

GERECHTSHOF TE LEEUWARDEN

BELASTINGKAMER

Nr. BK 658/81

UITSPRAAK

1 maart 1985

Uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden, eerste meervoudige belastingkamer, op het beroep van X te Z tegen de uitspraak van Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Y, gedaan op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1977 tot en met 31 december 1978.

Ontstaan en loop van het geding.

De Inspecteur heeft aan belanghebbende een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1977 tot en met 31 december 1978 opgelegd op grond van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) tot een bedrag van f 43.924,- aan enkelvoudige belasting met een verhoging -na kwijtschelding- van f 10.981,-, zijnde in totaal f 54.905,-.

Op het bezwaar van belanghebbende heeft de Inspecteur bij de bestreden uitspraak van 8 april 1981 de naheffingsaanslag gehandhaafd. In de uitspraak is vervat het besluit om van de verhoging ad honderd percent een deel groot vijfenzeventig percent kwijt te schelden. Belanghebbende is tegen deze uitspraak in beroep gekomen bij een beroepschrift (met bijlagen) dat op 3 juni 1981 bij het Hof is ingekomen.

Nadat de Inspecteur zijn verzoekschrift had ingezonden, heeft de mondelinge behandeling plaatsgevonden ter zitting van 19 januari 1984, gehouden te Leeuwarden,

alwaar aanwezig waren de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door de heer A, alsmede de Inspecteur, bijgestaan door een van zijn ambtenaren.

Op deze zitting heeft de gemachtigde van belanghebbende -zonder bezwaar van de zijde van de Inspecteur enige stukken overgelegd, zomede de door hem ter zitting voorgedragen pleitnota.

De Inspecteur is in de gelegenheid gesteld schriftelijk van zijn gevoelen te doen blijken aangaande vorenbedoelde ter zitting overgelegde stukken, van welke gelegenheid hij gebruik maakte in een brief van 8 maart 1984. Een afschrift van deze brief is gezonden aan de gemachtigde van belanghebbende.

Partijen zijn vervolgens in de gelegenheid gesteld om een nieuwe mondelinge behandeling te verzoeken, van welke gelegenheid door de gemachtigde van belanghebbende gebruik is gemaakt. De nieuwe mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden ter zitting van 20 september 1984, gehouden te Leeuwarden, alwaar aanwezig waren de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door de heer A, alsmede de Inspecteur, bijgestaan door een van zijn ambtenaren. Op deze zitting heeft de gemachtigde van belanghebbende een pleitnota voorgedragen en overgelegd.

Van alle genoemde stukken wordt de inhoud als hier ingevoegd beschouwd.

De feiten.

Blijkens de gedingstukken en op grond van het verhandelde op de zittingen staat als niet of onvoldoende betwist tussen partijen vast:

1. Belanghebbende exploiteerde in het onderhavige tijdvak een bar-cafébedrijf en was als zodanig ondernemer in de zin van de Wet.
2. Belanghebbende voldoet de verschuldigde omzetbelasting op aangifte volgens het in artikel 26 van de Wet bedoelde kasstelsel.
3. De Inspecteur heeft in december 1979 en januari 1980 bij belanghebbende een boekenonderzoek doen instellen over de jaren 1977 en 1978.
4. De contant ontvangen bedrijfsontvangsten werden in de periode tot 17 oktober 1977 wekelijks berekend door afleiding uit de uitgaven, begin - en eindkassaldo; de aldus berekende ontvangsten werden in een kasboek geboekt.
5. In het jaar 1978 werden ongeveer 220 maal dag-ontvangsten geboekt, waaronder minstens 16 maal twee bedragen op één dag; in 1978 was het bedrijf op woensdag gesloten en op 313 dagen geopend; alle geboekte bedragen waren afgerond op f 5,- f 10,- of f 100,-.
6. Het brutowinstpercentage volgens de jaarstukken was in 1977 103,1% en in 1978 104,1%; dit percentage berekend uitsluitend over de aan 18% omzetbelasting onderworpen goederen (hierna: 18%-goederen) was respectievelijk 107,8% en 111%, alle percentages berekend over de inkoop.
7. De inkooprijzen zijn in 1978 ten opzichte van 1977 met ongeveer 2% gemiddeld gestegen; de consumptieprijzen voor bier en frisdrank zijn begin 1978 verhoogd van f 1,- tot f 1,25, en de prijzen van de per fust of fles

