzing leidend geding.

Belanghebbende is tegen de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat bij uitspraak van 1 juni 1982 de uitspraak van de Inspecteur heeft vernietigd en de naheffingsaanslag heeft verminderd tot f 3.144,98 aan enkelvoudige belasting, vermeerderd met een verhoging van 25 percent over het bedrag aan enkelvoudige belasting.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van 1 juni 1982 beroep in cassatie ingesteld. Bij arrest van 18 april 1984, BNB 1984/156, heeft de Hoge Raad onder meer het volgende overwogen:

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 zichzelf 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 voor 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."

Op grond hiervan heeft de Hoge Raad die uitspraak vernietigd en het geding verwezen naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak.

3. Geding na verwijzing.

Het Gerechtshof te 's-Gravenhage - verder te noemen: het Hof - heeft al hetgeen het Gerechtshof te Amsterdam als vaststaand heeft aangenomen overgenomen en een en ander als volgt samengevat:

"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 W zelfbedieningsgroothandel S C.V. te S (verder te noemen: W), is gebleken dat aldaar aan verkopen van zogenoemde "food" artikelen 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 Y 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 die 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."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"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 privé-doeleinden 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 privé-doeleinden, 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 plaatsvond;

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 privé-doeleinden 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 evenbedoelde "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 renseignementen 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 ten slotte de vorenbedoelde verklaringen van enige klanten van belanghebbenden café niet alleen onvoldoende inzicht geven in eerderbedoelde 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 belanghebbendes 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 zijn gedaan terwijl bovendien van vele in die facturen vermelde en als in privé aangekocht behandelde goederen, met name drank en diverse eetwaren, 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 Hofs 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 bruto-winstpercentages, 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 onredelijke 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	1978	1979
W-renseignement	f 14.348,71	f 15.893,36	f 10.572,67
geboekt door			
belanghebbende	<u>f 2.802,01</u>	<u>f 6.692,53</u>	<u>f 7.247,44</u>
niet geboekt	f 11.546,70	f 9.200,83	f 3.325,23
geboekt door Y	<u>f 1.955,19</u>	<u>f 3.118,85</u>	<u>f 1.955,19</u>
saldo niet geboekt	f 9.591,51	f 6.081,98	f 1.307,04

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."

alsmede met betrekking tot de toegepaste verhoging:

"dat belanghebbende - op wie in deze de bewijslast rust - in geen deele aannemelijk heeft 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 belanghebbende ook voor zover deze de toegepaste verhoging betreffen dienen te worden verworpen."

Op grond hiervan heeft het Hof de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een bedrag van f 3.144,98 aan enkelvoudige belasting, vermeerderd met een verhoging van 25 percent van het bedrag van de enkelvoudige belasting.

4. Het tweede geding in cassatie.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld en de volgende middelen van cassatie voorgesteld:

"1. Het Hof heeft geoordeeld "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 foodartikelen bij W niet binnen het kader van zijn onderneming zijn verricht". Dit oordeel is onjuist c.q. ondeugdelijk gemotiveerd.

1.1. In casu is geen sprake van een situatie als vermeld in art. 29 lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen (omkering van de bewijslast) en derhalve zijn de normale met betrekking tot de bewijslevering geldende regels van toepassing. Op grond van deze regels zal de inspecteur bewijs moeten leveren van de feiten waarop de naheffingsaanslag steunt. Op de inspecteur rust i.c. de bewijslast van zijn stelling dat alle foodinkopen door belanghebbende zijn gedaan in het kader van zijn onderneming. Door belanghebbende het bewijs van het tegendeel op te dragen heeft het Hof de voor de verdeling van de m.b.t. de bewijslevering geldende regels miskend.

