

G E R E C H T S H O F

A R N H E M

-O-

BELASTINGKAMER

Nr. O 53/1978

Het Gerechtshof te Arnhem, derde enkelvoudige belastingkamer;

Gezien het beroepschrift van X te Z, ingekomen op 6 oktober 1978 en gericht tegen de uitspraak van de inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Y van 22 augustus 1978 op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem blijkens aanslagbiljet, gedagtekend 31 december 1976, zonder verhoging opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over de jaren 1971 t/m 1974 ten bedrage van f 4363,39;

Gezien de overige stukken, waaronder een briefwisseling met partijen naar aanleiding van bij de inspecteur ingewonnen schriftelijke inlichtingen, ten aanzien waarvan het bepaalde in de artikelen 14, lid 1, sub 2° en 16 der Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden;

Gehoord ter zitting van 31 mei 1979 te Arnhem W, fiscaal medewerker bij V B.V., gevestigd te T, alsmede de inspecteur voornoemd;

Overwegende, dat bij de uitspraak, waarvan beroep, bovenvermelde naheffingsaanslag van belanghebbende is verminderd tot een ten bedrage van f 2428,--;

Overwegende, dat belanghebbende in beroep verdere vermindering van de aanslag verzoekt, terwijl de inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak;

Overwegende, dat op grond van de stukken en het ter zitting verhandelde het volgende als voor dit geding vaststaand kan worden aangemerkt:

Belanghebbende is als melkventer in loondienst van de melkerij S te R (hierna ook genoemd: de melkerij). Tevens exploiteert hij een kruideniersbedrijf, terzake van welke exploitatie hij ondernemer is in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet).

Het door belanghebbende in zijn dienstbetrekking van de melkerij uitventen van melk en melkprodukten wordt door de inspecteur niet tot zijn ondernemingsactiviteiten gerekend.

Belanghebbende verkoopt de door de melkerij aan hem ter uitventing verstrekte melk en melkprodukten zowel vanuit zijn kruidenierswinkel als vanuit een zogenaamd Volkswagenbusje waarmee hij zijn klanten bezoekt.

Behalve loon ontvangt hij provisie over de door hem voor de melkerij verkochte melkerijprodukten. Deze produkten worden door hem dagelijks bij de melkerij opgehaald. De aan hem meegegeven produkten worden door de melkerij op een lijst ook wel nota genoemd vermeld tegen de zogenaamde publieksprijzen.

Belanghebbende voldoet het op de nota vermelde totaalbedrag onder verrekening van emballageverschillen.

Het uitventen van de produkten in de ventwijk verricht belanghebbende persoonlijk, voor de bediening in de winkel heeft hij iemand in dienst.

De verkopen vanuit de bus en die in de winkel geschieden tegen contante betaling. Aan het eind van de dag wordt de kas geteld en wel afzonderlijk de kas van de ventbus en die van de winkel.

De ontvangsten van de ventwijk en die van de winkel worden gescheiden geboekt. De boeking geschiedt dagelijks.

Op grond van artikel 26 van de wet juncto artikel 26 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 berekent belanghebbende de verschuldigde belasting volgens het kasstelsel.

Hij hanteert hierbij de in artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 onder II opgenomen methode (hierna genoemd methode II), met dien verstande dat wordt uitgegaan van de tegen het verlaagde tarief belaste goederen.

De inspecteur was van het volgen van deze methode in kennis gesteld.

In verband met het feit dat de ontvangsten van respectievelijk wagen en winkel betrekking hebben zowel op de verkochte melkprodukten als op de verkochte kruidenierswaren, heeft belanghebbende ten behoeve van de toepassing van de voormelde berekeningsmethode de ontvangsten zoals die in de boekhouding zijn vermeld verminderd met de door hem in verband met de verkoop van de melkprodukten met de melkerij aan de hand van de hem uitgereikte zogenaamde nota's verrekende bedragen.

