

GERECHTSHOF TE LEEUWARDEN

EERSTE MEERVOUDIGE

BELASTINGKAMER

Nr. 352/86

UITSPRAAK

27 mei 1988

Uitspraak op het beroep van X te Z betreffende de hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1979 tot en met 31 december 1979 alsmede tegen het kwijtscheldingsbesluit.

Ontstaan en loop van het geding.

De onderhavige naheffingsaanslag is door de Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Y opgelegd, tot een bedrag van f. 31.635,-- aan enkelvoudige belasting met een verhoging van 100%, waarvan ambtshalve 75% is kwijtgescholden. Na tijdig bezwaar is de naheffingsaanslag bij de bestreden uitspraak d.d. 8 januari 1986 gehandhaafd, terwijl op gelijke datum bij het bestreden kwijtscheldingsbesluit 75% van de (oorspronkelijke) verhoging is kwijtgescholden.

Belanghebbende is tegen de uitspraak en tegen het kwijtscheldingsbesluit in beroep gekomen bij een beroepschrift, dat bij het Hof is ingekomen op 7 maart 1986.

Tot de gedingstukken behoren voorts:

- aanvulling beroepschrift, d.d. 25 maart 1986;
- aanvulling beroepschrift d.d. 22 april 1986;
- verzoogschrift;
- pleitnota belanghebbende ter zitting 20 november 1986;
- brief Inspecteur d.d. 5 december 1986;
- brief belanghebbende d.d. 19 januari 1987;
- brief Inspecteur d.d. 11 februari 1987;
- brief belanghebbende d.d. 20 februari 1987;
- brief Inspecteur d.d. 27 februari 1987;
- pleitnota belanghebbende ter zitting 12 mei 1987;
- brief Inspecteur d.d. 18 augustus 1987;
- brief belanghebbende ingekomen 28 augustus 1987;

- pleitnota belanghebbende ter zitting 8 oktober 1987;
- pleitnota Inspecteur ter zitting 8 oktober 1987;
- brief van A d.d. 5 oktober 1987, als pleitnota voorgedragen ter zitting van 8 oktober 1987.

Van deze stukken zijn telkens afschriften verstrekt aan de tegenpartij.

De inhoud van alle genoemde stukken met bijlagen wordt geacht hier te zijn ingevoegd.

De zaak is behandeld op na te noemen zittingen:

- te T op 20 november 1986; aanwezig: belanghebbende en diens gemachtigde bijgestaan door de heer B, alsmede de Inspecteur bijgestaan door een van zijn ambtenaren en door de Inspecteur der directe belastingen te W;
- te T op 12 mei 1987; aanwezig: belanghebbende en diens gemachtigde bijgestaan door de heer B, alsmede de Inspecteur bijgestaan door een van zijn ambtenaren en door de Inspecteur der directe belastingen te W;
- te Leeuwarden op 8 oktober 1987; aanwezig: belanghebbende en diens gemachtigde, bijgestaan door de heren C en D, alsmede de Inspecteur bijgestaan door een van zijn ambtenaren en door de Inspecteur der directe belastingen te W.

Op deze zittingen zijn voornoemde pleitnota's voorgedragen en overgelegd.

Feiten.

Blijkens de gedingstukken en het verhandelde ter zittingen staat tussen partijen vast:

1. Belanghebbende exploiteerde in het onderhavige tijdvak, en zo ook in voorgaande en in latere jaren, te V een pizzeria en is als zodanig ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (: de Wet).
2. Belanghebbende heeft de verschuldigde belasting berekend op basis van het in artikel 26 van de Wet bedoelde kasstelsel.
3. Voor de berekening van de verschuldigde belasting in het onderhavige tijdvak is belanghebbende uitgegaan van de in zijn kasboek geboekte ontvangsten - inclusief kasverschillen - ad f. 1.223.972,13, waarvan volgens belanghebbendes berekeningen belast is naar het 0%-tarief f. 2.000,-, naar het 18%-tarief f. 392.539,08 en naar het 4%-tarief f. 829.433,05.