1.2. Het Hof gaat ten onrechte voorbij aan de omstandigheid dat de stelling van de inspecteur, dat alle foodinkopen in het kader van de onderneming van belanghebbende zijn verricht, onvoldoende met feiten en bewijsmiddelen is onderbouwd. De inspecteur heeft slechts verwezen naar een computeruitdraai van W waaruit blijkt dat met gebruikmaking van de W-pas van belanghebbende inkopen zijn gedaan. De inspecteur heeft niet aangegeven om welke artikelen

het handelde en of deze artikelen überhaupt geschikt waren om in het bedrijf van belanghebbende om te zetten.

1.3. Door de inspecteur is in ieder geval niet aan zijn bewijsplicht voldaan nu het Hof tevens heeft vastgesteld dat het van algemene bekendheid is dat bij W voor privé-doeleinden wordt ingekocht en het Hof tevens de stelling van belanghebbende aanvaardt dat er met gebruikmaking van de W-pas van belanghebbende door hemzelf en derden privé-inkopen zijn gedaan (blz. 4 van de uitspraak). Gelet op deze overwegingen is het oordeel van het Hof dat belanghebbende moet bewijzen dat het niet om zakelijke inkopen handelt, onbegrijpelijk.

1.4. Het Hof baseert de toedeling van de bewijslast aan belanghebbende op de "bijzondere omstandigheden van dit geval". Niet duidelijk is welke bijzondere omstandigheden dit zijn. Het Hof had dit nader moeten motiveren.

1.5. Indien het Hof als bijzondere omstandigheid aanmerkt het feit dat W formeel een inkoopcentrum is voor ondernemers, ook dan rechtvaardigt dit nog geen toedeling van de bewijslast aan belanghebbende. Immers uitsluitend het werkelijke (materiële) karakter van W als koopcentrum voor ondernemers én particulieren is van belang. Nu het Hof ook uitdrukkelijk heeft vastgesteld dat (in werkelijkheid) bij W ook voor privé-doeleinden inkopen worden gedaan en dit ook van algemene bekendheid is, is het onbegrijpelijk waarom dit niettemin een bijzondere omstandigheid zou kunnen zijn. Het Hof had dat in ieder geval nader moeten motiveren.

2. Indien de inspecteur door de verwijzing naar de computeruitdraai van W aan zijn stelplicht heeft voldaan en er reden is om de bewijslast tussen partijen te verdelen (quod non), dan heeft het Hof de bewijslast onredelijk verdeeld door uitsluitend van belanghebbende bewijs te eisen.

2.1. Het Hof overweegt "dat verder belanghebbende door over de jaren waarvan 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". Dit oordeel van het Hof is onjuist omdat het Hof daarmee te kennen geeft dat belanghebbende gehouden zou zijn geweest om privé-facturen te bewaren en bovendien gehouden zou zijn geweest om de facturen van derden die van de W-pas van belanghebbende gebruik hebben gemaakt van die derden op te vragen en te bewaren. Nu de wet dergelijke bewaarplicht niet kent en een dergelijk bewaren van facturen voor particulieren die privé-aankopen doen ook volstrekt ongebruikelijk is, is het oordeel van het Hof onjuist.

2.2. Het Hof heeft tijdens de zitting van 4 januari 1985 de inspecteur opgedragen de copie-facturen die betrekking hebben op de onderwerpelijke

naheffingsaanslag te overleggen. De inspecteur heeft echter blijkens de brief de dato 15 februari 1985 de copie-facturen niet kunnen verstrekken, omdat de exacte factuurdata niet bekend zijn en de administratie van W blijkbaar niet zodanig ingericht is dat de copie-facturen van belanghebbende los daarvan kunnen worden teruggevonden.

Niettemin was de inspecteur kennelijk ook volgens het Hof de meest gereede partij om de copie-facturen te verschaffen, aangezien hij op grond van zijn bevoegdheden (artikel 49 lid 1 AWR) wél toegang heeft tot de copie-facturen die bij W worden bewaard. Voor belanghebbende is dit niet mogelijk. Het is dan ook onbegrijpelijk dat het Hof, nadat het de inspecteur had opgedragen de copie-facturen te produceren de inspecteur kennelijk ontslagen heeft geacht van die opdracht (althans van de gevolgen van het niet vervullen van die opdracht) toen hij daarbij kennelijk op problemen stuitte bij de administratie van W.