De inspecteur is blijkens zijn nader aan het Hof verstrekte inlichtingen van oordeel dat de forfaitaire berekeningsmethode hierdoor op onjuiste wijze wordt toegepast en in strijd is gehandeld met artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

Omdat voorts bij een bij belanghebbende over de jaren 1971 tot en met 1974 ingesteld onderzoek op de naleving der omzetbelastingvoorschriften bleek, dat belanghebbende over de jaren 1972 t/m 1974 belangrijk lagere bruto-winsten had gehaald dan over het jaar 1971, heeft hij de boekhouding als betrouwbare grondslag voor de berekening van de omzet verworpen. Hij heeft vervolgens de ontvangsten van belanghebbende en de ter zake verschuldigde omzetbelasting berekend door uit te gaan van de aan belanghebbendes boekhouding ontleende cijfers betreffende de inkoop van onderscheidenlijk tabaksartikelen en van goederen belast naar het omzetbelastingtarief van 4% en daarop uit ervaring gebleken winstopslagen toegepast. De aldus door hem uit gevoerde berekening leidde tot correctie van de omzet en tot het opleggen van de onderwerpelijke aanslag ten bedrage van f 4363,39.

Naar aanleiding van het door belanghebbende ingediend bezwaarschrift heeft hij een nieuwe berekening opgesteld.

Bij de bestreden uitspraak werd de aanslag verminderd tot f 2428,--.

Belanghebbende is van mening dat de inspecteur de boekhouding ten onrechte heeft verworpen en stelt voorts dat de inspecteur ook bij zijn nadere berekening onjuiste brutowinstpercentages heeft gehanteerd;

Overwegende, dat het geschil de vraag betreft of de onderwerpelijke aanslag terecht is opgelegd;

Overwegende, dat belanghebbende ter ondersteuning van zijn standpunt dat de inspecteur hem de aanslag ten onrechte heeft opgelegd in hoofdzaak het volgende aanvoert: Op 14 september 1976 vond te zijnen huize een controle op de naleving van de omzetbelastingbepalingen plaats over de boekjaren 1972 t/m 1974. De controlerende ambtenaar ging met de door het accountantskantoor opgestelde berekening akkoord en uitgezonderd een fout in de berekening van de verschuldigde omzetbelasting over het jaar 1974, welke fout echter niet tot enige verschuldigdheid van belasting leidde, vonden er geen correcties plaats. Enige tijd later werd hem echter een herrekening toegezonden waaruit de onderhavige aanslag resulteerde.

Blijkens deze herrekening werd door de inspecteur over de genoemde jaren f 42.000,- als meer ontvangen aan de omzet toegevoegd. Hoewel daarom nadrukkelijk is gevraagd, is de inspecteur in gebreke gebleven aan te wijzen waarom de omzet werd verhoogd (b.v.: slechte administratie, negatieve kas, laag privé of iets dergelijks). Zodanige gebreken zijn er trouwens niet aan te wijzen aangezien de boekhouding volkomen correct is gevoerd.

De boekhouding wordt bijgehouden door een groot landelijk werkend - boekhoudbureau dat veel ervaring heeft in het bijhouden van dit soort administraties. Voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting is gebruik gemaakt van de zogenaamde forfaitaire berekeningsmethoden als bedoeld in het Uitvoeringsbesluit 1968. Hierbij is voorgeschreven dat de belastingplichtige aan de inspecteur kennis geeft welke methode van berekening door hem zal worden gebezigd. Belanghebbende heeft zulks gedaan bij zijn aangifte voor het tweede kwartaal 1969. Hij heeft daarbij tevens te kennen gegeven dat hij zou uitgaan van de 0% en 4% inkopen. Bij de berekening is zorgvuldig te werk gegaan. Voor de jaren 1972 t/m 1974 zijn de behaalde brutowinstpercentages inderdaad nogal laag te noemen. Hij (belanghebbende) verklaart dit doordat om de omzet te behouden vooral hij de verkopen vanuit het busje met geringere brutowinstpercentages genoeg moest worden genomen. De uit de boekhouding voor privé resulterende bedragen zijn gezien belanghebbendes gezinssamenstelling redelijk te noemen. Over de jaren 1972 t/in 1976 is door de inspecteur der directe belastingen te Q ook een controle-onderzoek ingesteld welk onderzoek niet tot enige correctie heeft geleid.

