

Gerechtshof Arnhem

tweede meervoudige belastingkamer

31 augustus 1987

Nummer: **0282/1986**

UITSPRAAK

op het beroep van B wonende te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te X op zijn bezwaar tegen de hem voor het tijdvak 1 januari 1977 tot en met 31 december 1978 opgelegde aanslag tot naheffing van omzetbelasting.

1. Naheffingsaanslag, bezwaar en beroep

1.01. De bestreden naheffingsaanslag, genummerd 999999 en gedagtekend 22 april 1980, bedraagt f.-- zijnde de som van f.-- aan belasting en f.-- (=25%) aan verhoging.

1.02. Bij de uitspraak waarvan beroep (gedagtekend 8 april 1981) is de bovenvermelde aanslag gehandhaafd; de uitspraak vermeldt de weigering van de Inspecteur van de wettelijke verhoging meer dan 75% kwijt te schelden.

1.03. Het beroepschrift is op 3 juni 1981 ter griffie van het gerechtshof te Leeuwarden ingekomen.

1.04. De belanghebbende verzoekt in beroep de naheffingsaanslag met inbegrip van de verhoging te vernietigen, althans te verlagen tot een zodanig bedrag als het Hof in goede justitie zal vermenen te behoren.

1.05. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

1.06. Het gerechtshof te Leeuwarden heeft bij uitspraak van 1 maart 1985, nr. BK 658/81 de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de naheffingsaanslag verminderd tot f.-- aan belasting met een verhoging van 25%.

1.07. De Hoge Raad der Nederlanden heeft bij arrest van 26 november 1986, nr. 23.595, de uitspraak van het gerechtshof te Leeuwarden vernietigd en het geding naar dit Hof verwezen ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van zijn arrest

1.08. Ter zitting van 30 januari 1987 te Arnhem heeft het Hof gehoord T, als gemachtigde van de belanghebbende, alsmede de Inspecteur voornoemd, bijgestaan door J hoofdcontroleur-A ter inspectie der invoerrechten en accijnzen te X.

2. De gedingstukken

2.01. Alle stukken die door het gerechtshof te Leeuwarden tot de gedingstukken zijn gerekend, alsmede de onder 1.06. genoemde uitspraak van gemeld Hof.

2.02. Belanghebbendes beroepschrift in cassatie.

2.03. Het verzoekschrift in cassatie van de staatssecretaris van financiën.

2.04. Het onder 1.07. genoemde arrest van de Hoge Raad.

2.05. De door belanghebbendes gemachtigde overgelegde notities van zijn bij de mondelinge behandeling op 30 januari 1987 gehouden pleidooi, die als in deze uitspraak ingelast moeten worden beschouwd.

3. De feiten

Het Hof merkt als voor dit geding vaststaand aan de feiten, door het gerechtshof te Leeuwarden in zijn uitspraak aangeduid met de nummers 1 tot en met 12.

4. Het geschil

4.01. Het geschil betreft de vraag of de belanghebbende heeft voldaan aan zijn administratieve verplichtingen als bedoeld in artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) en artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (hierna: de Uitvoeringsbeschikking), welke vraag de belanghebbende bevestigend doch de Inspecteur ontkennend beantwoordt.

4.02. Op grond van zijn voormelde opvatting heeft de Inspecteur belanghebbendes café-omzetten in het tijdvak van naheffing niet ontleend aan diens boekhouding, doch aan de hand van de inkoopcijfers, belanghebbendes verkoopprijzen en met behulp van uit andere café-omzetten verkregen normen - volgens de belanghebbende ten onrechte - berekend op bedragen die voor wat betreft de met 18% belaste leveringen in 1977 bijna 37% en in 1978 ruim 71% hoger waren dan de aangegeven bedragen.

4.03. Ingevolge artikel) 36 van de Wet is het antwoord op de onder 4.01. geformuleerde vraag bepalend voor de toepasselijkheid van de artikelen 25, derde lid, en 29, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: A.W.R.).

4.04. De gronden waarop de standpunten van de partijen rusten zijn vermeld in de onder 2 genoemde stukken. Daaraan is ter zitting van 30 januari 1987 nog het volgende toegevoegd:

- namens de belanghebbende: thans wordt niet meer op lucht maar op koolzuur getapt; hoeveel minder verlies daardoor optreedt is niet te zeggen.
- door de Inspecteur: de omkering van de bewijslast is niet meer in het geding ; wat dat betreft kan het in zijn pleitnotities neergelegde betoog van belanghebbendes gemachtigde dus buiten bespreking blijven; het gaat er nu alleen nog om of de Inspecteur de bieromzet juist heeft berekend en of beide partijen de basis van de berekeningen, die zijnerzijds niet op kinderachtige wijze zijn uitgevoerd, kennen.

5. Het geding tot dusver

5.01. De Hoge Raad heeft nadat het gerechtshof te Leeuwarden had beslist, dat artikel 29, eerste lid, van de A.W.R. moest worden toegepast en dat de bestreden naheffingsaanslag slechts in geringe mate te hoog was gebleken, het cassatieberoep als volgt beoordeeld:

"4.1. Aan zijn oordeel, dat belanghebbende in het onderhavige tijdvak na 17 oktober 1977 de bedrijfsontvangsten onjuist en tot aanzienlijk te lage bedragen had geboekt, heeft het Hof mede ten grondslag gelegd dat het Hof uit eigen wetenschap bekend is 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 ook in kleine glazen wordt geschonken -, rekening houdende met tap-, doorspoel- en leidingverliezen alsmede mee als normaal te beschouwen verliezen door gratis weggeschonken consumpties (representatieverliezen).

De tegen deze grondslag van voormeld oordeel gerichte grief van belanghebbende treft doel.

Nu niet zonder meer duidelijk is dat voormelde aan het Hof uit eigen wetenschap bekende feiten uit voor een ieder toegankelijke bronnen kenbaar waren en het Hof niet vermeldt aan welke bron het zijn kennis ontleende, is het immers niet uitgesloten dat te dezen is geput uit mededelingen of waarnemingen welke buiten het geding aan het Hof ter kennis zijn gekomen en waarvan partijen in het geding onkundig zijn gebleven, zodat zij niet in staat zijn geweest zich daarover uit te laten.

Dientengevolge is 's Hofs uitspraak op dit punt niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

4.2. 's Hofs oordeel, dat belanghebbende zijn stelling, dat er naast de door hem in zijn theoretische berekeningen opgenomen verliesposten nog met extra in die berekeningen opgevoerde aftrekposten en representatieverliezen rekening moet worden gehouden, niet, althans onvoldoende, aannemelijk heeft gemaakt, zulks

mede gezien de uitzonderlijke hoogte van die posten en verliezen, kan als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk in cassatie niet met vrucht worden bestreden.

4.3. Het Hof heeft vastgesteld, dat begin 1978 de consumptieprijzen van bier en frisdrank 25% zijn gestegen en dat de inkooprijzen in 1978 ten opzichte van 1977 met ongeveer 2% gemiddeld zijn gestegen, voorts dat de minder in prijs verhoogde dranken welke per fust of fles worden verkocht, een verhoudingsgewijs gering deel uitmaakten van de totale omzet, en ten slotte dat de door belanghebbende in 1977 en 1978 behaalde brutowinstpercentages respectievelijk 107,8% en 111% bedroegen.

Vervolgens heeft het Hof, uitgaande van de door belanghebbende gestelde omstandigheid dat voormelde prijsverhoging van 25 % eerst op 8 februari 1978 heeft plaatsgevonden, daaraan de gevolgtrekking verbonden dat die omstandigheid naar belanghebbendes eigen theoretische berekening geen groter negatief effect op de omzet en brutowinst heeft gehad dan f,--.

Bezien in het licht van voormelde vaststellingen en evenvermelde gevolgtrekking is 's Hofs oordeel dat noch voormeld geldbedrag, noch een door belanghebbende beweerd groter representatieverlies in 1978 dan in 1977, noch de geringere prijsverhoging op per fust of fles verkochte dranken een aannemelijke verklaring vormt voor voormelde zeer geringe stijging van het brutowinstpercentage, welk oordeel van feitelijke aard is, niet onbegrijpelijk.

