

28 juni 1978.

Nr. 18.688.

AdJ.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 27 mei 1977 betreffende de aan mevrouw X te Z opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1971 tot en met 1974;

Gezien de conclusie van de Advocaat-Generaal Van Soest, strekkende tot verwerping van het beroep;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wie over het tijdvak 1971 tot en met 1974 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting is opgelegd ten bedrage van f 3.487,78 aan enkelvoudige belasting, welke aanslag, na door belanghebbende daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is gehandhaafd, waarna belanghebbende van diens uitspraak in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof allereerst heeft overwogen, dat belanghebbende in beroep stelt, dat de aanslag te hoog is vastgesteld, omdat bij de berekening van de over de jaren 1971 tot en met 1973 te betalen belasting ten onrechte geen rekening is gehouden met de vermindering van belasting voor kleine ondernemers, als bedoeld in artikel 25, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet), en voorts dat de Inspecteur concludeert tot handhaving van de bestreden uitspraak.

Overwegende dat het Hof vervolgens als vaststaand heeft aangemerkt:

"Belanghebbende, ondernemer in de zin van de Wet, exploiteert een benzine-station waarin uitsluitend A-produkten, namelijk benzine, olie en zogenaamde mengsmering (een mengsel van benzine en olie ten behoeve van bromfietsen) worden verkocht. Reparaties en dergelijke diensten worden niet verricht. Er is geen

personeel in dienst; de pomp wordt uitsluitend bediend door belanghebbende, een alleenstaande vrouw, die ook nog haar inwonende hoogbejaarde moeder verzorgt.

De administratie bestaat uit een inkoopboek, waarin de gegevens van de inkomende facturen (inkopen en onkosten) op overzichtelijke wijze worden geregistreerd. Het aantal ingekochte liters benzine, olie en mengsmering wordt ingeboekt op verkoopstaten. Vervolgens wordt met behulp van de vastgestelde verkoopprijzen de omzet berekend. Bij prijswijzigingen in de loop van het jaar alsmede per 31 december van elk jaar wordt de voorraad opgenomen. Met behulp van de gegevens omtrent de inkopen en de begin- en eindvoorraden wordt, aan de hand van de vastgestelde verkoopprijzen, voor elk produkt de omzet berekend, waarna de totale omzet van het kalenderjaar wordt bepaald. De totalen van het inkoopboek zijn ieder jaar in overeenstemming met de opgave van A.

Aan het eind van het kalenderjaar wordt van A een omzetbonus ontvangen, waarvoor door A een creditnota wordt uitgereikt.

Met behulp van de hiervoor genoemde gegevens wordt de jaarwinst berekend, waarna door toepassing van vermogensvergelijking de privé-opnamen kunnen worden berekend. Van deze privé-opnamen worden geen aantekeningen gehouden en ook de kasmutaties worden niet geregistreerd.

In het tijdvak van aanslag deed belanghebbende jaarlijks aangifte voor de omzetbelasting.

Na een in opdracht van de Inspecteur bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek werd de aanslag waartegen het bezwaar en beroep is gericht, opgelegd. In de aanslag, ten bedrage van f 3.487,78 aan enkelvoudige belasting, is naast een correctie ten bedrage van f 44,83 die tussen partijen niet in geschil is, een correctie ten bedrage van f 3.442,95 begrepen ter zake van de toepassing door belanghebbende, over de jaren 1971 tot en met 1973, van de regeling voor kleine ondernemers neergelegd in artikel 25 van de Wet. Naar de mening van de Inspecteur heeft belanghebbende bij het doen van de aangifte over de jaren 1971 tot en met 1973, ten onrechte op de verschuldigde belasting de vermindering van belasting als bedoeld in artikel 25, lid 1, van de Wet toegepast, nu belanghebbende, naar het oordeel van de Inspecteur, in het tijdvak van aanslag niet heeft voldaan aan hetgeen bij of krachtens artikel 34 van de Wet is voorgeschreven, zodat ingevolge artikel 25, lid 4, van de Wet de vermindering niet dient te worden toegepast. Derhalve heeft de Inspecteur in de aanslag begrepen een bedrag van f 3.442,95, zijnde het

totaal van de verminderingen waarop belanghebbende bij toepassing van artikel 25, lid 1, van de Wet recht zou kunnen doen gelden en die door belanghebbende ook in feite - behoudens enige kleine cijfermatige verschillen - zijn toegepast;"