Onjuist is de bij zijn nadere aan het Hof verstrekte inlichtingen door de inspecteur geponeerde stelling dat de kaspositie nimmer overeenstemt met de werkelijkheid, daar behalve de ontvangsten ook de uitgaven dagelijks worden geboekt waaruit de kaspositie resulteert. Door de wijze van administreren houdt hij (belanghebbende) zich aan de wettelijke regels welke met betrekking tot het voeren van een boekhouding zijn gesteld.

Aan de inspecteur kan worden toegegeven, dat doordat in de winkel en het busje niet afzonderlijke kassen worden gehouden voor de verkopen van melk en melkprodukten en kruidenierswaren, een vermenging optreedt. Omdat de klanten (meestal huisvrouwen) beide produkten kopen is het houden van twee kassen echter een praktische onmogelijkheid, Het bepalen van ontvangsten voor het kruideniersbedrijf door de totale ontvangsten te verminderen met de bedragen die zijn afgerekend met de melkerij aan de hand van de lijst van meegenomen goederen, is echter een volstrekt betrouwbare methode. Het is onredelijk van de inspecteur om te stellen dat door deze wijze van de berekening van de ontvangsten van het kruideniersbedrijf niet aan de wettelijke voorschriften is voldaan.

De inspecteur voert nog aan dat de door hem (belanghebbende) gevolgde berekeningsmethode ertoe leidt dat te weinig belasting wordt betaald omdat hij alle door hem van de melkerij meegenomen goederen tegen fabrieksprijs afrekent en het verlies dat hij - als gevolg van breuk, bederf en dergelijke der melkprodukten - daardoor leidt ten onrechte drukt op het kruideniersbedrijf.

Om aan deze grief van de inspecteur tegemoet te komen stelt hij voor dat over de onderwerpelijke jaren de met de melkerij af gerekende bedragen voor de berekening van de belasting worden verminderd met 1% daarvan;

Overwegende, dat de inspecteur ter verdediging van zijn hiervoor weergegeven standpunt in zijn verzoekschrift en zijn aan het Hof gezonden brief gedateerd 25 juli 1979 het volgende heeft aangevoerd:

Appellant betwist de juistheid van de door mij gepleegde omzetcorrecties. Noch in de bezwaarfase noch in zijn beroepschrift voert hij echter ter zake doende argumenten aan.

Dezerzijds stel ik dat de omzetverhoging terecht heeft plaatsgevonden. Ter motivering dient het navolgende.

In de jaren 1971 tot en met 1974 werden blijkens de administratie van appellant de volgende resultaten behaald (de cijfers hebben betrekking op het gemiddeld behaalde bruto-rendement van de goederen belast tegen het verlaagde en het algemeen tarief):

	<u>1971</u>	<u>1972</u>	<u>1973</u>	<u>1974</u>
Bruto-rendement	20,5	12,7	15,6	13,7

Op grond van ervaringscijfers komt het in 1971 behaalde rendement aannemelijk voor. Dit kan echter niet gezegd worden van de in latere jaren geboekte resultaten. Ter vergelijking vermeld ik hierna het gemiddeld behaalde bruto-rendement in de kleinhandel in kruidenierswaren (bron: FIOD-documentatiemateriaal).

<u>1972</u>	<u>1973</u>	<u>1974</u>
20,8 (17,1-27,1)	23,1 (18,3-26,9)	22,2 (19,0-30,2)

De tussen haakjes geplaatste cijfers hebben betrekking op het laagst respectievelijk hoogst behaalde rendement. Voor het jaar 1971 zijn deze gegevens niet voorhanden.