4.4. Het onder 4.1. overwogene brengt mee dat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven, verwijzing moet volgen en de op de aldaar gegrond bevonden grief voortbouwende grieven van belanghebbende geen behandeling behoeven".

6. Het oordeel van het Hof

6.01. De belanghebbende verdedigt zijn standpunt, dat hij zijn administratieve verplichtingen niet in die mate heeft verzaakt dat artikel 29, eerste lid, van de A.W.R. toepassing moet vinden, onder meer en voor wat betreft de omzetcijfers in hoofdzaak met de stelling dat hij uit een fust bier gemiddeld ongeveer 194 verkoopbare glazen tapt, waarvan echter in 1977 bijna 35 en in 1978 zelfs ruim 44 glazen geen opbrengst opleverden. Een toelichting op deze aantallen volgt hierna onder 6.06.

6.02. De Inspecteur, op wie te dezen de bewijslast rust, heeft aannemelijk gemaakt dat in de door belanghebbende gebruikte glazen van 28 en 22 cl onderscheidenlijk 19 en 16 cl bier wordt getapt. Hij heeft echter onvoldoende tegenbewijs geleverd tegen belanghebbendes stelling dat negen keer zoveel grote als kleine glazen bier worden getapt. Hiervan uitgaande bevat elk tiental glazen dan gemiddeld 187 cl bier.

6.03. Omdat een fust 50 liter bier bevat, kunnen daaruit door belanghebbende gemiddeld ruim 267 glazen worden getapt. Omdat nog rekening moet worden gehouden met ettelijke glazen per fust aan tapverliezen, volgt uit het vorenstaande dat de berekening van de Inspecteur, gebaseerd op 265 voor belanghebbende verkoopbare glazen per fust, niet juist kan zijn en tot een te hoge uitkomst leidt.

6.04. De belanghebbende stelt de tap- en leidingverliezen op 19 glazen per fust. Gelet op de door de Inspecteur genoemde percentages ($2\frac{1}{2}$ - $7\frac{1}{2}$ %) acht het Hof dit aantal niet onaannemelijk, zodat nog 248 verkoopbare glazen per fust resteren. Eveneens onverkoopbaar is het door de belanghebbende genoemde dood bier, zuur bier en schuimbier, volgens zijn gegevens in 1977 gemiddeld $1\frac{1}{4}$ en in 1978 ruim twee glazen per fust.

6.05. In 1977 heeft de belanghebbende $826 \times 246\frac{3}{4} = 203.800$ glazen bier kunnen verkopen en in 1978 $864 \times 246 = 212.500$ glazen.

Voor de berekening van de omzet zullen op deze aantallen nog in mindering moeten worden gebracht de glazen bier die gratis zijn verstrekt. Op basis van de door belanghebbende verstrekte gegevens zouden onderscheidenlijk in 1977 en 1978 ongeveer de volgende aantallen zijn weggegeven: aan de goede drinkers (6.608/6.912), de bruiloftsgangers (1978: 2.214), de vrienden van medewerkers (1978: 3.120), de vierders van het tweede lustrum (1978: 800), wedders en jarigen (1.456/3.000), bezoekers oudejaarsavond (493/492), bezoekers nieuwjaarsdag (493/492), het carnavalsbestuur (493/440), de voetballers (2.467/2.706), de feestvierders (493/492), de motorrenners (500/500), de laatste gasten (5.600/5.600), wedstrijddeelnemers (5.600/5.600), de medewerkers (3.900/5.720), jury miss-verkiezing (75/75), de biljarters (1977: 900), de vergaderaars (570/650) en de verjaardagsgasten (493/492). De totalen (30.141/39.305) zijn niet de zuivere aantallen weggegeven glazen bier, omdat er soms ook andere dranken dan bier in

zijn begrepen, terwijl anderzijds niet alle gratis getapte glazen konden worden meegeteld. Niettemin acht het Hof deze getallen nauwkeurig genoeg om er de volgende conclusies op te baseren.

