

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

19 juni 1985.

nr. 23.131

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 3 juli 1984 betreffende de aan X te Z voor het jaar 1977 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is voor het jaar 1977 een aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f. 41.726,-- en van belanghebbendes echtgenote van f. 1.867,--, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is gehandhaafd.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

"Belanghebbende exploiteert sedert 1975 te Z een café annex slijterij onder de naam A. Tot en met 14 januari 1977 exploiteerde hij ook een friture. De dranken voor het café en de slijterij, waaronder bier en frisdrank, betrok en betreft hij van Drankenhandel B in Y. Snacks en dergelijke kleine etenswaren betrok hij van de handelsonderneming C te W.

De echtgenote van belanghebbende heeft een volledige dagtaak in het bedrijf. Het boekjaar van belanghebbende is gelijk aan het kalenderjaar. Voor

het café annex slijterij en de friture werd één boekhouding gevoerd. Ter gelegenheid van een bij B en C

door de fiscus ingesteld onderzoek zijn renseignementen opgemaakt betreffende door deze bedrijven gedane leveranties. Van de bij B opgemaakte renseignementen hebben er (volgens de Inspecteur) twintig betrekking op belanghebbende en van de renseignementen opgemaakt bij C zeven. De met de eerstbedoelde twintig renseignementen corresponderende facturen zijn in copie door de Inspecteur in het geding gebracht; al deze facturen, die door de fiscus zijn gelicht uit de administratie van B, hebben betrekking op in 1977 door B gedane leveranties van fusten bier, een zevental daarvan tevens op de levering van kratten frisdrank en één tevens op de levering van flessen p en rosé.

De zeven bij C opgemaakte renseignementen, die volgens de Inspecteur betrekking hebben op belanghebbende, zijn niet in het geding gebracht. Wel heeft de Inspecteur als bijlagen A tot en met F bij zijn verzoekschrift copieën overgelegd van facturen die uit de administratie van C zijn gelicht.

Twee van de facturen zijn gedagtekend 15 december 1976 en dragen als nummer 27295 en 27296, twee zijn gedagtekend 22 december 1976 en genummerd 27523 en 27524 en twee zijn gedagtekend 5 januari 1977 en genummerd 00038 en 00039; op het ene exemplaar van ieder paar facturen is de daarop oorspronkelijk voorkomende vermelding "X a-straat Z" of "X Z" doorgehaald en op het andere exemplaar is telkens vermeld "contante verkopen".

In zijn verzoekschrift maakt de Inspecteur er melding van dat het paarsgewijze opmaken van facturen waarvan één met de vermelding "contante verkopen", het de afnemers van C mogelijk maakte systematisch de op de laatstbedoelde facturen in rekening gebrachte inkopen buiten hun boekhouding te houden (en volgens de Inspecteur heeft ook belanghebbende door deze wijze van facturering bij C gedane inkopen niet in zijn boekhouding verantwoord).

Na de bij B en C ingestelde onderzoeken is vanwege de Inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld. Hierbij bleek dat de bij C gelichte facturen 27295, 27523 en 00038 wel maar de facturen nummer 27296, 27524 en 00039 niet door belanghebbende geboekt waren, terwijl toen voorts bleek dat géén van de twintig hierboven bedoelde leveringen van B door belanghebbende in zijn boekhouding was verantwoord.

Voorshands daargelaten belanghebbendes stelling dat niet al deze twintig facturen op hem betrekking hebben, staat voor wat betreft de overige facturen vast dat het hier gaat om bestellingen die door belanghebbende zijn

gedaan en die in zijn café zijn afgeleverd, en door hem - contant - zijn afgerekend en in zijn café zijn geconsumeerd.

Naar aanleiding van de hiervoor bedoelde bij het boekenonderzoek bij belanghebbende gedane bevindingen (het in de op 1976 betrekking hebbende boekhouding niet geboekt zijn van twee facturen van C en in 1977 van één factuur van C en twintig facturen van B) heeft de Inspecteur geconcludeerd dat belanghebbende in die jaren omvangrijke inkopen niet heeft geboekt en dat de door hem in die jaren gevoerde boekhouding geen betrouwbare grondslag voor de winstbepaling kan bieden en dat deze dient te worden verworpen. Vervolgens heeft de Inspecteur de winst over die jaren schattenderwijze bepaald, zich daarbij bedienende van een theoretische omzetberekening, waarbij "is uitgegaan van ervaringsgegevens alsmede van normale prijsstijgingen door de jaren heen" (pagina 6 van het verzoekschrift).

