

23 februari 1977

nr. 18.165

DG.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 18 juni 1976 betreffende de hem opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1972;

Gezien de stukken;

Overwegende dat aan belanghebbende, nadat hij voor het jaar 1972 aanvankelijk was aangeslagen naar een belastbaar inkomen van f 15.261,--, een aanslag tot navordering van inkomstenbelasting voor genoemd jaar is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 17.281,--;

dat de in deze navorderingsaanslag begrepen belasting werd verhoogd met 100%; dat de Inspecteur heeft besloten kwijtschelding van 50% van de toegepaste verhoging te verlenen; en dat belanghebbende in beroep is gekomen bij het Hof, aanvoerende dat de navorderingsaanslag moet worden vernietigd en dat ook het opleggen van de verhoging van 100% en de 50% kwijtschelding van die verhoging onredelijk was;

Overwegende dat het Hof heeft overwogen dat het volgende vaststaat:

„belanghebbende, geboren in 1926, ongehuwd en boekhouder van beroep, was in 1972 zelfstandig als zodanig werkzaam voor een uitzendbureau; gedurende het gehele jaar 1973 was hij in dienstbetrekking werkzaam bij dat bureau; belanghebbende, die in 1972 en in 1973 alleen wonende was in een eigen woning, gaf aan een belastbaar inkomen van f 15.785,62 voor 1972 en van f 15.787,43 voor 1973; behoudens enige hier niet ter zake doende correcties, werden deze aangiften door de Inspecteur gevolgd; in 1974 verkocht belanghebbende zijn woning; mede naar aanleiding van deze verkoop stelde de Inspecteur in 1975 een onderzoek in, daarbij gebruik makende van door hem ter inzage gevraagde spaarbankboekjes en

giro- en andere bescheiden van belanghebbende; naar aanleiding van dat onderzoek berekende de Inspecteur het belastbare inkomen van belanghebbende in 1972, respectievelijk 1973, nader als volgt:

	1972	1973
Eindvermogen	f 49.583,--	f 56.052,--
a. Niet in geschil zijnde privé-uitgaven(saldo)	" 4,--	" 11.636,--
b. Levensonderhoud (voeding)	" 3.120,--	" 3.120,--
c. Kleding, zakgeld en dergelijke	<u>" 1.040,--</u>	<u>" 1.040,--</u>
	f 53.747,--	f 71.848,--
Beginvermogen	f 36.454,--	f 49.583,--
Belastbaar inkomen volgens de (primitieve) aanslag	" 15.261,--	" 15.787,--
Rente	<u>12,--</u> f 51.727,--	<u>46,--</u> f 65.416,--
Tekort	f 2.020,--	f 6.432,--
Belastbaar inkomen volgens de (primitieve) aanslag	<u>" 15.261,--</u>	<u>" 15.787,--</u>
Belastbaar inkomen	f 17.281,--	f 22.219,--

Ter zitting is komen vast te staan dat partijen alleen nog verdeeld zijn over de hoogte van belanghebbendes privé-uitgaven, andere dan de niet in geschil zijnde, die de Inspecteur handhaaft op het door hem in totaal in aanmerking genomen bedrag van f 4.160,-- (f 3.120,-- + f 1.040,--) terwijl belanghebbende stelt dat dit totaal moet zijn niet f 4.160,-- doch f 2.080,--, over de juistheid van het opgelegd zijn van de in de navorderingsaanslag begrepen verhoging van de enkelvoudige belasting van 100% en over de juistheid van het door de Inspecteur genomen besluit tot kwijtschelding

van 50% van de verhoging; de Inspecteur handhaaft ook hier zijn eerder ingenomen standpunt, terwijl belanghebbende stelt dat de verhoging, hetzij niet had mogen zijn opgelegd, hetzij geheel had moeten zijn kwijtgescholden;"