- verkochte dranken zijn toen verhoogd van f 150,- of f 160,- naar f 165,-, respectievelijk van f 3,50 naar f 3,75.
8. In het kasboek van 1978 zijn op 15 verschillende dagen de bedragen van de contante bedrijfsontvangsten gewijzigd, tevens zijn in een aantal uitgavenposten, beginsaldi en data wijzigingen aangebracht.
 9. Belanghebbende heeft over 1977 en 1978 een theoretische berekening gemaakt van de omzet van 18%-goederen; hij is daarbij uitgegaan van de onder 11 genoemde theoretische omzetberekening van de Inspecteur, en heeft daarop correcties aangebracht door onder meer ervan uit te gaan dat uit een fust bier 188 glazen bier -tegen de Inspecteur 265- kunnen worden getapt, waarna hij een zeer groot aantal omzetverliezen heeft berekend onder meer wegens gratis of tegen gereduceerde prijs geleverde dranken; deze berekening komt uit op een bedrag dat in 1977 f 10.637,72 lager en in 1978 f 22.630,25 hoger is (inclusief omzetbelasting) dan de in de jaarstukken vermelde omzetten van respectievelijk f 264.006,27 en f 264.913,10.
 10. Belanghebbende gebruikt voor de verkoop van bier glazen van 28 cl. (grote glazen) en van 22 cl. (kleine glazen).
 11. De Inspecteur heeft, uitgaande van de door belanghebbende gehanteerde verkoopprijzen, de inkoopbedragen van de onderscheidene goederen en landelijke normen voor wat betreft de verhouding tussen ingekochte hoeveelheden en verkochte aantallen consumpties een theoretische berekening gemaakt van belanghebbendes omzet in 18%-goederen, uitkomende op een bedrag dat in 1977 f 82.655,49 en in 1978 f 160.211,31 hoger is (exclusief omzetbelasting) dan in de jaarstukken is vermeld.
 12. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de boekhouding van belanghebbende niet als grondslag voor de berekening van de door belanghebbende verschuldigde omzetbelasting kan worden aanvaard; hij heeft op basis van de onder 11 genoemde berekening de verschuldigde omzetbelasting herrekend en deswege over de jaren 1977 en 1978 respectievelijk f 15.254,- en f 28.670,- in totaal f 43.924,- nageheven. Bij de bestreden uitspraak heeft hij dit standpunt gehandhaafd.

Het geschil.

Tussen partijen is in geschil het antwoord op de vraag of door de Inspecteur ter zake van de onder 11 van de feiten omschreven hogere omzet terecht de onder 12 van de feiten omschreven omzetbelasting is nageheven.

Het standpunt van belanghebbende.

Namens belanghebbende is in het beroepschrift en in de overige van hem afkomstige stukken, alsmede mondeling ter zitting, gesteld -samengevat-:

Na 1 november 1977 vond nagenoeg dagelijks boeking van de contante bedrijfsontvangsten plaats, in afgeronde bedragen, omdat het wisselgeld niet werd geteld.

In uitzonderingsgevallen werden wel eens de ontvangsten van dagen waarop zeer weinig werd ontvangen samengevoegd. De boekingen in het kasboek waren juist en de boekhouding gaf de werkelijke omzet weer. Na 17 oktober 1977 zijn slechts incidenteel kleine bedragen in het kasboek bijgeboekt. Dit en de onder 8 van de feiten omschreven wijzigingen wijzen op een zorgvuldige controle van de ontvangsten.