4. De aldus berekende belasting is f. 7.664,63 hoger dan op de aangiften over het onderhavige tijdvak is voldaan.
5. Het bedrag van - afgerond - f. 7.664,-- is op 21 januari 1985 door belanghebbende alsnog betaald en door de ontvanger aangemerkt als een betaling op de onderhavige aanslag.
6. Bij het opleggen van de onderhavige naheffingsaanslag heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld, dat de ontvangsten tot een aanzienlijk bedrag te laag zijn geboekt en dat daardoor de op aangiften voldane belasting tot het in de aanslag opgenomen bedrag te laag is voldaan. Bij de bestreden uitspraak heeft de Inspecteur dit standpunt gehandhaafd.
7. Blijkens het bestreden kwijtscheldingsbesluit heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude en dat bij het opleggen van de aanslag ten onrechte een deel van de verhoging werd kwijtgescholden, waarop niet zal worden teruggekomen.

Geschil en standpunten van partijen.

Tussen partijen is in geschil:

1. of de naheffingsaanslag voor wat betreft de enkelvoudige belasting al dan niet terecht is opgelegd;
2. of de Inspecteur van de verhoging al dan niet terecht niet meer dan 75% heeft kwijtgescholden. Partijen doen hun wederzijdse standpunten steunen op de argumenten aangevoerd in de gedingstukken. Op de zittingen zijn naast het gestelde in de pleitnota's geen wezenlijk nieuwe argumenten aangevoerd. Wel heeft de Inspecteur ter zitting van 20 november 1986 bezwaar gemaakt tegen een gelijktijdige mondelinge behandeling met de procedures inzake de navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting voor de jaren 1979 en 1980.

Overwegingen omtrent de geschilpunten.

Gelijktijdige behandeling.

1. Naar 's Hofs oordeel is de Inspecteur niet in zijn verdediging geschaad, doordat op de zittingen de onderhavige procedure gelijktijdig is behandeld met de procedures inzake aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting, nu de Inspecteur en zijn

ambtsgenoot der directe belastingen al hun argumenten hebben kunnen verwoorden en bovendien over en weer tot elkanders bijstand zijn opgetreden.

Enkelvoudige belasting, ontvangstenverantwoording.

2. de Inspecteur heeft zijn standpunt, dat belanghebbende de ontvangsten tot een aanzienlijk bedrag te laag heeft geboekt en ook overigens niet heeft voldaan aan de administratieve verplichtingen omschreven in artikel 34 van de Wet in verband met artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (:Uitv.besch.) onder meer doen steunen op:
het ontbreken van een regelmaat in de privé-opnamen, zowel in grootte als in tijd;
 - de uitkomsten van de X^2 -methode;
 - het onvolledig boeken van inkopen;
 - het lage brutowinstpercentage in vergelijking met andere jaren;
 - het zeer grote verschil tussen de door hem berekende theoretische omzet en de geboekte ontvangsten.
3. De Inspecteur heeft ter staving van zijn standpunt aangaande de privé-opnamen een overzicht daarvan overgelegd (bijlage 8 bij verzoekschrift), waarvan de cijfermatige juistheid op zichzelf door belanghebbende niet is weersproken, en waaruit blijkt dat belanghebbende in de weeknummers 1 tot en met 4, 16, 17 en 27 tot en met 35 geen privé-opnamen heeft geboekt, met de aantekening bij weeknummers 27 tot en met 35: "verblijf in U?".
4. Het Hof is van oordeel dat uit een en ander kan worden afgeleid dat de ontvangsten in de weken nummers 1 tot en met 4, 16 en 17 niet volledig zijn geboekt.
5. De door belanghebbende gegeven verklaring, als zouden privé-opnamen zijn gedaan uit een door hem gedreven onderneming in U, verwerpt het Hof, nu belanghebbende ter zitting desgevraagd heeft verklaard geen jaarstukken van die onderneming te kunnen overleggen, en ook anderszins niet aannemelijk heeft gemaakt dat, wanneer en tot welke omvang uit die eventuele onderneming bedragen

voor privé zijn opgenomen.