De verschillen zoals deze uit vorenstaande cijfers blijken (1972: 8,1; 1973: 7,5; 1974: 8,5) zijn opmerkelijk groot maar geven desalniettemin een geflatteerd beeld.

bedacht moet namelijk worden dat de FIOD-gegevens mede betrekking hebben op het rendement behaald op tabakswaaren, artikelen die in wel haast iedere kruidenierszaak worden verkocht.

Het brutowinstpercentage voor deze goederen bedraagt echter voor 1972 negen en voor 1973 en 1974 tien, zodat het uiteindelijk behaalde bruto-rendement op de overige kruidenierswaren hoger moet zijn.

Naar aanleiding van deze bevindingen werd appellant verzocht, ter staving van de door hem gehanteerde bruto-winstmarges nadere gegevens te verschaffen. Aan dit verzoek heeft hij tot op heden geen gevolg gegeven. Dit betekent dat, waar de ondernemer verplicht is een administratie te voeren waaruit op eenvoudige wijze de verschuldigde belasting kan worden berekend, niet ten volle is voldaan aan artikel 34 van de Wet en de daarop gegronde uitvoeringsbepalingen.

Nu appellant de juistheid van de door hem berekende en voldane belasting niet aantoont, zou in principe de gehele toegevoegde waarde tegen het algemeen tarief kunnen worden belast en de kleine ondernemersregeling worden geweigerd. Dit leidt echter tot een naheffing, welke ik in casu onjuist acht. Gekozen is daar om voor een berekening van de verschuldigde belasting uitgaande van de door appellant in 1971 behaalde resultaten, welke, vergeleken met de FIOD-gegevens, over latere jaren, aanvaardbaar worden geacht.

In 1971 werd op de aan omzetbelasting onderworpen goederen een gemiddeld rendement behaald van 20,5%. Verdere uitsplitsing aan de hand van de administratie van appellant geeft in detail het volgende beeld:

bruto-rendement 4%-goederen: 18,5%

bruto-rendement algemeen-tarief goederen: 24,3%

In de door mij opgestelde berekening voor de jaren 1972 tot en met 1974 is uitgegaan van een brutowinstpercentage van 18 op de 4%-goederen en 20 op de goederen welke zijn belast naar het algemeen tarief.

Zoals reeds in het oorspronkelijke verzoekschrift is vermeld, heeft appellant een kruideniersbedrijf terwijl hij in de periode 1971 tot en met 1974 tevens als melkventer in loondienst was bij Melkerij S te P. Van Melkerij S ontving hij een vast loon plus provisie over de verkochte artikelen. De loondienst werd niet tot de ondernemersactiviteiten gerekend.

In het kruideniersbedrijf verkocht appellant tevens producten van Melkerij S terwijl hij in zijn ventwijk ook kruideniersartikelen verkocht. De ontvangsten uit de ventwijk en die uit de winkel werden dagelijks gescheiden geboekt, zodat in de winkelontvangsten tevens bedragen waren begrepen die betrekking hadden op de dienstbetrekking terwijl in de ontvangsten van de ventwijk ook bedragen terzake van het kruideniersbedrijf begrepen waren. Hierdoor stemde de kaspositie nimmer overeen met de werkelijkheid.

Teneinde deze vermenging van ontvangsten voor de winstberekening en de berekening van de omzetbelasting teniet te doen werden aan het eind van het jaar de ontvangsten, zoals die in de boekhouding waren vermeld, verminderd met de betalingen aan Melkerij S.

Deze betalingen betroffen de door de Melkerij gefactureerde bedragen (meegenomen producten tegen publieksprijzen) onder verrekening van emballageverschillen.

Door te handelen als hiervoor omschreven kan mijns inziens niet meer worden gesproken van het regelmatig aantekening houden van de op het bedrijf van appellant betrekking hebbende gegevens, zoals vereist ingevolge artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

Voorts heeft de door appellant toegepaste berekening van de verschuldigde omzetbelasting tot gevolg dat te weinig belasting wordt afgedragen. Immers indien een fles melk breekt dan wordt deze wel aan Melkerij S betaald terwijl feitelijk geen opbrengst wordt genoten. Dit verlies drukt echter wel - ten onrechte - op het kruideniersbedrijf.

Hetzelfde geldt voor wanbetaling van een klant, bederf e.d.;

Overwegende ten aanzien van het geschil:

De naheffingsaanslag vindt zijn oorzaak in het feit, dat de inspecteur de door belanghebbende gevoerde boekhouding niet als bewijsmiddel voor de vaststelling van zijn fiscale verplichtingen heeft aanvaard en in afwijking daarvan de omzetten over de jaren 1972, 1973 en 1974, volgens de boekhouding ter grootte van respectievelijk f 250.090,--, f 277.991,-- en f 319.553,--, heeft vastgesteld op respectievelijk f 261.759,--, f 284.622,-- en f 331.751,--;

Als motivering voor deze correcties voert hij aan dat de op basis van die boekhouding over genoemde jaren berekende bruto-winstpercentages belangrijk lager zijn dan het brutowinstpercentage dat door belanghebbende over het jaar 1971 werd behaald en voorts ook lager is dan op grond van algemene landelijke normen voor een bedrijf als dat van belanghebbende zou mogen worden verwacht, zodat moet worden aangenomen dat in die boekhouding niet alle ontvangsten zijn verantwoord;

Naar 's-Hofs oordeel levert echter de enkele bevinding van een brutowinstpercentage dat lager is dan in een eerder jaar is behaald en ook lager is dan op grond van algemene landelijke normen voor een bedrijf als dat van belanghebbende zou mogen worden verwacht, geen voldoende grond op om ter bepaling van de omzet een boekhouding, die geen aanwijsbare onjuistheden bevat, te verwerpen;

De inspecteur heeft weliswaar gesteld dat de boekhouding van belanghebbende ernstige feilen vertoont, maar hij heeft – ook nadat hij door het Hof nog in de gelegenheid is gesteld dit aan te tonen - geen feiten genoemd die deze stelling kunnen schragen; het nader door de inspecteur bij zijn brief van 25 juli 1979 gestelde, betrekking hebbende op de berekening van de bedrijfsontvangsten van het kruideniersbedrijf, rechtvaardigt op zichzelf nog niet zijn conclusie dat de boekhouding moet worden verworpen;

Nu in het onderhavige geval gebruik gemaakt wordt van de forfaitaire berekeningsmethode II als is bedoeld in artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit, ligt het immers - mede gelet op de geschiedenis van de totstandkoming van deze berekeningsmethode - in de rede dat de ontvangsten van het kruideniersbedrijf worden berekend door de totale kasontvangsten van winkel en ventwagen te verminderen met de door belanghebbende aan de melkerij afgedragen gelden;

De door belanghebbende gevolgde methode van berekening van de verschuldigde omzetbelasting wordt voorts niet onjuist door het enkele feit dat een eventueel verlies van ventartikelen door breuk en bederf ten laste zou komen van de bedrijfsontvangsten, aangezien de onnauwkeurigheid die hierdoor zou kunnen ontstaan op eenvoudige wijze - bijvoorbeeld op de wijze als door belanghebbende in zijn tot de gedingstukken behorende brief van 16 augustus 1979 is aangegeven - in overleg met de inspecteur zou kunnen worden hersteld;

Op grond van hetgeen hiervoor is overwogen dient de aanslag, welke bij de bestreden uitspraak tot een bedrag van f 2.428,-- in stand werd gelaten, geheel te worden vernietigd;

Uitspraak doende:

Vernietigt de uitspraak waarvan beroep, alsmede de aanslag.

Aldus gedaan ter raadkamer van het Gerechtshof te Arnhem d.d. 24 APR. 1980, door mr. Hanhart, raadsheer, lid der derde enkelvoudige belastingkamer, in tegenwoordigheid van de heer Post, waarnemend-griffier.

Post

Hanhart

Afschriften aangetekend per post verzonden op: 28 APR. 1980