Het brutowinstpercentage van de 18%-goederen in 1978 is 3,2% hoger dan in 1977 ondanks een verhoging van de consumptieprijsen met 25%; dit vindt zijn oorzaak in de stijging van de inkooprijzen met ongeveer 2%, in veel meer verliesposten in 1978 dan in 1977 zoals in zijn theoretische omzetberekening weergegeven, en in de omstandigheid dat de prijzen per fust of fles, verkocht bij bruiloften enzovoorts, met minder dan 25% zijn verhoogd.

De theoretische berekening door de Inspecteur van de omzet van 18%-goederen is onjuist, omdat de Inspecteur te weinig rekening houdt met de eigen structuur van een dorpscafé als dat van belanghebbende, wat veel meer omzetverliezen met zich meebrengt dan het door de Inspecteur gehanteerde verliespercentage van 13; verder gaat de Inspecteur ervan uit dat uit een fust bier 265 glazen getapt kunnen worden bij een verhouding van geschonken grote:kleine glazen als 50:50, terwijl die verhouding in feite 90:10 was waardoor het aantal glazen per fust op 188 berekend moet worden; ook houdt de Inspecteur er geen rekening mee dat de prijsverhoging in 1978 eerst is ingevoerd na carnaval, dat was na 8 februari 1978; alleen hierdoor al is zijn omzetberekening f 12.266,75 (inclusief omzetbelasting) te hoog. Daarentegen stemt de veel nauwkeuriger theoretische omzetberekening van belanghebbende nagenoeg overeen met de werkelijkheid.

Voor 1 januari 1979 is bij hem nimmer enige theoretische omzetberekening toegepast en voordien heeft hij nimmer problemen met de Inspecteur over de omzetbelasting gehad. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de naheffingsaanslag.

Het standpunt van de Inspecteur.

De Inspecteur heeft in het vertoogsschrift en in de overige van hem afkomstige stukken, alsmede mondeling ter zitting, gesteld -samengevat-:

De ontvangstboekingen in 1978 vonden onregelmatig plaats en in ronde bedragen; de brutowinstmarge is in 1978 ten opzichte van 1977 veel minder gestegen dan overeenkomt met de prijsverhoging van 25%; in het kasboek zijn verschillende veranderingen in bedragen aangebracht; kascontrole heeft in 1978 niet plaats gevonden. Uit deze feiten blijkt dat belanghebbende in 1978 evenals in 1977 de ontvangsten heeft bepaald door afleiding uit de uitgaven. De boekhouding kan daarom niet dienen voor een juiste berekening van de omzet. Daarom is een theoretische berekening van de omzet gemaakt volgens landelijk toegepaste normen, waarbij rekening wordt gehouden met tapverlies en representatie van $\pm 13\%$; dit betekent rond 38000 consumpties per jaar. Er is rekening mee gehouden dat bij bruiloften enzovoorts tegen lagere prijzen wordt geleverd en dat 3000 consumpties per jaar tegen gereduceerde prijzen aan het bestuur van de carnavalsvereniging worden verstrekt. De Inspecteur heeft de omzet van 18%-goederen over 1977 en 1978 berekend op f 306.400,80 respectievelijk f 384.725,17 of respectievelijk f 82.655,49 en f 160.211,31 hoger (alle bedragen exclusief omzetbelasting) dan in de jaarstukken is vermeld, een en ander volgens de overgelegde berekeningen. De naheffingsaanslag is daarop gebaseerd, waartoe berekeningen zijn overgelegd.