Overwegende dat het Hof voorts de standpunten van partijen heeft weergegeven als volgt:

"dat belanghebbende zakelijk het volgende heeft gesteld:

Het is in de praktijk voor belanghebbende onmogelijk gebleken een boekhouding te voeren waarvan ook een verkoopboek en een kas- bank- giroboek deel uitmaken, hetgeen wordt veroorzaakt door het geringe inzicht van belanghebbende in boekhoudkundige werkzaamheden. Belanghebbende heeft in haar bedrijfje geen kasregister, zodat contant betaalde bedragen op kasstaten zouden moeten worden geboekt en leveringen op krediet in een debiteurenadministratie zouden moeten worden verwerkt, waartoe belanghebbende niet in staat is. Daarom is een boekhouding opgezet waarbij geen verkoopboek en kas- bank- giroboek worden bijgehouden en die toch de mogelijkheid biedt de omzet volledig te verantwoorden.

In feite wordt zelfs iets meer dan de werkelijke omzet verantwoord, omdat de boekhouding een theoretische omzet weergeeft, waarbij geen rekening wordt gehouden met verdampingsverliezen, niet-inbare vorderingen, enzovoorts.

De fiscus komt derhalve niets te kort . Aan de Inspecteur is gevraagd om op grond van artikel 31, lid 5, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (de Beschikking) afwijkingen van de administratieve verplichtingen toe te staan, doch dit verzoek is door de Inspecteur afgewezen.

De boekhouding maakt het mogelijk de verschuldigde omzetbelasting vast te stellen en deze vaststelling te controleren. Derhalve bestaat aanspraak op de vermindering van belasting als bedoeld in artikel 25, lid 1, van de Wet;

dat de Inspecteur zakelijk het volgende heeft gesteld:

Belanghebbende, die gezien het karakter van haar onderneming de verschuldigde belasting moet voldoen volgens het zogenaamde kasstelsel, heeft niet voldaan aan hetgeen bij of krachtens artikel 34 van de Wet is voorgeschreven.

Met name de dag-ontvangst en de privé-opnamen zijn niet geregistreerd. Van het voorschrift om regelmatig, dat wil zeggen dagelijks, aantekening te houden van de ontvangsten, kan niet worden afgeweken; dit zou ook niet een afwijking maar eerder een ontheffing van de administratieve verplichtingen betekenen. Dat

belanghebbende de over het tijdvak van aanslag verschuldigde belasting - behoudens een kleine correctie en afgezien van de op grond van artikel 25, lid 1, van de Wet in mindering gebrachte bedragen - volledig heeft voldaan, wordt niet bestreden maar is geen onderwerp van geschil.

Belanghebbende administreert slechts de vermoedelijke omvang van haar activiteiten. De controle moet echter primair kunnen worden gericht op de transacties, die slechts kunnen blijken uit dagelijkse informatieverwerking.

Wellicht zou belanghebbende de door haar verschuldigde belasting hebben kunnen berekenen volgens de methode die in artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (het Besluit) onder III wordt uiteengezet.

Belanghebbende had dan echter, ingevolge artikel 19 van het Besluit, alvorens deze methode toe te passen aan de Inspecteur hiervan schriftelijk mededeling moeten doen, hetgeen zij niet heeft gedaan.