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

„door belanghebbende is, kort samengevat, gesteld:

dat het zijn taak niet is dat de Inspecteur niet gelooft in, of twijfelt aan de juistheid van de verstrekte inlichtingen; dat de Inspecteur ten onrechte voor hem (belanghebbende), die in loondienst is of geacht wordt dit te zijn, het inkomen bepaalt door middel van vermogensvergelijking;

dat hij zeer sober leeft, ondermeer omdat hij shag rookt, geen alcohol gebruikt, economisch inkoopt, weinig reist en zijn tijd op een weinig kostbare wijze doorbrengt; dat hij geen auto en ook geen bromfiets heeft, doch alleen een fiets; dat hij in 1972 zijn vrije tijd nagenoeg geheel besteed heeft voor onderhoud van zijn woning; dat hij zoveel mogelijk sparen wil; dat als gevolg van een en ander zijn uitgaven voor voeding en andere dagelijkse uitgaven, vermeerderd met zijn zakgeld, een totaal van circa f 40,-- per week niet hebben overtroffen in 1972;

dat hij betwijfelt of de Inspecteur bevoegd was om, zoals hij deed, de giro-afrekeningen na te snuffelen; dat hij als niet-ondernemer zijn uitgaven niet behoeft te verantwoorden en dat de Inspecteur de inkomsten elders kan verifiëren; dat het punt waar het om draait is de hoogte van de kosten van levensonderhoud; dat hij al zijn uitgaven nauwkeurig in een kassaboek heeft verantwoord, afgezien van de kassabonnen van de kruidenier, die evenwel door geen zinnig mens worden bewaard; dat zijn uitgaven voor kleding waren in 1972 f 450,--; dat een verhoging van 100% van de enkelvoudige belasting en kwijtschelding van slechts 50% op hem de indruk maakt, dat de Inspecteur ten onrechte aanneemt dat er van corruptie sprake is;

dat hij verzoekt om de navorderingsaanslag geheel ongedaan te maken;

door de Inspecteur is daartegen in hoofdzaak aangevoerd:

dat bij het door hem in 1975 met betrekking tot belanghebbendes inkomen ingestelde onderzoek uit een vermogensvergelijking is gebleken dat de inkomsten van belanghebbende in 1972 f 2.020,-- en in 1973 f 6.432,-- hoger moeten zijn geweest dan bij de regeling van de (primitieve) aanslag is aangenomen; dat belanghebbende niet stelt dat de gemaakte vermogensvergelijkingen onjuist zijn,

behoudens voor wat betreft de uitgaven voor levensonderhoud (voeding), kleding, zakgeld en dergelijke; dat hij de kosten van voeding op f 3120,-- per jaar berekend heeft aan de hand van de door hem daarvoor aangehouden minimum norm van f 60,-- per week; dat het door hem aangehouden jaarbedrag van f 1.040,-- voor kleding, zakgeld en dergelijke zeer laag is; dat hij bovendien geen rekening heeft gehouden met de uitgaven voor wasmiddelen, schoonmaakartikelen, toiletartikelen en voor reizen;

dat het reeds, gelet op de door belanghebbende aangegeven inkomsten uit arbeid en op zijn vermogenspositie,

onaannemelijk is dat belanghebbende zo sober zou hebben geleefd als hij stelt; dat het onmogelijk is te bestaan bij een zo laag bedrag voor het eerste levensonderhoud als door belanghebbende wordt gesteld; dat de mutaties in belanghebbendes bank- en girorekening wijzen op bepaalde opbrengstgevende activiteiten zijnerzijds; dat ook voor personen in loondienst het inkomen langs de weg van vermogensvergelijking mag worden bepaald en voor iedereen ingevolge de leden 1 en 2, van art. 47 AWR de verplichting geldt om desgevorderd te verstrekken alle gegevens en inlichtingen, alsmede - ter inzage - boeken en bescheiden, die voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;

dat terecht de nagevorderde enkelvoudige belasting is verhoogd met 100%; dat de verleende kwijtschelding van 50% in overeenstemming is met de Leidraad administratieve boeten 1971; dat uit de financiële gang van zaken bij belanghebbende blijkt, dat opzettelijk inkomen niet door hem is aangegeven;

dat hem niet van inzicht doet veranderen belanghebbendes blote bewering dat ten aanzien van de verhoging van het tegendeel van redelijkheid sprake is;

dat hij om handhaving van de navorderingsaanslag en van de boete, voor zover gehandhaafd, verzoekt;"