6. De Inspecteur heeft onder uiteenzetting van de X^2 -methode, zijnde een uit de statistiek ontsproten waarschijnlijkheidsberekening, gesteld dat in 100 achtereenvolgende ontvangstboekingen voor wat betreft de tientallen één keer een 4 en één keer een 8 werd gebruikt, dat een duidelijke voorkeur bestond voor de cijfers 1 en 0, dat de waarde van X^2 86,2 was, terwijl bij waarden van X^2 boven het getal 30 toevalspatronen onmogelijk zijn.
7. Belanghebbende heeft de cijfermatige uitkomsten van de berekeningen van de Inspecteur niet bestreden, doch slechts gesteld dat de X^2 -methode onvoldoende bewijs is voor de ondeugdelijkheid van de boekingen.
8. Naar 's Hofs oordeel kunnen voornoemde uitkomsten van de X^2 -methode steun geven aan de stelling, dat de ontvangsten niet juist zijn geboekt, mits in samenhang met andere gegevens.
9. De Inspecteur heeft onweersproken gesteld dat in de periode januari tot oktober 1979 geen inkopen vermouth zijn geboekt, dat vermouth sinds 1976 op belanghebbendes prijslijsten staat, dat in 1979 slechts 3 inkopen van ijs tot een bedrag van f. 2.537,-- zijn geboekt hoewel ijs een veel verkocht produkt is in een pizzeria.
10. Op grond hiervan acht het Hof aannemelijk dat contante inkopen van vermouth en ijs niet volledig zijn geboekt. Daaraan doen de verklaringen van E en F niet af.
11. De Inspecteur heeft gesteld dat de brutowinst uitgedrukt in een percentage van de inkopen, uitgaande van de geboekte ontvangsten, is geweest in 1978 104,1%, in 1979 84,58%, in 1980 102,62%, in 1981 118,55% en in 1982 105,58%.
12. Belanghebbende heeft daartegenover gesteld, dat de brutowinst uitgedrukt in een percentage van de omzet, uitgaande van de geboekte ontvangsten, is geweest in 1978 50,9%, in 1979 47,2%, in 1980 50,7%, in 1981 54,3% en in 1982 51,4%.
Deze percentages omgerekend naar percentages van de inkopen zijn respectievelijk 103,7%, 89,4%, 102,8%, 118,8% en 105,8%.

13. Het Hof laat in het midden welke percentages de juiste zijn, doch constateert dat in beide cijferreeksen het jaar 1979 een belangrijk lager percentage vertoont dan de andere jaren.
14. Naar 's Hofs oordeel heeft belanghebbende hiervoor geen aannemelijke verklaring gegeven.
15. De Inspecteur heeft een theoretische omzetberekening gemaakt, uitgaande van de geboekte inkoophoeveelheden, resulterende in een aanzienlijk hogere omzet dan geboekt.
16. Het Hof heeft op de zittingen van 20 november 1986 en 12 mei 1987 aan belanghebbende verzocht aan te geven welke onjuistheden in die berekeningen voorkomen.
Belanghebbende heeft als antwoord daarop zelf theoretische omzetberekeningen gemaakt, resulterend in een omzet inclusief omzetbelasting van f. 895.964,-- voor aan het lage omzetbelastingtarief onderworpen goederen (hierna: de 4%-goederen) en van f. 402.561,-- voor de aan het hoge omzetbelastingtarief onderworpen goederen (hierna: 18%-goederen), waarmee belanghebbende naar 's Hofs oordeel in voldoende mate de gevraagde inlichtingen heeft verstrekt.
17. Voor wat betreft de door belanghebbende berekende theoretische omzet van de 4%-goederen merkt het Hof het volgende op.
18. Belanghebbende stelt het verlies wegens bankmeel van op 3120 kg. Gelet op de verklaring van G. d.d. 10 juni 1987 acht het Hof een verlies wegens bankmeel van circa 12 gram per pizza aannemelijk. Gelet op het aantal gebakken pizza's, volgens belanghebbende 99400, volgens de Inspecteur 149948, acht het Hof een verlies wegens bankmeel van circa 1800 kg aannemelijk. Een hoger verlies is door belanghebbende niet aannemelijk gemaakt.
19. Belanghebbende stelt het verlies door verdroging en verzuring van deeg op 40% van de deegproductie.
In soortgelijke omzetberekeningen over latere jaren stelt belanghebbende dit verlies op 20% van de deegproductie. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat dit