Aangezien belanghebbende in het tijdvak van aanslag niet heeft voldaan aan hetgeen bij of krachtens artikel 34 van de Wet is voorgeschreven, dient ingevolge artikel 25, lid 4, van de Wet de vermindering van belasting als bedoeld in artikel 25, lid 1, van de Wet niet te worden toegepast. De aanslag is bij de bestreden uitspraak terecht gehandhaafd en het beroep is ongegrond;"

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"dat contribuabelen verplicht zijn de verschuldigde belasting te betalen en een zodanige administratie te voeren dat aan de hand daarvan kan worden vastgesteld welk bedrag aan belasting verschuldigd is geworden;

dat vaststaat dat, indien belanghebbende terecht aanspraak maakt op toepassing van artikel 25, lid 1, van de Wet, door haar aan de verplichting tot betaling van de verschuldigde belasting - behoudens een correctie ten bedrage van f 44,83 die tussen partijen niet in geschil is - is voldaan;

dat hetgeen partijen verdeeld houdt is, of belanghebbende in het tijdvak van aanslag een zodanige administratie heeft gevoerd dat aan de hand daarvan kan worden vastgesteld welk bedrag aan belasting belanghebbende verschuldigd is geworden;

dat in artikel 34 van de Wet en in de krachtens dit artikel door de Minister gegeven uitvoeringsvoorschriften wordt geregeld aan welke eisen een administratie als hiervoor bedoeld moet voldoen;

dat ingevolge artikel 25, lid 4, van de Wet, lid 1 van dit artikel slechts toepassing dient te vinden indien is voldaan aan hetgeen bij of krachtens artikel 34 van de Wet is voorgeschreven;

dat artikel 34 van de Wet en de krachtens dit artikel gegeven uitvoeringsvoorschriften moeten worden uitgelegd in het licht van de ratio van deze bepalingen, zijnde het scheppen van voldoende controlemogelijkheden voor de belastingadministratie op de nakoming van de verplichting tot het betalen van de verschuldigde belasting;

dat reeds uit het feit dat tussen partijen niet in geschil is dat de door belanghebbende verschuldigde belasting, behoudens de eerdergenoemde correctie van f 44,83 en behoudens de al dan niet terechte toepassing van artikel 25, lid 1, van de Wet, door haar is voldaan, voortvloeit dat de door haar gevoerde administratie kennelijk voldoende mogelijkheden biedt zulks vast te stellen en daarvoor bij een onderneming als die van belanghebbende - ook wat de controlemogelijkheden van de fiscus betreft - zelfs zeer geschikt is;

dat voor de beoordeling van het geschil verder van belang is dat in artikel 16 van het Besluit, welk Besluit voor wat betreft de in artikel 16 opgenomen regeling blijkbaar is gebaseerd op artikel 39, letter a, van de Wet, de mogelijkheid wordt geopend de verschuldigde belasting te berekenen op een der in artikel 16 omschreven wijzen;

dat bedoelde berekeningswijzen slechts kunnen worden toegepast door ondernemers die krachtens artikel 26 van de Wet de belasting kunnen voldoen naar ontvangsten, indien zij leveringen verrichten zowel van goederen belast naar het algemene tarief als van goederen belast naar het verlaagde tarief;

dat, gelet op artikel 26 van de Wet en artikel 26 van de Beschikking, belanghebbende de belasting kan voldoen naar ontvangsten;

dat belanghebbende leveringen verricht van benzine, welk goed is belast naar het algemene tarief, en van olie, welk goed gelet op post a-36 van Tabel I behorende bij de Wet, belast is naar het verlaagde tarief;

dat belanghebbende derhalve voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 16 van het Besluit;

dat ingevolge artikel 19 van het Besluit een regeling als bedoeld in artikel 16 van het Besluit slechts mag worden toegepast met ingang van het boekjaar,

volgende op dat waarin de ondernemer van zijn voornemen daartoe schriftelijk mededeling aan de Inspecteur heeft gedaan;