2.3. Het feit dat de copie-facturen door de inspecteur niet konden worden overgelegd is een omstandigheid die belanghebbende niet mag schaden. Immers op grond van artikel 34 Wet omzetbelasting is ook W de copie-facturen overzichtelijk in de administratie te bewaren. Men mag toch verwachten dat koppeling van de computeruitdraai aan achterliggende facturen dan mogelijk is. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat ofwel het door de inspectie gehanteerde controlesysteem niet functioneert (waarom zijn er niet steekproefsgewijs, per datum, controle's uitgevoerd; dan zijn de facturen wel terug te vinden), ofwel de administratie van W niet aan de eisen van artikel 34 Wet omzetbelasting voldoet. Deze omstandigheden kunnen redelijkerwijs geen aanleiding zijn om dan dit deel van de bewijslast naar belanghebbende te verleggen.

2.4. Het Hof overweegt "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 bewijslevering heeft doen ontstaan". In feite hanteert het Hof 's-Gravenhage hiermee hetzelfde argument dat het Hof in eerste instantie hanteerde en dat door de Hoge Raad uitdrukkelijk was verworpen indien vast zou komen te staan dat het van algemene bekendheid was dat bij W zowel voor zakelijk als voor privé-doeleinden wordt gekocht ondanks het feit dat het Hof 's-Gravenhage dat laatste constateerde, heeft dat Hof toch weer in een motivering die de uitspraak draagt (groot) belang toegekend aan het feit dat de civielrechtelijke verplichting niet wordt nagekomen.

3. Het Hof heeft ten onrechte mevrouw B, de heer Drs. C R.A. en klanten van zijn café niet als getuigen opgeroepen, hoewel belanghebbende daar uitdrukkelijk om heeft verzocht (blz. 3 van de brief de dato 24 juli 1984). Het Hof heeft daardoor belanghebbende onthouden van de enige reële

bewijsmogelijkheid. Het stond het Hof in de omstandigheden van dit geval niet vrij het gevraagde getuigenverhoor te passeren.

De familieverhouding en het indirecte belang van de dochter jegens belanghebbende kunnen geen reden zijn om het getuigenverhoor te passeren, nu het fiscale recht geen onbekwaamheid om te getuigen kent.

De motivering dat klanten van het café "niet zodanig vrij staan tegenover belanghebbende" als vereist is, is ontoereikend omdat die situatie zich zeer vaak bij getuigen voordoet. Vandaar dat getuigen onder ede worden gehoord. De verklaringen van derden hadden voor het Hof op zijn minst aanleiding kunnen (en moeten) zijn om de inspecteur niet zonder meer in zijn bewijs geslaagd te achten.

4. Het Hof heeft zijn oordeel "dat inderdaad gelijk de inspecteur heeft aangenomen de litigieuze niet geboekte aankopen van foodartikelen in zeer overwegende mate voor bedrijfsdoeleinden door belanghebbende zijn gedaan en als verzwegen omzet moeten worden aangemerkt", gebaseerd op de verhouding van privé-aankopen en zakelijke aankopen bij W in de jaren 1979 tot en met 1983, derhalve op basis van gegevens van na de periode waarop naheffingsaanslag betrekking heeft. Het Hof heeft "geen aanleiding te veronderstellen, hetgeen door belanghebbende ook niet is gesteld, dat de verhouding tussen aankopen verricht in en die gedaan buiten het kader van de onderneming in de jaren waarover aanslag is opgelegd in betekenende mate zou afwijken van die in de jaren 1979 en volgende".