6.06. Als de onder 6.05. vermelde cijfers juist zijn, zou de belanghebbende in 1977 ruim 173.650 en in 1978 ongeveer 173.200 glazen bier hebben verkocht, en daarnaast per fust in 1977 gemiddeld $36 \frac{1}{2}$ glas en in 1978 zelfs $45 \frac{1}{2}$ glas hebben weggegeven. (De - geringe - verschillen met de onder 6.01. genoemde cijfers zijn toe te schrijven aan het door het Hof aangenomen hogere aantal glazen per fust).

Het Hof komt deze uitkomst, dat in 1977 minder dan 211 en in 1978 zelfs nog maar minder dan 201 glazen bier tegen betaling werden verstrekt op een aantal van ongeveer 246 verkoopbare glazen uit een fust, ongeloofwaardig voor.

Hoezeer de belanghebbende ook de nadruk legt op de structuur en de bijzondere positie van zijn bedrijf als dorpscafé, deze kunnen naar het oordeel van het Hof toch niet meebrengen dat hij aan elke 7 (1977) dan wel 6 (1978) getapte glazen bier er één weggeeft.

6.07. Het Hof schrijft het onaanvaardbare resultaat van belanghebbendes berekeningen toe aan dubbeltellingen (zoals: knobelen met de voetballers, of na het laatste rondje afrekenen met de goede drinkers) en aan te hoge schattingen.

De Inspecteur meent op grond van elders verzamelde gegevens dat door tapverliezen en representatie 13% van de inhoud van een fust bier voor de omzet verloren kan gaan; dit komt neer op bijna 35 glazen per fust.

Omdat het Hof 21 glazen als onverkoopbaar heeft aangemerkt (zie 6.04.) blijven voor representatie nog 14 glazen over.

Het Hof ziet geen aanleiding te veronderstellen dat het genoemde percentage en de bijbehorende aantallen glazen in dit geval lager zijn. Evenmin echter heeft de belanghebbende aannemelijk gemaakt dat zij in dezen hoger moeten uitvallen.

In het navolgende zal het Hof mitsdien ervan uitgaan dat de belanghebbende in 1977 en 1978 uit een fust bier gemiddeld 232 glazen heeft verkocht.

6.08. Nu het gerechtshof te Leeuwarden met als uitgangspunt minimaal 220 uit een fust verkochte glazen bier, alsmede op andere - door de Hoge Raad niet onjuist bevonden - gronden tot het oordeel is gekomen dat de belanghebbende in het tijdvak waarover is nageheven niet heeft voldaan aan de op hem krachtens artikel 34 van de Wet, alsmede artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking rustende administratieve verplichtingen, neemt dit Hof naar aanleiding van het onder 6.07. overwogene het voormelde oordeel over en maakt het tot het zijne.

Eveneens neemt het op dezelfde gronden de conclusie van het gerechtshof te Leeuwarden over dat de sanctie omschreven in artikel 36 van de Wet en in artikel 29, eerste lid, van de A.W.R. toepassing dient te vinden.

6.09. Het Hof is van oordeel dat de bestreden uitspraak slechts in zoverre onjuist is gebleken, dat de Inspecteur had moeten uitgaan van een prijsverhoging op 8 februari 1978 in plaats van op 1 januari van dat jaar. De belanghebbende, op wie na de verwerping van de boekhouding ingevolge artikel 29 A.W.R. de bewijslast rust om aan te tonen dat de door de Inspecteur gehanteerde berekening onjuist is, heeft onvoldoende tegenbewijs geleverd tegen het uitgangspunt van de Inspecteur dat evenveel grote als kleine glazen bier worden getapt.

6.10. De correctie in verband met de prijsverhoging belooft, zoals het gerechtshof te Leeuwarden reeds heeft vastgesteld, f,--.

7. De conclusie

De naheffingsaanslag moet worden verminderd met 15.25% van f,-- = (afgerond) f,--, aan belasting.

8. De beslissing

Het gerechtshof vernietigt de uitspraak van de Inspecteur en vermindert de naheffingsaanslag tot f.-- aan belasting met een verhoging van vijftientig procent.

Aldus gedaan ter raadkamer van het gerechtshof te Arnhem op 31 augustus 1987 door prof. mr. Smit, vice-president, als voorzitter, mr. Walt en prof. dr. Zwemmer, raadsheren, in tegenwoordigheid van mr. drs. Haas als griffier.

Haas

Smit