dat belanghebbende de door haar verschuldigde belasting heeft berekend op de wijze als is omschreven onder III van genoemd artikel 16 van het Besluit, doch heeft verzuimd de Inspecteur schriftelijk mededeling te doen van haar voornemen deze berekeningswijze toe te passen;

dat, gelet op het geheel van de hierbovengenoemde feiten, namelijk:

dat belanghebbende de door haar verschuldigde belasting heeft berekend op een wijze die haar in beginsel ingevolge artikel 16 van het Besluit was toegestaan, dat belanghebbende de door haar verschuldigde belasting, behoudens een gering cijfermatig verschil en afgezien van de in geschil zijnde toepassing van artikel 25, lid 1, van de Wet, met juistheid heeft berekend, en dat de administratie van belanghebbende het de belastingdienst zeer wel mogelijk maakt, zoals ook is gebleken, vast te stellen of de verschuldigde belasting is voldaan, belanghebbende geacht kan worden aan de eisen gesteld in artikel 34 van de Wet en in de krachtens dit artikel gegeven uitvoeringsvoorschriften, zoals genoemde bepalingen in het licht van de ratio van deze bepalingen en van artikel 16 van het Besluit moeten worden uitgelegd, te dat belanghebbende derhalve in de jaren 1971 tot en met 1973 aanspraak kon maken op de vermindering van belasting als bedoeld in artikel 25, lid 1, van de Wet;

dat tussen partijen in confesso is, dat indien bedoelde vermindering van toepassing is, de aanslag had dienen te zijn opgelegd tot een bedrag van f 44,83;"

Overwegende dat het Hof op die gronden de uitspraak van de Inspecteur heeft vernietigd en de aanslag heeft verminderd tot een ten bedrage van f 44,83 aan enkelvoudige belasting;

Overwegende dat de Staatssecretaris 's Hof's uitspraak bestrijdt met het volgende middel van cassatie, toegelicht als daarachter vermeld:

"Schending of verkeerde toepassing van artikel 25, eerste en vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, van artikel 34 van die Wet, alsmede van artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 in verbinding met artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof - hoewel met betrekking tot belanghebbendes administratie onder meer als vaststaand aangenomen hebbende dat van privé-opnamen geen aantekening wordt gehouden en kasmutaties niet worden geregistreerd - heeft beslist dat belanghebbende in de

jaren 1971 tot en met 1973 aanspraak kon maken op de vermindering van belasting als bedoeld in evengenoemd artikel 25, eerste lid, omdat zij naar 's Hofs oordeel geacht kan worden te hebben voldaan aan de eisen gesteld in artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna te noemen: de Wet) en de ter uitvoering daarvan gegeven voorschriften.

Ter toelichting van dit cassatiemiddel merkt de Staatssecretaris het volgende op.

In artikel 34 van de Wet en het ter uitvoering daarvan strekkende artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 zijn de administratieve verplichtingen van de ondernemer neergelegd. Het niet voldoen door een ondernemer aan die verplichtingen leidt er ingevolge het bepaalde in het vierde lid van artikel 25 van de Wet toe dat de in het eerste lid van dat artikel bedoelde vermindering van belasting niet wordt toegepast. Ten aanzien van mevrouw X - in wier bedrijf geen diensten in de zin van de Wet worden verricht, doch waarin uitsluitend levering van benzine, olie en zogenaamde mengsmering plaats heeft - houden de hiervoor bedoelde verplichtingen in dat door haar regelmatig aantekening wordt gehouden van de aan haar en door haar uitgereikte facturen (dit laatste in geval van levering aan andere ondernemers), van de uitgaven en ontvangsten ter zake van de aan haar en door haar verrichte leveringen van goederen, alsmede van de uitgaven ter zake van de aan haar verleende diensten.

In het onderwerpelijke geval heeft het Hof ondermeer overwogen dat, als tussen partijen onbetwist, vaststaat (bladzijde 2 van de uitspraak: "... Met behulp van de hiervoor genoemde gegevens wordt de jaarwinst berekend, waarna door toepassing van vermogensvergelijking de privé-opnamen kunnen worden berekend. Van deze privé-opnamen wordt geen aantekening gehouden en ook de kasmutaties worden niet geregistreerd....").