De bovengeciteerde overweging van het Hof mist echter feitelijk grondslag en de uitspraak is derhalve ondeugdelijk gemotiveerd casu quo onbegrijpelijk, nu belanghebbende wel degelijk heeft gesteld dat de onderhavige verhouding na 1979 is gewijzigd. In de brief van 18 februari 1985 die blijkens bladzijde 1 punt b tot de gedingstukken behoort is onder punt 3 vermeld dat "na de controle van W (in 1979) de heer X zijn W-kaart in verband met de (onderhavige) fiscale problemen die daaruit voortvloeide in principe niet ter beschikking heeft gesteld aan derden en dat hij de privé-aankopen zoveel mogelijk heeft beperkt". Het spreekt ook voor zich dat belanghebbende na de controle geen behoefte meer had om zijn kaart uit te lenen.

5. Het Hof is met het oordeel als onder 4. vermeld tevens buiten de rechtstrijd getreden nu de inspecteur in de reactie op de brief van belanghebbende van 18 februari 1985 aan het Hof heeft bericht geen opmerkingen over de inhoud van de onderwerpelijke brief te hebben. Daarmee staat ook tussen partijen vast dat het gebruik van een W-kaart voor privé-aankopen sedert de controle van W (in begin 1979) vrijwel niet meer plaatsvond.

6. Het Hof heeft geoordeeld dat "het is voorgekomen dat belanghebbende 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. De uitspraak van het Hof is innerlijk tegenstrijdig en onbegrijpelijk nu het Hof desondanks tot de conclusie komt dat ""de inspecteur bij zijn berekening van de naheffingsaanslag geenszins onredelijke uitgangspunten heeft gehanteerd"". Immers de inspecteur heeft nageheven over alle foodinkopen. Het Hof had uitgaande van het hiervoor vermelde oordeel op zijn minst naar redelijkheid een schatting van het privé-gebruik casu quo inkoop derden moeten maken.

7. Het Hof gaat ten onrechte voorbij aan de in de tot de gedingstukken (zoals vermeld in de uitspraak sub e) behorende produktie van belanghebbende, op grond waarvan de naheffingsaanslag in ieder geval met f 143,23 (enkelvoudige belasting) moet worden verminderd. Deze vermindering is tussen partijen niet in geschil en het Hof treedt, door hiermee geen rekening te houden, buiten de rechtsstrijd.

8. Het Hof heeft aangaande de toegepaste verhoging overwogen ""dat belanghebbende op wie in deze de bewijslast rust in genen dele aannemelijk heeft gemaakt dat het niet aan zijn opzet althans grove schuld is te wijten dat aanvankelijk te weinig omzetbelasting is afgedragen"". Dit oordeel van het Hof is in strijd met artikel 6 van het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Verdrag van Rome). Immers artikel 6 lid b luidt ""een ieder die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd wordt onschuldig gehouden totdat zijn schuld volgens de wet vaststaat"". De onderhavige verhoging moet worden aangemerkt als een strafrechtelijke sanctie. Dit brengt met zich mee dat de schuld van belanghebbende onomstotelijk moet worden vastgesteld. Het feit dat belanghebbende zijn onschuld niet kan bewijzen kan nimmer aanleiding zijn om een strafrechtelijke sanctie op te leggen. Ook het absolute bedrag van de verhoging is in strijd met een redelijke straftoemeting."

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal Van Soest heeft op 13 november 1987 geconcludeerd tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot verwijzing van het geding naar het Gerechtshof te Arnhem ter verdere behandeling en beslissing.

5. Beoordeling van de middelen van cassatie.

5.1. Het Hof heeft aangenomen dat het is voorgekomen dat belang-hebbende in strijd met zijn civielrechtelijke verplichting jegens W ook voor privé-doeleinden inkopen heeft gedaan bij W en daarnaast derden - zijn dochter en enkele geregelde bezoekers van zijn café – in de gelegenheid heeft gesteld om met gebruikmaking van zijn W - p a s poort inkopen bij W te doen, zodat de vraag moet worden beantwoord welk deel van de op naam van belanghebbende bij W gedane inkopen binnen het kader van belanghebbendes onderneming heeft plaatsgevonden - en mitsdien in de naheffing van omzetbelasting moet worden betrokken - en welk deel buiten dat kader is verricht.

Daarbij konden volgens het Hof in overeenstemming met het eensluidende oordeel van partijen de zogenaamde non-food inkopen als privé-aankopen voor dit geding buiten beschouwing blijven.

5.2. Het eerste en tweede middel keren zich tegen 's Hofs oordeel 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 bij W gedane aankopen van food-artikelen niet binnen het kader van zijn onderneming is

verricht. Dit oordeel steunt in hoofdzaak hierop dat enerzijds de Inspecteur bij gebreke van factuurdata in de praktische onmogelijkheid verkeert nadere gegevens omtrent bedoelde aankopen te verkrijgen, terwijl anderzijds belanghebbende in de mate waarin hij het W-paspoort in strijd met zijn civielrechtelijke verplichting jegens W niet uitsluitend heeft gebruikt respectievelijk heeft doen gebruiken voor inkopen ten behoeve van zijn bedrijf, zelf problemen met betrekking tot de bewijslevering heeft doen ontstaan en, door geen enkel bescheid met betrekking tot zijn privé-gebruik te bewaren, de geenszins geringe en alleszins voorzienbare kans in het leven heeft geroepen dat dientengevolge bewijsproblemen zouden ontstaan.

Aldus oordelende heeft het Hof de bewijslast echter niet op onredelijke en evenmin op onbegrijpelijke wijze verdeeld, zodat het eerste en het tweede middel in al hun onderdelen falen.

5.3. Het derde middel richt zich tegen de gronden waarop het Hof belanghebbendes aanbod om zijn accountant, zijn dochter en enige klanten van zijn café als getuigen te doen horen, heeft gepasseerd.

Dit middel treft doel. Het Hof had dit aanbod tot getuigenbewijs niet mogen verwerpen op grond dat het niet aannemelijk is dat de accountant ter zake dienende verklaringen kan afleggen, dat belanghebbendes dochter als niet onbevooroordeeld moet worden aangemerkt, en dat de klanten van het café geen inzicht zullen kunnen geven in de verdeling van aankopen bij W in inkopen in en buiten het kader van belanghebbendes onderneming, en bovendien onvoldoende vrij staan tegenover belanghebbende. Dit een en ander dient de rechter eerst te beoordelen bij de waardering van de afgelegde getuigenverklaringen.

5.4. Het vierde middel treft eveneens doel. 's Hof's overweging dat door belanghebbende niet is gesteld "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", is onbegrijpelijk in het licht van de gedingstukken. Belanghebbende heeft immers in zijn brief van 18 februari 1985 aan het Hof gesteld dat hij na de controle in 1979 zijn W-kaart in verband met de daaruit voortvloeiende fiscale problemen in principe niet meer aan derden ter beschikking heeft gesteld en zijn privé-aankopen zoveel mogelijk heeft beperkt.

Het vijfde middel, dat zich eveneens richt tegen het vorenomschreven oordeel van het Hof, behoeft derhalve geen behandeling.

5.5. Uit de gegrondheid van het derde en vierde middel vloeit voort dat de beslissingen waartegen het zesde en achtste middel zich richten, geen stand kunnen houden, zodat de laatstbedoelde middelen eveneens buiten bespreking kunnen blijven.

5.6. Het zevende middel klaagt er terecht over dat het Hof heeft veronachtzaamd dat de naheffingsaanslag op grond van het gestelde in het als productie overgelegde besprekingsverslag van 25 juni 1985 in ieder geval dient te worden verminderd met f 143,23.

6. Slotsom.

Uit de gegrondbevinding van het derde, vierde en zevende middel volgt dat de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven; verwijzing moet volgen.

7. Beslissing.

De Hoge Raad:

vernietigt de uitspraak van het Hof en

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

Aldus gewezen door mrs. Royer, vice-president, Jansen, Van der Linde, Baardman en Korthals Altes, raadsheren. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 23 maart 1988, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Koopman.

Koopman

Royer

Het voor dit beroep betaalde griffierecht
wordt aan belanghebbende teruggegeven.

De waarnemend griffier.