De door belanghebbende in zijn theoretische omzetberekening opgevoerde verliezen zijn veel te hoog en niet aangetoond. Desondanks blijft er in 1978 nog een belangrijk verschil met de geboekte omzet. Uit een fust kunnen maximaal 263 grote glazen worden geschonken of 333 kleine glazen; rekening houdende met $\pm 11\%$ voor tapverliezen en gratis weggegeven consumpties, alsmede met de door belanghebbende tijdens het boekenonderzoek genoemde verhouding van 50:50 komt dat op gemiddeld 265 glazen per fust, welk aantal in de berekening is aangehouden.

Belanghebbende gaat uit van 188 glazen per fust en trekt daar nog eens allerlei omzetverliezen van af.

Uitgaande van een in deze beroepsprocedure door belanghebbende genoemde

verhouding van 90 (groot) : 10 (klein) en van 230 normale (grote) glazen respectievelijk 275 kleine glazen per fust, zouden er toch zeker 234 glazen uit een fust kunnen worden geschonken, hetgeen veel meer is dan het door belanghebbende gehanteerde aantal.

De Inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak.

De overwegingen omtrent het geschil.

Het Hof is uit eigen wetenschap bekend dat uit een fust bier minimaal 220 glazen bier, van het door belanghebbende gebruikte type met een inhoud van 28 cl., kunnen worden verkocht -en derhalve meer. indien, zoals vaststaat, ook in kleine glazen wordt geschonken-, rekening houdende met tap-, doorspoel- en leidingverliezen alsmede met als normaal te achten verliezen door gratis weggeschonken consumpties (hierna: representatieverliezen).

De theoretische omzetberekeningen van belanghebbende van de 18%-goederen moeten daarom, nu daarin de representatieverliezen afzonderlijk zijn berekend, ten minste verhoogd worden met $(220-188) \times 826 \text{ fusten} \times f 1,- = f 26.432,-$ (jaar 1977) en $(220-188) \times 864 \text{ fusten} \times f 1,25 = f 34.560,-$ (jaar 1978) tot respectievelijk f 279.800,55 en f 344.733,35, zijnde respectievelijk f 15.794,28 en f 57.190,25 hoger (alle bedragen inclusief omzetbelasting) dan de aangegeven omzetten ad respectievelijk f 264.006,27 en f 264.913,10. Belanghebbende heeft gesteld dat er naast de in die berekeningen opgenomen verliesposten nog met extra aftrekposten en verliezen rekening moet worden gehouden. Maar het Hof oordeelt dat belanghebbende die stelling niet - althans onvoldoende - aannemelijk heeft gemaakt; het Hof voegt daaraan nog toe dat die door belanghebbende opgevoerde aftrekposten en representatieverliezen uitzonderlijk hoog en daarom niet aannemelijk voorkomen.

Vaststaat dat begin 1978 de consumptieprijzen van dranken zijn verhoogd van f 1,- tot f 1,25, en dat de inkooprijzen in 1978 ten opzichte van 1977 met ongeveer 2% gemiddeld zijn gestegen.

Op grond hiervan zou naar het oordeel van het Hof te verwachten zijn, dat het brutowinstpercentage op 18%-goederen, in 1978 aanzienlijk meer dan 25-procentpunten hoger zou zijn dan in 1977, terwijl vaststaat dat die brutowinstpercentages in 1977 en 1978 waren respectievelijk 107,8% en 111%. Belanghebbende heeft deze geringe stijging trachten te verklaren door te stellen dat de prijsverhoging niet op 1 januari 1978, maar pas op 8 februari 1978 is ingegaan, door te wijzen op het

grotere bedrag aan representatieverliezen in 1978 dan in 1977, en door te stellen dat de per fust of fles verkochte dranken minder dan 25% in prijs zijn verhoogd. Vooreerst veronderstellenderwijs ervan uitgaande dat de prijsverhoging inderdaad eerst op 8 februari 1978 is ingevoerd, dan heeft dat naar belanghebbendes eigen berekening (theoretische omzetberekening, letter d) geen groter negatief effect gehad op de omzet en bruto-winst dan f 12.266,75.