De uitkomst van die berekening (welke is vermeld op pagina 6 tot en met 8 van het verzoekschrift en welke als hier herhaald geldt) is dat belanghebbende in 1977 f. 41.196,-- te weinig aan omzet in zijn café annex slijterij en friture heeft verantwoord en voor het café annex slijterij f. 7.942,-- te weinig aan inkopen en voor de friture f. 455,-- (het bedrag van factuur 00039 exclusief BTW).

Volgens de theoretische omzetberekening van de Inspecteur heeft belanghebbende tussen 1 januari 1977 en 14 januari 1977 in zijn friture een omzet exclusief BTW van f. 18.466,-- behaald en in het hele jaar 1977 in zijn café annex slijterij een omzet exclusief BTW van f. 207.174,--"

Het Hof heeft het geschil aldus weergegeven:

"Volgens belanghebbende is hij over 1977 geen inkomstenbelasting verschuldigd en had geen aanslag mogen worden vastgesteld. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van zijn uitspraak."

Het Hof heeft voor de standpunten van partijen verwezen naar de stukken van het geding, overwegende dat daaraan ter zitting geen andere argumenten zijn toegevoegd voor zover uit het door het Hof omtrent het geschil overwogene niet anders volgt.

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"De Inspecteur heeft het door belanghebbende aangegeven belastbare inkomen van f. 6.058,- (voor toepassing van de fiscale oudedagsreserve) op grond van het bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek gecorrigeerd met f. 35.668,-. De specificatie van die correctie is vermeld op pagina 1 van het verzoekschrift.

Belanghebbende heeft, zoals blijkt uit pagina 2 van zijn op 5 januari 1981 bij het Hof ingekomen aanvullende beroepschrift slechts tegen de eerste drie posten van die specificatie stelling genomen.

De eerste in geding zijnde post is in het verzoekschrift omschreven als "omzetcorrectie (exclusief BTW)" ad f. 41.196,- de tweede als "correctie inkoopwaarde" ad negatief f. 9.660,- (welk bedrag nader is gespecificeerd op pagina 8 van het verzoekschrift, waaronder "niet-geboekte inkopen drank" f. 7.942,- en "niet-geboekte inkopen "C" f. 455,-) en de derde als "kleine ondernemersregeling" negatief f. 582,- (de bedragen ad f. 41.196,- f. 7.942,- en f. 455,- zijn reeds hierboven in punt 5 vermeld).

De Inspecteur legt aan zijn standpunt dat de boekhouding van belanghebbende geen betrouwbare grondslag biedt voor de winstberekening en dat de omzet van het café annex slijterij en van de friture op basis van een theoretische, in het verzoekschrift vervatte berekening moet worden geschat, ten grondslag dat belanghebbende in de periode van 1 januari 1977 tot en met 14 januari 1977 (einde exploitatie friture) de factuur 00039 ad f. 455,89 exclusief BTW niet in zijn boekhouding heeft verwerkt en in het gehele jaar 1977 ook niet de hierboven genoemde facturen van de Drankenhandel B.

Ad factuurnummer 00039:

Tegenover de ontkenning door belanghebbende dat hij in 1977 zijn inkopen en verkopen en deswege de behaalde winst niet volledig in zijn boekhouding heeft verantwoord, heeft de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat de factuur 00039 op belanghebbende betrekking heeft, waarbij opmerking verdient dat uit het feit dat de leverancier C het in het verzoekschrift beschreven systeem van facturering bezigde, niet volgt dat de goederen die voorkomen op een factuur met de vermelding "contante verkopen" in alle gevallen zijn afgenomen door degene op wiens naam de qua nummer daaraan voorafgaande factuur stond; nader bewijs van zijn stelling dat de factuur nummer 00039 belanghebbende betrof, heeft de Inspecteur niet bijgebracht.

De grief van belanghebbende tegen de posten 1 en 2 van de op pagina 1 van het verzoekschrift vermelde specificatie van de correcties op de aangifte van belanghebbende, is derhalve in zoverre gegrond.

Ad facturen B

Tussen partijen staat vast dat geen van deze twintig facturen door belanghebbende is geboekt. Belanghebbende heeft daarvoor als verklaring gegeven dat die facturen ten dele niet op hem betrekking hebben en ten dele betreffen leveranties bestemd voor groepen personen die in zijn café feesten en dergelijke organiseerden en die de inkoopsprijs van die dranken aan hem terugbetaalden en waarbij zijn rol slechts bestond in het gratis ter beschikking stellen van zijn café-ruimte.

Het Hof acht op grond van de verklaringen van de getuigen D en E bewezen dat de facturen op belanghebbende betrekking hadden met uitzondering van de facturen genummerd 20835 en 21160. Door de verklaringen van deze getuigen is genoegzaam weerlegd de verklaring

van de getuige B voor zover inhoudende dat hij zich bij de belastingcontrole in 1979 kon herinneren dat belanghebbende in 1977 3 à 5 bestellingen voor anderen heeft gedaan. Niet aannemelijk is geworden dat ook de facturen nummer 20835 en 21160 op belanghebbende betrekking hebben en het Hof gaat er daarom vanuit dat dit niet het geval is geweest.

Met betrekking tot de leveranties waarop de facturen betrekking hebben die volgens belanghebbende bestemd waren voor de hierboven aangeduide groepen van personen, staat op grond van de eensluidende verklaring van partijen ter zitting vast dat het hier gaat om bestellingen die door belanghebbende zijn gedaan en die in zijn café zijn afgeleverd, door hem - contant - zijn afgerekend en in zijn café zijn geconsumeerd.

Aan de in de vorige alinea gemelde feiten ontleent het Hof het vermoeden dat belanghebbende bij deze leveranties heeft gehandeld binnen het kader van zijn onderneming. Het ligt op de weg van belanghebbende dit vermoeden te ontzenuwen.

Belanghebbende is daarin niet geslaagd. Weliswaar hebben de getuigen F, G, H en I verklaringen afgelegd die passen in het beeld dat belanghebbende heeft opgeroepen (namelijk dat hij bij de hier aan de orde zijnde bestellingen niet als ondernemer heeft gehandeld) maar de verklaringen van met name de getuigen G, H, en I zijn zo vaag en zo aarzelend afgelegd dat het Hof daardoor het hiervoor bedoelde vermoeden niet ontzenuwd acht. Ook de verklaring van F vermag dat vermoeden niet te ontzenuwen nu uit die verklaring niet volgt dat belanghebbende in de daarbedoelde drie of vier gevallen niet als ondernemer heeft gehandeld, laat staan dat uit die verklaring volgt dat daarvan in andere gevallen wel sprake is geweest.

Uit het vorenoverwogene volgt dat ten processe niet is komen vast te staan dat de verklaring die belanghebbende heeft gegeven voor het niet in zijn boekhouding verwerken van een deel van zijn drankeninkopen bij B op

waarheid berust, terwijl de betwisting door belanghebbende dat alle twintig facturen van B op hem betrekking hebben, op twee na ondeugdelijk is gebleken.

Tegen de geloofwaardigheid van de door belanghebbende voor zijn handelwijze gegeven verklaring pleit dat belanghebbende blijkens de facturen steeds 250 liter bier (is vijf fusten) bestelde - in twee gevallen 500 liter - klaarblijkelijk ongeacht de grootte van het gezelschap waarvoor hij naar zijn zeggen de bestelling deed.

Uit de verklaring van de getuige I dat op verzoek van belanghebbende gebruik werd gemaakt van een aparte tapkraan "" omdat X naar zijn zeggen dat dan niet aan de belasting behoefde op te geven"", leidt het Hof af dat belanghebbende - anders dan hij het doet voorkomen - zich heeft gerealiseerd in het kader van zijn onderneming te handelen bij de leveranties waarop de (18) facturen van B betrekking hebben en dat belanghebbende die inkopen op zettelijk niet in zijn boekhouding heeft verwerkt.

Het Hof acht het voor de hand liggend dat deze handelwijze van belanghebbende is ingegeven door de wens de tegenover deze inkopen staande verkopen en de daarmee behaalde winst niet in zijn boekhouding te verantwoorden en dat belanghebbende dit ook niet heeft gedaan.

Niet alleen vormt de boekhouding van belanghebbende dan ook geen betrouwbare grondslag voor de winstberekening, maar ook moet er van worden uitgegaan dat belanghebbende opzettelijk een aanzienlijk deel van zijn omzet aan - vooral - bier en de daarmee behaalde winst niet in zijn aangifte voor de inkomstenbelasting heeft aangegeven. Belanghebbende heeft dan ook niet de vereiste aangifte voor die belasting gedaan en dit brengt volgens artikel 29, lid 2, van de algemene wet inzake rijksbelastingen mee dat het Hof het beroep van belanghebbende moet afwijzen tenzij gebleken is, dat wil zeggen door belanghebbende op overtuigende wijze is aangetoond, dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaarschrift onjuist is.

Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen en beslist over, kort gezegd, de factuur nummer 00039 van C kan niet worden gezegd dat belanghebbendes aangifte voor wat betreft het met de exploitatie van de friture behaalde resultaat onjuist is. Er is dan ook geen reden om de omzet van de friture in afwijking van de bij de aangifte overgelegde jaarstukken te berekenen op de wijze van pagina 8 van het verzoekschrift.

De Inspecteur heeft de café-omzet theoretisch berekend door uit te gaan van de geboekte en (op basis van twintig facturen van B) niet geboekte hoeveelheden bier en frisdrank en door deze hoeveelheden te vermenigvuldigen met de aantallen consumpties (glazen per liter respectievelijk flesjes) en prijzen per glas of flesje als zijn vermeld op pagina 7

van het verzoekschrift; de omzet aan wijn en gedestilleerd heeft hij berekend door de geboekte en (naar zijn stelling) niet geboekte inkoop te vermenigvuldigen met 275%.

Belanghebbende heeft met betrekking tot deze omzetberekening gesteld dat uit een liter bier vier glazen worden getapt in plaats van 4,8 zoals de Inspecteur aanneemt, en dat de prijs per glas in 1977 f. 0,85 heeft bedragen in plaats van f. 0,95.

Belanghebbende heeft deze stellingen echter niet aannemelijk gemaakt, laat staan de juistheid daarvan overtuigend aangetoond. Verdere bedenkingen tegen de omzetberekening van het café heeft belanghebbende niet aangevoerd en aan het Hof is niet gebleken dat die berekening op onjuistheden berust. Aangenomen dat zoals de getuige E heeft verklaard, de "a-club" in 1977 drie of vier maal vijf vaten bier tegen inkoopprijs van belanghebbende heeft betrokken, volgt uit de verklaring van die getuige niet (zoals hierboven reeds is overwogen) dat belanghebbende bij die gelegenheden niet in het kader van zijn onderneming heeft gehandeld noch dat - beschouwd in het licht van de op belanghebbende rustende bewijslast - de door de Inspecteur op pagina 7 van het verzoekschrift aangenomen omzet aan bier - daargelaten hetgeen hierna met betrekking tot de facturen 20835 en 21160 zal worden overwogen - te hoog is berekend.

Nu niet is komen vast te staan dat de facturen 20835 en 21160 op belanghebbende betrekking hebben, moet ervan worden uitgegaan dat belanghebbende (5.500 - 750 is) 4.750 liter bier, (25 - 10 is) 15 kisten frisdrank en (f. 363,-- - f. 248,40 is) f. 114,-- aan wijn, gedestilleerd etcetera niet heeft geboekt voor een gezamenlijk bedrag van f. 7.942,-- minus (f. 627,60 + f. 718,10 of) f. 6.596,30 exclusief BTW.

De op de café-omzet aangebrachte correctie moet worden verminderd met 84,75% van (500 x 4,8 x f. 0,95 + 10 x 24 x f. 0,95 + f. 248,40 x 275% is) f. 2.704,-- , terwijl, nu op de frituuromzet geen correctie moet worden aangebracht, post 1 van de op pagina 1 van het verzoekschrift vermelde specificatie moet worden verminderd met f. 18.466,-- minus (100/104 x f. 13.395,20 of) f. 12.880,-- is f. 5.586,-- . De aangebrachte correctie op de inkoopwaarde moet worden verminderd met (f. 627,60 + f. 718,10 + f. 455,-- of) f. 1.800,70.

De winst uit belanghebbendes onderneming bedraagt dan:

volgens aangifte		f. 24.099,66
post 1 pagina 1 vertoogschrift		f. 32.906,---
post 2	-/-	f. 7.860,---
post 3	-/-	f. 582,---
posten 5 tot en met 8		<u>f. 1.661,---</u>
totaal (afgerond)		f. 50.224,---

Het onzuiver inkomen bedraagt dan f. 50.224,-- + f. 179,-- (post 4, pagina 1 vertoogschrift) is f. 50.403,--. Aan buitengewone lasten heeft belanghebbende dan recht op een aftrek van 1,25 x f. 68,22 is f. 85,27 en aan zelfstandigenaftrek op een bedrag van f. 1.600,--. Rekening houdende met de in belanghebbendes aangifte vermelde premies volksverzekeringen en andere persoonlijke verplichtingen bedraagt zijn belastbare inkomen dan f. 33.637,-- (voor toepassing van de fiscale oudedagsreserve)."

Het Hof heeft op die gronden de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f. 33.637,-- (voor toepassing van de fiscale oudedagsreserve).

3. Geding in cassatie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft van 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft het volgende middel van cassatie voorgesteld, toegelicht zoals daarachter vermeld:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, doordat het Hof heeft beslist dat op de frituromzet geen correctie moet worden aangebracht en de door de Inspecteur op de café-omzet aangebrachte correctie moet worden verminderd omdat niet aannemelijk is gemaakt casu quo geworden dat bepaalde facturen op belanghebbende betrekking hebben, zulks ten onrechte en/of op gronden welke de beslissing niet kunnen dragen, aangezien, nu belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan, het Hof het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Inspecteur had moeten afwijzen, tenzij gebleken zou zijn dat en in hoeverre die uitspraak onjuist was.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Het Hof heeft terecht beslist dat belanghebbende voor het jaar 1977 niet

de vereiste aangifte heeft gedaan.

Dientengevolge had het Hof op grond van artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen het beroep tegen de uitspraak van de Inspecteur moeten afwijzen, tenzij gebleken zou zijn dat en in hoeverre die uitspraak onjuist is. Het Hof heeft zulks evenwel miskend door aan zijn beslissing dat het inkomen van belanghebbende lager dient te worden vastgesteld dan de Inspecteur bij zijn uitspraak heeft gedaan, het oordeel ten grondslag te leggen dat (wat betreft de frituuromzet) de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de factuur 00039 op belanghebbende betrekking heeft en voorts dat (wat betreft de café-omzet) niet aannemelijk is geworden dat ook de facturen 20835 en 21160 op belanghebbende betrekking hebben.

Met betrekking tot in het bijzonder de frituuromzet komt de uitspraak er op neer dat het Hof van de Inspecteur nog meer bewijzen eist dan deze reeds heeft aangevoerd, hetgeen in een geval als het onderhavige, waarin de vereiste aangifte niet is gedaan, van de Inspecteur niet mag worden verlangd.

Meer in het algemeen is de Staatssecretaris van mening dat uit de omstandigheid dat niet aannemelijk zou zijn gemaakt casu quo geworden dat voormelde facturen op belanghebbende betrekking hebben nog geenszins volgt dat is gebleken of op overtuigende wijze is aangetoond dat en in hoeverre de thans in het geding zijnde uitspraak op het bezwaarschrift onjuist is.

Voor het geleverd zijn van een zodanig bewijs is in de uitspraak van het Hof geen aangrijpingspunt te vinden."

4. Beoordeling van het middel.

Het Hof heeft met juistheid geoordeeld dat de omstandigheid, dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan, volgens artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen meebrengt dat het Hof het beroep van belanghebbende moet afwijzen tenzij gebleken is, dat wil zeggen door belanghebbende op overtuigende wijze is aangetoond, dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaarschrift onjuist is.

Het Hof heeft vervolgens op het beroep van belanghebbende de uitspraak van de Inspecteur vernietigd op grond dat de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dan wel dat niet aannemelijk is geworden dat de factuur 00039 (C) en de facturen 20835 en 21160 (B) op belanghebbende betrekking hebben.

Aldus heeft het Hof gehandeld in strijd met het in voormeld artikel 29, lid 2, bepaalde.

Mocht het Hof hebben bedoeld dat door belanghebbende op overtuigende wijze is aangetoond dat voormelde facturen niet op hem betrekking hebben dan is 's Hofs uitspraak niet naar de eis der wet met redenen omkleed aangezien een dergelijke conclusie niet kan worden getrokken uit de omstandigheden dat op de factuur 00039 (C) de naam van belanghebbende niet voorkwam doch slechts de aanduiding "contante verkopen" en dat niet is komen vast te staan dat de facturen 20835 en 21160 (B) op belanghebbende betrekking hebben.

5. Ambtshalve aanwezig bevonden grond voor cassatie.

Het Hof heeft de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van f. 33.367,-- (voor toepassing van de fiscale oudedagsreserve), onder handhaving van de overige elementen van de aanslag, gelijk die zijn vastgesteld door de Inspecteur.

Het Hof heeft door, na de uitspraak van de Inspecteur te hebben vernietigd, de aanslag te verminderen in voege als hierboven omschreven, verzuimd het voorwerp van de belasting, zijnde het belastbaar inkomen, vast te stellen.

6. Slotsom.

De uitspraak van het Hof kan, gezien het onder 4. en 5. overwogene, niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

7. Beslissing.

De Hoge Raad

vernietigt de uitspraak van het Hof en

verwijst het geding naar het Gerechtshof te Arnhem ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Aldus geweest door mrs. Vroom, vice-president, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 19 juni 1985, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom

Het voor dit beroep betaalde griffierecht
Wordt aan de Staatssecretaris teruggeven.
De waarnemend-griffier.