verliespercentage in 1979 hoger is geweest dan in later jaren. In het bijzonder acht het Hof niet aannemelijk dat dit een gevolg zou zijn van een gewenningsproces of van vaste inkoophoeveelheden bij bakkerij H, nu belanghebbende reeds jarenlang een pizzeria exploiteert en hij blijkens het overzicht van bakkerij H, d.d. 6 juni 1986 en de verklaring van I, d.d. 10 januari 1987 althans nog tot in 1981 deeg inkocht van die bakkerij, zodat niet aannemelijk is dat de omstandigheden in 1979 wezenlijk verschilden van die in latere jaren.

20. Evenmin kent het Hof in dit verband waarde toe aan het overzicht van verkochte en gebakken pizza's overgelegd bij brief d.d. 17 juni 1986 van belanghebbende aan de Inspecteur, nu dit overzicht geen betrekking heeft op het jaar 1979 en bovendien niet verklaart waarom slechts een verhoudingsgewijs gering deel van de gebakken pizza's wordt verkocht.
21. Uit het overgelegde schaderapport d.d. 2 mei 1980 is wel af te leiden dat door brand koffie en taarten verloren zijn gegaan met een waarde van respectievelijk f. 500,- en f. 72,-, doch niet dat pizza's of grondstoffen daarvoor zijn verbrand. Gelet op voornoemde schadebedragen schat het Hof de omzetsderving van koffie en taarten op maximaal f. 1.500,-. Een hogere omzetsderving op 4%-goederen is door belanghebbende niet aannemelijk gemaakt.
22. Belanghebbende heeft ter zitting van 20 november 1986 erkend dat de gemiddelde verkoopprijs van pizza's door de Inspecteur terecht is gesteld op f. 8,75 per stuk inclusief omzetbelasting.
23. Met inachtneming van hetgeen is overwogen onder 18 tot en met 22 is de theoretische omzet van de 4%-goederen inclusief omzetbelasting, uitgaande van de berekening van belanghebbende, ten minste te berekenen op f. 1.241.000,-, zijnde:

inkopen meel	16200 kg
af: verlies bankmeel	1800 kg
af: meel voor broodbereiding	<u>1560 kg</u>
meel voor pizza's	12840 kg
25% toevoeging vocht	<u>3210 kg</u>
deegproductie	16050 kg
inkopen deeg	<u>27016 kg</u>
totale deeghoeveelheid	43066 kg
af: 20% verlies door verdroging en verzuring	<u>8614 kg</u>
deegverbruik voor pizza-productie	34452 kg
Uit 1 kg deeg kunnen 4 pizza's worden gebakken.	
pizza-productie 34452 x 4 =	137808 stuks
bedrijfsmatige en privé-onttrekkingen	<u>11440 stuks</u>
verkoop afgerond	126000 stuks
	=====
omzet pizza's 126000 x f. 8,75	f. 1.102.500,--
omzet keuken en koffie	- <u>140.000,--</u>
	f. 12.42.500,--
af: brandschade	- <u>1.500,--</u>
totaal omzet 4%-goederen inclusief omzetbelasting	f. 12.41.000,--

24. Voor wat betreft de door belanghebbende berekende theoretische omzet van de 18%-goederen merkt het Hof het volgende op.
25. Na aanvankelijk in zijn brief d.d. 19 januari 1987 een andere berekening te hebben gemaakt, heeft belanghebbende in zijn brief d.d. 18 augustus 1987 de omzet van de 18%-goederen berekend op f. 402.561,--, zonder aftrek van de in de eerste brief genoemde brandschade.
26. Uit het overgelegde schaderapport d.d. 2 mei 1980 is af te leiden door brand voor f. 120,-- bier en voor f. 2.004,-- wijnen en gedestilleerd verloren zijn gegaan. Het Hof schat de hieruit voortvloeiende omzetsderving op maximaal f. 6.600,--. Een hoger bedrag is door belanghebbende niet aannemelijk gemaakt.
27. De omzet van flessen J-bier is ten gevolge van een rekenfout door belanghebbende f. 12.000,-- te laag berekend.

28. Met inachtneming van hetgeen is overwogen onder 26 en 27 is de theoretische omzet inclusief omzetbelasting van de 18%-goederen, uitgaande van de berekening van belanghebbende, ten minste		
te stellen op		f. 407.961,--
te weten:		
door belanghebbende berekend		f. 402.561,--
rekenfout	bij	12.000,--
brandschade	af	<u>6.600,--</u>
totaal omzet 18%-goederen		
inclusief omzetbelasting		f. 407.961,--

29. Uit de onder 23 en 28 vermelde berekeningen volgt dat de gezamenlijke theoretische omzet van 4%-en 18%-goederen, uitgaande van de berekeningen van belanghebbende en met inachtneming van noodzakelijke correcties daarop, ten minste is geweest f. 1.241.000,-- + f. 407.961,-- = f. 1.648.961,--, terwijl die omzet volgens de boekhouding f. 1.221.972,-- was, alle bedragen inclusief omzetbelasting.

30. Gelet op hetgeen onder 4, 8, 10, 13, 14 en 29 is overwogen, in onderlinge samenhang beoordeeld, is het Hof van oordeel dat de ontvangsten door belanghebbende tot een bedrag van ten minste f. 426.989,-- te laag zijn geboekt en dat niet alle inkopen zijn geboekt.

31. Belanghebbende heeft daardoor niet voldaan aan de op hem rustende administratieve verplichtingen, omschreven in artikel 31 van de Uitv.besch. Deze tekortkomingen zijn naar 's Hofs oordeel onvolkomenheden van zodanig gewicht, dat daaruit voortvloeit de sanctie omschreven in artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (:A.W.R.), welke sanctie ingevolge artikel 36 van de Wet van overeenkomstige toepassing is.

32. De sanctie bestaat hieruit dat de rechter het beroep afwijst tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is.

Belanghebbende heeft die onjuistheid naar 's Hofs oordeel niet doen blijken.

33. Tevens heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt, laat staan doen blijken, dat de uitgangspunten die de Inspecteur aan zijn berekeningen ten grondslag heeft gelegd, of die berekeningen zelf, onjuist zijn geweest, terwijl die uitgangspunten en berekeningen het Hof niet onredelijk voorkomen.

34. Het Hof merkt hierbij op dat die berekeningen leiden tot een na te heffen belastingbedrag van f. 35.029,-- inclusief het onder 4 van de feiten vermelde bedrag ad f. 7.664,--, terwijl slechts f. 31.635,-- is nageheven.
35. Het beroep is voor wat betreft de enkelvoudige belasting ongegrond.

Kwijtscheldingsbesluit.

36. Gelet op het bedrag aan ontvangsten ad f. 426.989,-- dat ten minste niet is geboekt, welk bedrag zowel absoluut als in verhouding tot de wel geboekte omzet aanzienlijk is, is het Hof van oordeel dat het aan de zeer grove schuld van belanghebbende te wijten is dat belanghebbende aanvankelijk te weinig belasting op aangifte heeft voldaan.
37. Onder deze omstandigheden handelde de Inspecteur niet in strijd met de redelijkheid door bij afweging van de betrokken belangen niet meer dan 75% van de verhoging kwijt te schelden.
38. Niet is gesteld of aannemelijk geworden dat de Inspecteur anderszins heeft gehandeld in strijd met de andere in artikel 27, lid 2 van de A.W.R. genoemde rechtregels.
39. Het kwijtscheldingsbesluit dient te worden bevestigd.

Beslissing.

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Inspecteur;
handhaaft het kwijtscheldingsbesluit.

Gedaan op 27 mei 1988 door de heren Mr. Bulthuis, Vice-President, De Vries en Mr. Streppel, Raadsheren, in tegenwoordigheid van de Griffier Gerrits en ondertekend door voornoemde Vice-President en door voornoemde Griffier.

Van de beslissing inzake het kwijtscheldingsbesluit zal het Hof mededeling doen in de openbare zitting te Leeuwarden van donderdag 20 oktober 1988 te 9.30 uur.

Gerrits

Bulthuis

Op 17 OKT. 1988 afschrift
aangetekend verzonden aan beide
partijen.

De Griffier van het Gerechtshof
te Leeuwarden.