Door belanghebbende is voor het Hof onder meer gesteld (bladzijden 3 en 4 van de uitspraak): "Het is in de praktijk voor belanghebbende onmogelijk gebleken een boekhouding te voeren waarvan ook een verkoopboek en een kas-bank-giroboek deel uitmaken. Daarom is een boekhouding opgesteld waarbij geen verkoopboek en kas-bank-giroboek worden bijgehouden....".

Uit de geciteerde passages blijkt onmiskenbaar dat door belanghebbende meergenoemde administratieve verplichtingen niet zijn nageleefd. Zulks kan - gelet op de duidelijke bewoordingen van het vierde lid van artikel 25 van de Wet - tot geen

andere gevolgtrekking leiden dan dat de in het eerste lid van dat artikel bedoelde vermindering in casu niet kan worden toegepast. Met name kan daaraan niet afdoen dat, "belanghebbende de door haar verschuldigde belasting heeft berekend op een wijze die haar in beginsel ingevolge artikel 16 van het besluit was toegestaan", zoals het Hof onder meer heeft overwogen, aan die omstandigheid kennelijk mede betekenis toekennend voor de beantwoording van de vraag of aan de eisen gesteld in artikel 34 van de Wet en de krachtens dat artikel gegeven uitvoeringsvoorschriften is voldaan.

Genoemd artikel 16 bevat immers slechts een praktische regeling met betrekking tot de wijze waarop ondernemers die leveringen van goederen naar verschillende omzetbelastingtarieven verrichten, de door hen ter zake van die leveringen verschuldigde belasting kunnen vaststellen, het laat echter de bepalingen van de Wet met betrekking tot de door een ondernemer te voeren boekhouding onverlet. Dat in casu met name artikel 34 van de Wet onverkort toepassing dient te vinden wil aanspraak kunnen worden gemaakt op de vermindering van belasting als bedoeld in meerbedoeld eerste lid van artikel 25 van de Wet, kan ook worden afgeleid uit hetgeen in de Memorie van Toelichting bij de Wet met betrekking tot de kleine ondernemersregeling is te kennen gegeven. Zo is op bladzijde 23, rechter kolom, en bladzijde 24, linker kolom, onder meer vermeld: ""Zoals reeds eerder is uiteengezet, brengt de invoering van de B.T.W. - naast een aantal voordelen waarop hier verder niet meer behoeft te worden ingegaan - ook een aantal bezwaren mee voor de ondernemers. Vooral zullen hun administratieve verplichtingen worden verzwaard, doordat hun boekhouding aan bepaalde eisen zal moeten voldoen.... Het behoeft geen betoog dat deze verplichtingen voor de grote ondernemingen naar verhouding minder bezwaren opleveren dan voor de kleinere In het bijzonder op de kleine ondernemers uit het ambacht, de kleinhandel en de gemengde bedrijven zullen de uit de B.T.W. voortvloeiende verplichtingen dan ook zwaar drukken Om aan deze bezwaren tegemoet te komen, hebben de ondergetekenden in het wetsontwerp een bijzondere regeling voor kleine ondernemers opgenomen"". In dit verband moge ook worden verwezen naar de uitspraken van de Tariefcommissie van 11 december 1973, nummer 10826° (BNB 1974/126) en van 27 mei 1975, nummer 10866° (BNB 1976/93).