Noch dit bedrag, noch het verschil in representatie-verliezen in beide jaren, noch de geringere prijsverhoging op per fust of fles verkochte dranken vormt naar 's Hofs oordeel een aannemelijke verklaring voor de slechts zeer geringe stijging van het brutowinstpercentage na een prijsverhoging van 25%, waarbij het Hof opmerkt dat de per fust of fles verkochte dranken slechts een verhoudingsgewijs gering deel uitmaken van de totale omzet.

Uit het vorenoverwogene, alsmede uit de onder 4, 5, 8, en 9 genoemde vaststaande feiten, in onderlinge samenhang beoordeeld, leidt het Hof af dat belanghebbende tot 17 oktober 1977 in het geheel geen aantekening heeft gehouden van de contante bedrijfsontvangsten en nadien in het onderhavige tijdvak de bedrijfsontvangsten onjuist en tot aanzienlijk te lage bedragen. heeft geboekt.

Het Hof is daarom van oordeel dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak niet heeft voldaan aan de op hem krachtens artikel 34 van de Wet juncto artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 rustende administratieve verplichtingen.

Het niet, onjuist en tot aanzienlijk te lage bedragen boeken van bedrijfsontvangsten is naar 's Hofs oordeel een onvolkomenheid van zodanig gewicht, dat daaruit voortvloeit de sanctie omschreven in artikel 36 van de Wet juncto artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Deze sanctie bestaat hieruit dat de rechter het beroep afwijst tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is.

Belanghebbende is naar 's Hofs oordeel - behoudens het hierna overwogene - er niet in geslaagd overtuigend aan te tonen, dat de uitspraak onjuist is, terwijl de uitgangspunten die de Inspecteur aan zijn berekeningen heeft ten grondslag gelegd of die berekeningen zelf het Hof niet onredelijk voorkomen. Aan het vorenstaande doet niet af dat de Inspecteur, naar belanghebbende heeft betoogd, de boekhouding over voorgaande jaren wel als juist heeft geaccepteerd.

Belanghebbende heeft gesteld dat de prijsverhoging van de consumpties van f 1,- naar f 1,25, anders dan de Inspecteur in zijn berekeningen heeft aangenomen, niet is ingegaan op 1 januari 1978 doch eerst op 8 februari 1978 na carnaval. Deze stelling komt

het Hof aannemelijk voor. Doordat de Inspecteur deze stelling van belanghebbende niet heeft weersproken, heeft belanghebbende de datum van invoering van de prijsverhoging tevens overtuigend aangetoond. Hiermee is tevens door belanghebbende overtuigend aangetoond dat de berekening van de Inspecteur in zoverre onjuist is.

Belanghebbende heeft berekend - welke berekening het Hof juist voorkomt en door de Inspecteur niet is betwist (theoretische omzetberekening letter d) - en daarmee overtuigend aangetoond, dat de omzet over 1978 door de Inspecteur f 12.266,75 inclusief omzetbelasting te hoog is berekend.

Daaruit volgt dat de omzetbelasting hierover, zijnde 15,25% van f 12.266,75 of (afgerond) f 1.871,- door de Inspecteur te hoog is berekend.

Het beroep is derhalve in zoverre gegrond, doch dient voor het overige te worden verworpen.

De beslissing.

Het Hof vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
vermindert de naheffingsaanslag tot een aanslag van f 42.053,-
met een verhoging van vijftwintig percent.

Gedaan op 1 maart 1985 door de heren Mr. Ubbink, Vice-President, De Vries, Raadsheer, en Mr. Woelders, Raadsheer-plaatsvervanger in tegenwoordigheid van de Griffier Mr. Drion en ondertekend door voornoemde Vice-President en door voornoemde Griffier.

Drion

Ubbink

Op 15 maart 1985 afschrift
aangetekend verzonden aan beide
partijen.

De Griffier van het Gerechtshof
te Leeuwarden.