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

„dat niet aannemelijk is geworden aan het Hof, dat de Inspecteur voor het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag gebruik zou hebben gemaakt van andere middelen dan de wet hem toestaat en/of de hem toegestane middelen op ongeoorloofde wijze zou hebben aangewend; dat in dit verband met name opmerking verdient dat de Inspecteur bevoegd was van belanghebbende, ook indien hij uitsluitend loon zou hebben genoten, te vorderen de verstrekking van de gegevens en inlichtingen, welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang konden

zijn en - ter inzage - de verstrekkingen van boeken en andere bescheiden waarvan de kennisneming van belang kon zijn voor de vaststelling van de feiten, welke invloed konden uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, en om een vermogensvergelijking toe te passen ter bepaling van het belastbare inkomen;

dat belanghebbende ter zitting erkende dat de Inspecteur bij door hem toegepaste vermogensvergelijking het begin- en het eindvermogen juist heeft vastgesteld; dat belanghebbende, die geen enkele verklaring heeft gegeven omtrent de toeneming van zijn vermogen in het onderhavige jaar, te dezen alleen bestrijdt of althans voldoende gemotiveerd alleen betwist, dat de Inspecteur de privé-uitgaven voor voeding, voor kleding en voor zakgeld en dergelijke op het juiste totale bedrag heeft vastgesteld (f 3.120,- + f 1.040,-); dat het Hof als juist aanvaardt het door belanghebbende gestelde, dat hij zeer sober leeft en weinig voor zich zelf uitgeeft; dat het Hof evenwel onaannemelijk acht dat ook bij een zeer sobere levenswijze van belanghebbende de uitgaven voor voeding minder zijn geweest dan gemiddeld f 30,- per week; dat gezien dit laatste en mede in aanmerking nemende het door de Inspecteur ter zitting gestelde hetgeen belanghebbende niet heeft bestreden en het Hof mitsdien als juist aanvaardt, dat belanghebbende ook uitgaven had voor was- en schoonmaakartikelen, toiletartikelen en voor reizen (belanghebbende gaf ter zitting nog toe dat hij enige malen per jaar familieleden in W en/of V bezoekt), waarmede bij de begroting van de privé-uitgaven geen rekening werd gehouden, het Hof het totale bedrag van de privé-uitgaven, die in geschil zijn, naar redelijkheid en billijkheid begroot op f 2.700,- in plaats van op het door de Inspecteur begrote totale bedrag van f 3.120,- (voeding) + f 1.040,- (kleding, zakgeld en dergelijke) of f 4.160,-; dat toch de Inspecteur geen bewijs heeft geleverd van de juistheid van de door hem gehanteerde norm voor voeding van f 60,- per week; dat het uit het vorenoverwogene volgt, dat het door de Inspecteur berekende belastbare inkomen van f 17.281,- dient te worden verminderd met f 4.160,- minus f 2700,- of tot f 15.821,-; dat volgens art. 18, lid 1, AWR de in een navorderingsaanslag begrepen belasting met 100% wordt verhoogd, behoudens voor zover het niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven;

dat niet aannemelijk is geworden, dat althans grove schuld van de zijde van belanghebbende niet aanwezig is; dat in dit verband opmerking verdient dat de door de Inspecteur toegepaste vermogensvergelijking vragen heeft opgeroepen omtrent

de juistheid van belanghebbendes aangifte zonder dat belanghebbende die vragen op een bevredigende wijze heeft beantwoordt; dat er toch sprake is van een onverklaarbaar vermogensverschil van f 560,-- voor het onderhavige jaar; en blijkens 's Hofs uitspraak van heden voor het jaar 1973 van f 6.432,-- minus f 1.460,-- of f 4.972,-- voor het jaar 1973; dat het Hof aan het laatste mede een vermoeden ontleent voor ten minste grove onachtzaamheid van belanghebbende voor het jaar 1972; dat volgens lid 2 van evengenoemd artikel 18 bij het vaststellen van een navorderingsaanslag, waarin een verhoging wordt begrepen, de Inspecteur een besluit neemt of en in hoeverre kwijtschelding van de verhoging wordt verleend; dat de Inspecteur bij het nemen van dat besluit kennelijk heeft aangenomen dat het aan opzet of een meer ernstiger vorm van grove schuld/onachtzaamheid van de belanghebbende is te wijten (Par. 10, lid 2, van de Leidraad administratieve boeten 1971), dat te weinig belasting is geheven; dat niet aannemelijk is geworden dat de Inspecteur dit laatste niet heeft kunnen aannemen en met betrekking tot de kwijtschelding in redelijkheid niet heeft kunnen besluiten als hij deed; dat er toch sprake is van een onverklaarbare toeneming voor het vermogen; dat, gelet op al het vorenoverwogene, het beroep ten dele gegrond is bevonden;";

Overwegende dat het Hof op deze gronden de aanslag tot navordering heeft verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 15.821,-- met 100% verhoging van de in de (aldus verminderde) aanslag begrepen belasting, en het door de Inspecteur genomen besluit tot kwijtschelding van 50% van de verhoging heeft gehandhaafd;

Overwegende dat belanghebbende in cassatie aanvoert:

„Het Hof vermeldt „„,dat belanghebbende gedurende het gehele jaar 1973 werkzaam was bij dat bureau““. Dit is echter niet juist, want in 1973 was hij in dienstbetrekking bij A B.V.

Het Hof vermeldt verder, dat belanghebbende gesteld zou hebben dat de kosten van levensonderhoud f 2.080,-- moeten zijn en dat is niet juist, want ter zitting heeft belanghebbende alleen maar de uitgaven genoemd die in zijn huishoudboekje stonden ten bedrage van f 1.046,61; evenmin is juist, dat belanghebbende gezegd zou hebben, dat dit f 40,-- per week zou moeten zijn.

Of de vermogensvergelijkingen al of niet juist waren, daar is niet over gediscussieerd; wat er stond is afgeleid van de gegevens die de belastingdienst opgevraagd heeft en dat ze over de kasrekening geen vragen gesteld hebben noch

een onderzoek, dat is bij de belastingdienst wel ter sprake gebracht en evenzo, dat de opstelling van belanghebbende van de gang van zaken geheel anders is, maar de belastingdienst houdt alleen maar rekening met wat ze zelf gebruikelijk achten. Dat daar verder niet veel aandacht aan is geschonken is waar, want waar het om draaide was het feit van de vaststelling van de kosten van levensonderhoud en daarvan heeft belanghebbende ter zitting gezegd, dat men hem niet kan vergelijken met een gemiddelde; en dat hij ook niet, met een gemiddelde vergeleken wenst te worden.

Had men werkelijk een reëel beeld willen construeren, dan had men belanghebbendes privé- en andere uitgaven van de voorafgaande en volgende jaren in grafiek moeten brengen en geen vergelijking trekken met een cijfer, waarvan men ter zitting niet kon zeggen, waar het vandaan kwam en hoe het is samengesteld en welke personen daar wel of niet in meedraaien.

Het Hof vermeldt, dat men ter zitting met de opmerking kwam, als zijnde de geweldige besommingen van de kosten van was- en toiletartikelen; dat geldt misschien voor een gezin met kinderen, maar niet voor een enkele persoon; bovendien staan deze kosten bij belanghebbende onder de kruidenierswaren.

Als men stellen wil, zoals het Hof doet, dat het onmogelijk is te bestaan bij een zo laag bedrag aan kosten van levensonderhoud, dan stelt belanghebbende daar tegenover dat dat wel kan, hetgeen wel degelijk blijkt uit de huishoudboekjes van de afgelopen jaren.

Dat de mutaties in belanghebbendes bank- en girorekening wijzen op bepaalde opbrengstgevende activiteiten wordt wel gezegd maar niet bewezen, want het bewijs kan men vinden in het door belanghebbende hierbij overgelegde overzicht en in de verificatie ervan eventueel met het huishoudboekje.

Met betrekking tot wat het Hof overweegt ter zake van de vaststelling van het begin- en het eindvermogen in de vermogensvergelijking: zoals al gezegd, was dat niet het punt waar het om ging, maar de vaststelling van het privé-gebruik, want over de opstelling van de vermogensvergelijking is al eerder met de belastingdienst gecorrespondeerd en van gedachten gewisseld.

Dat men ook niet gaat discussiëren met mensen, die denken het bij het rechte eind te hebben, als men van te voren wel begrijpen kan dat ze toch alleen maar zelf gelijk willen hebben; dat ligt voor de hand.

Er is ook niet gevraagd naar een verdere verklaring omtrent de toeneming van het vermogen. Men heeft het vermogen zelf vastgesteld aan de hand van giro- en

bankrekeningen, maar geen rekening gehouden met kasrekening noch met overboekingen, noch met van het vorige jaar stammende bedragen, want van de kasstortingen liep f 3.000,-- over van 1972 naar 1973 en dat is aan de inspectie geschreven en daar hebben ze geen rekening mee gehouden.

Ter zitting werd door belanghebbende gezegd, dat hij wel eens familie bezoekt in W of V, maar niet, zoals het gesteld wordt, dat hij enige malen per jaar familie bezoekt en er is ook niet gevraagd of hij soms met andere familieleden mee reist in de auto, en er werd ook niet gevraagd, welk bedrag daar dan mee gemoeid zou zijn.

Volgens het overgelegde overzicht van de mutaties in de geldmiddelen, is voor belanghebbende deze gehele zaak duidelijk genoeg en als men de betrouwbaarheid van zijn huishoudboekjes in twijfel trekt, dan had men beter een tussenpersoon, een onpartijdige tussenpersoon, kunnen aanwijzen om het een en ander te verifiëren.

Men kan zich afvragen, als men in loondienst is, waar men blijft als men niets op zou schrijven van wat er met de verdiensten gebeurd is, want dan is men maar aan de willekeur van de toevallige omstandigheden overgeleverd.";

Overwegende daaromtrent:

dat in cassatie niet kan worden onderzocht, of de rechter, die over de feiten oordeelt, bepaalde feiten - erkenningen van partijen ter zitting daaronder begrepen - met juistheid heeft vastgesteld, terwijl in cassatie evenmin plaats is voor nader onderzoek of bewijslevering met betrekking tot zulke feiten;

dat het Hof kennelijk het door belanghebbende ten processe ingenomen standpunt aldus heeft verstaan, dat belanghebbende de gemaakte vermogensvergelijking en de daaruit door de Inspecteur getrokken conclusie slechts op één punt bestreed, namelijk op het stuk van de hoogte van zijn daarbij schattenderwijs in aanmerking genomen privé-uitgaven;

dat daaruit volgt, dat belanghebbende het Hof thans niet met vrucht kan verwijten niet te zijn ingegaan op de door hem in de aan de procedure voorafgaande correspondentie met de Inspecteur geponeerde, doch blijkens 's Hof's evenbedoelde feitelijke beslissing niet aan zijn beroep tegen de navorderingsaanslag ten grondslag gelegde stellingen met betrekking tot transitorische en anticipatie-posten;

dat, voor zover belanghebbende mocht bedoelen die stellingen mede aan zijn cassatieberoep ten grondslag te leggen, daarop geen acht kan worden geslagen,

vermits daarvoor een onderzoek van feitelijke aard nodig zou zijn, waarvoor in cassatie geen plaats is;

dat belanghebbendes klachten voor zover zij zich richten tegen door het Hof gegeven oordelen mitsdien niet tot cassatie kunnen leiden;

dat die klachten voor het overige berusten op een onjuiste lezing van de bestreden uitspraak, daar de kennelijk beoogde gedeelten daarvan niet een eigen oordeel van het Hof, doch een weergave van de stellingen van de Inspecteur bevatten;

Overwegende ambtshalve:

dat het Hof stilzwijgend heeft aangenomen, dat het bedrag waarmede het bij de navorderingsaanslag vastgestelde belastbare inkomen dat van de primitieve aanslag overtreft, door de Inspecteur terecht tot het belastbare inkomen is gerekend;

dat het Hof daarmede echter een oordeel heeft gegeven dat in de in zijn uitspraak vastgestelde feiten geen steun vindt;

dat immers feiten waaruit zou volgen dat evenbedoeld door de Inspecteur niet aan belanghebbendes aangifte ontleende doch met behulp van een vermogensvergelijking berekende bedrag tot een der in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 nader omschreven inkomenscategorieën behoort, niet zijn vastgesteld;

dat 's Hof's uitspraak derhalve niet naar de eis van de wet met redenen is omkleed en mitsdien niet in stand kan blijven;

Overwegende dat uit die uitspraak en uit de stukken van het geding niet blijkt dat feiten als evenbedoeld zijn gesteld;

dat, bij vaststelling van een aanslag in de inkomstenbelasting in afwijking van de aangifte, de stelplicht en de bewijslast voor de gegrondheid van die afwijking op de Inspecteur rusten;

dat, aangezien na verwijzing nieuwe feiten niet meer kunnen worden gesteld, de navorderingsaanslag niet kan worden gehandhaafd;

Vernietigt de bestreden uitspraak alsmede de opgelegde navorderingsaanslag.

Gedaan bij de Heren Telders, Vice-President, Van Dijk, Reynders, Martens en Van Vucht, Raden, en door de Vice President voornoemde uitgesproken ter Raadkamer van de drie en twintigste februari 1900 zeven en zeventig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Pieters.