Gelet op de duidelijke tekst van artikel 34 van de Wet en de daarop gebaseerde uitvoeringsbepalingen, alsmede op de duidelijke tekst en de ratio van

artikel 25, vierde lid van de Wet, is de Staatssecretaris van oordeel dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat belanghebbende aanspraak kon maken op een belastingvermindering op grond van artikel 25, eerste lid van de Wet. Op deze wijze is het Hof immers voorbijgegaan aan in de Wet concreet vermelde voorwaarden van welke vervulling toepassing van die vermindering uitdrukkelijk afhankelijk is gesteld . Door uit te spreken dat belanghebbende ""geacht kan worden aan de eisen gesteld in artikel 34 van de Wet en in de krachtens dit artikel gegeven uitvoeringsvoorschriften, te hebben voldaan"" ,

heeft het Hof artikel 25, eerste en vierde lid van de Wet, artikel 34 van de Wet, alsmede artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 geschonden.

De Staatssecretaris merkt voorts nog op dat het Hof overweegt (bladzijde 6, alinea 1) dat hetgeen partijen verdeeld houdt is, of belanghebbende in het tijdvak van aanslag een zodanige administratie heeft gevoerd dat aan de hand daarvan kan worden vastgesteld welk bedrag aan belasting belanghebbende verschuldigd is geworden. Dit is naar de mening van de Staatssecretaris niet juist. De Inspecteur heeft immers niet bestreden dat belanghebbende de over het tijdvak van aanslag verschuldigde belasting - behoudens een kleine correctie en afgezien van de op grond van artikel 25, lid 1, van de Wet in mindering gebrachte bedragen - volledig heeft voldaan, en dat dit geen onderwerp van geschil is. Dit houdt in dat de Inspecteur de administratie van belanghebbende voldoende acht om de verschuldigde belasting vast te stellen. Door de hiervoor vermelde overweging heeft het Hof derhalve naar de mening van de Staatssecretaris artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken geschonden.

Ten slotte moge de Staatssecretaris - mogelijk ten overvloede - nog opmerken, dat soortgelijke aangelegenheden bij de Hoge Raad aanhangig zijn onder de rolnummers 18.557 en 18.595. In deze zaken oordeelde de Tariefcommissie in andere zin dan thans het Hof te 's-Hertogenbosch.

In verband met het vorenstaande is de Staatssecretaris van oordeel dat 's Hof's uitspraak niet in stand kan blijven;";

Overwegende ten aanzien van het middel:

dat uit de bestreden uitspraak blijkt, dat belanghebbende gedurende het tijdvak van 1971 tot en met 1974 ter zake van de als ondernemer aan haar en door haar verrichte leveringen en verleende diensten kasmutaties niet heeft geregistreerd noch ook aantekeningen heeft gehouden van de door haar gedane privé-opnamen;

dat hieruit volgt dat belanghebbende tijdens voormeld tijdvak niet heeft voldaan aan de in artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 neergelegde en in artikel 31, lid 1, aanhef en letter b, en lid 3 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 uitgewerkte verplichtingen;

dat derhalve op grond van artikel 25, lid 4, van voormelde wet de vermindering van belasting als bedoeld in het eerste lid van dat artikel te dezen geen toepassing kan vinden;

dat dit niet anders wordt nu, zoals het Hof heeft geoordeeld, belanghebbende de verschuldigde belasting heeft berekend op een wijze welke haar in beginsel ingevolge artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 was toegestaan;

dat immers de ondernemer - afgezien van door de Inspecteur ingevolge het bepaalde in het vijfde lid van artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 toegestane afwijkingen - van de in artikel 31 omschreven verplichtingen niet anders kan worden ontheven dan bij een op de voet van artikel 25 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 gegeven beschikking van de Inspecteur en een dergelijke ontheffing niet voortvloeit uit de omstandigheid dat de ondernemer de verschuldigde belasting overeenkomstig vorenbedoelde methode berekent;

dat het middel mitsdien terecht is voorgesteld, de bestreden uitspraak moet worden vernietigd en de uitspraak van de Inspecteur moet worden bevestigd;

Vernietigt de bestreden uitspraak.

bevestigt de uitspraak van de Inspecteur.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Van der Ven, Wiersma, Antal en Stol, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de acht en twintigste juni 1900 acht en zeventig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom