

8 juni 1977.

Nr. 18.388

Jb.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 14 december 1976 betreffende de hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1973;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wie een aanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1973 is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 42.682,-- (tariefgroep 4 met aftrek van f 3.188,-- wegens toerekening van een deel van de winst aan belanghebbendes in zijn bedrijf meewerkende echtgenote), na vergeefs bezwaar bij de Inspecteur van diens uitspraak in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof als vaststaand heeft aangemerkt:

"Belanghebbende, geboren in 1926 en gehuwd, exploiteert een akkerbouwbedrijf annex vetweiderij en handel in slachtvee. Hij woont op de boerderij met zijn gezin, in 1973 bestaande uit hem zelf, zijn vrouw, zijn in 1950 geboren dochter, haar echtgenoot en haar in september van dat jaar geboren kind. Zij voeren een gemeenschappelijke huishouding en belanghebbende en zijn schoonzoon, C , die een eigen, eveneens gemengd agrarisch bedrijf heeft, storten regelmatig bijdragen in de gemeenschappelijke "huishoudpot". Daaruit worden in voorkomende gevallen ook uitgaven voor kleding, schoeisel en klein huisraad bekostigd.

Bij zijn aangifte voor de inkomstenbelasting over het jaar 1973 berekende belanghebbende de winst uit zijn bedrijf op een bedrag van f 45.686,36 en stelde hij zijn belastbare inkomen op f 38.692,67.

Belanghebbende hield zelf een kladboekhouding bij. De kas werd door hem

in 1971 geteld op 22 mei, 1 juli, 1 september, 18 oktober, 1 november, 1 december en 31 december, in de jaren 1972 en 1973 verder maandelijks. Bij deze telling werden telkens kleine verschillen met de door het klad-kasboek aangewezen saldi geconstateerd. Eens per maand zond belanghebbende in deze jaren aan het kantoor van de gemachtigde zijn kladkasstaat en zijn bankoverzichten met alle daarbij behorende bescheiden en gaf hij de bij telling bevonden kasgelden op, waarna de gemachtigde een en ander narekende en controleerde. De als voormeld geconstateerde kasverschillen werden eens per jaar in één post gecorrigeerd.

Volgens de aldus bijgehouden boekhouding heeft belanghebbende in 1971 uit de kas aan "huishoudgeld" opgenomen een bedrag van f 2.420,60, in 1972 f 2.345,-- en in 1973 f 2.800,--. In elk van de jaren 1971 tot en met 1973 zijn afzonderlijk geboekt de uitgaven voor water, electriciteit en verwarming zomede verzekeringspremiën, dokterskosten, belastingbetalingen en premieheffing, bewaarloon, andere kosten van effectenbezit, en een post "overige privé-uitgaven", in 1971 bedragende f 170,69, in 1972 f 169,-- en in 1973 f 651,62.

In dat laatste jaar zijn daarenboven nog afzonderlijk geboekt de kosten van aanleg van een douche, van aankoop van een oliekachel met tank en de kosten van een gedenksteen. Voor eigen gebruik van producten van belanghebbendes bedrijf zijn in de jaren 1971 tot en met 1973 door hem bedragen geboekt van achtereenvolgens f 750,--, f 530,-- en f 540,--. Belanghebbendes schoonzoons vermeldde in zijn aangifte over 1971 aan privé-opnamen een bedrag van f 2.144,75, over 1972 f 2.216,-- en over 1973 f 2.365,--.

Van mening dat belanghebbendes privé-opnamen onaanvaardbaar laag waren, mede gezien de door het Centraal Bureau voor de Statistiek gepubliceerde tabellen betreffende het landelijke gemiddelde van het jaarlijks verbruik van boeren in de inkomensklasse van rond f 20.000,--, corrigeerde de Inspecteur het voor 1973 aangegeven belastbaar inkomen ter zake van verzwegen ontvangsten net een bedrag van f 4.200,--, daarbij rekening houdende met het gebruik van producten uit eigen bedrijf en belanghebbendes erkend zuinige leefwijze.";

Overwegende dat het Hof, na te hebben overwogen dat de juistheid van de correctie van de Inspecteur partijen in dit geding verdeeld houdt, het standpunt

van belanghebbende als volgt heeft weergegeven:

"In tegenstelling met voorafgaande jaren is de boekhouding van belanghebbendes bedrijf thans, en met name vanaf het begin van het jaar 1971, bijzonder goed verzorgd.

Er is regelmatig kascontrole, sinds oktober 1971 zelfs maandelijks. De kasverschillen, die daarbij werden geconstateerd, waren uitermate klein. De boekhouding is dan ook een betere basis voor de vaststelling van het privé-gebruik dan de volstrekt willekeurige vaststelling daarvan door de Inspecteur.

Belanghebbende is een goede boer, de resultaten van het akkerbouwbedrijf zijn goed. De opbrengsten geven geen enkele aanleiding om verzwegen ontvangsten te veronderstellen. De opbrengsten van de veehandel mogen dan minder overzichtelijk zijn, belanghebbende heeft zich aan te sluiten bij wat in die handel gebruikelijk is. De transacties geschieden mondeling en zijn gebaseerd op onderling vertrouwen. Veelal wordt contant betaald zonder afgifte van een kwitantie en de verkopen worden in de boekhouding niet geboekt op naam van de koper. De controlerend ambtenaar heeft ondanks nauwkeurig onderzoek geen leemten in belanghebbendes boekhouding kunnen constateren.

Een verschil, dat in december 1971 bij vergelijking van 2 "a-staten" werd geconstateerd, werd veroorzaakt doordat vóór de eerste staat een stuk vee was verkocht en geleverd, dat pas later, maar vóór de opmaking van de tweede staat, werd betaald.

Belanghebbende en zijn gezin leven uitzonderlijk sober, zoals ook de Inspecteur erkent. Het privé mag dan laag zijn, het is gezien de sobere leefwijze niet onaanvaardbaar laag;"

Overwegende dat het Hof vervolgens heeft vermeld dat de Inspecteur op de in het verzoekschrift en ter zitting aangevoerde gronden de juistheid van zijn standpunt heeft volgehouden;

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"dat blijkens mededeling van de gemachtigde het gezin van belanghebbende en zijn echtgenote met het bij hen inwonende gezin van hun schoonzoon en dochter voor gemeenschappelijke rekening een gezamenlijke huishouding voert;

dat het Hof, bij ontstentenis van een aanwijzing in andere richting van de juistheid van deze mededeling uitgaande, het er voor wil houden dat

dienovereenkomstig in principe de gezamenlijke huishoudelijke uitgaven van de twee gezinnen voor ongeveer de helft door belanghebbende en voor rond de wederhelft door diens schoonzoon zijn betaald;

dat de boekhouding van belanghebbende over het jaar 1973 - afgezien van de sub factis genoemde post "overige privé-uitgaven" van f 651,02, naar de verklaring van de gemachtigde omvattende luister- en kijkgeld en de kosten van enige aankopen of reparaties van huisraad - een bedrag aan privé-opnamen voor belanghebbende aanwijst van f 2.800, terwijl door belanghebbendes schoonzoon voor huishoudelijke uitgaven een bedrag van f 2.365,-- is geboekt;

dat uit deze privé-opnamen van belanghebbende en zijn schoonzoon, samen groot f 5.165,--, naar de door hem gegeven voorstelling van zaken niet slechts alle uitgaven voor eerste levensbehoeften, kleding en schoeisel, maar meer algemeen alle huishoudelijke uitgaven van de twee gezinnen moeten zijn betaald met uitzondering dan van vorenbedoelde post "overige privé-uitgaven" en van de afzonderlijk geboekte betalingen van belastingen enzovoorts, vermeld onder de feiten;

dat evenwel evenbedoeld door de boekhoudingen van belanghebbende en zijn schoonzoon aangewezen bedrag van in totaal f 5.165,-- naar 's Hofs oordeel onmogelijk juist kan zijn;

dat toch, ook al wordt rekening gehouden met het "eigen gebruik" van producten van de landbouwondernemingen van belanghebbende en van zijn schoonzoon, volstrekt onaannemelijk moet worden geoordeeld dat in het onderhavige jaar dat bedrag voldoende zou zijn geweest om alleen reeds de uitgaven voor eerste levensbehoeften, kleding en schoeisel van hun gezinnen te dekken;

dat het Hof met de Inspecteur oordeelt dat deze gezamenlijke privé-uitgaven in het onderhavige jaar, rekening houdende met een uitzonderlijk sobere levenswijze, in ieder geval met niet minder dan f 4.200,-- moet worden verhoogd om een voor dat jaar nog juist aanvaardbaar te oordelen minimum van in totaal f 9.365,-- te bereiken;

dat, gegeven het uitgangspunt dat de huishoudelijke uitgaven van de twee gezinnen door belanghebbende en zijn schoonzoon globaal genomen ieder voor ongeveer de helft zijn gedragen, moet worden aangenomen dat deze verhoging niet, gelijk de Inspecteur heeft gedaan, voor het geheel, maar slechts voor de

helpt of f 2.100,-- aan belanghebbende is toe te rekenen;

dat, nu in dit geding niet is gesteld of gebleken dat de kosten van het levensonderhoud van de beide gezinnen ten dele zouden zijn bestreden uit niet belastbare inkomsten of uit vermogen, het Hof aan het vorenstaande het vermoeden ontleent dat de boekhouding van belanghebbende, hoezeer daarin formeel - afgezien van enkele voor zover gebleken inderdaad niet zwaar wegende kasverschillen - geen fouten zijn aan te wijzen, materieel toch ondeugdelijk moet zijn geweest en dat daarin ontvangsten uit belanghebbendes onderneming tot ten minste genoemd bedrag van f 2.100,-- onverantwoord moeten zijn gebleven, aan welke conclusie niet vermag af te doen dat niet is komen vast te staan, om welke ontvangsten het daarbij in concreto gaat;

dat in dit verband wel de aandacht verdient dat transacties in vee door belanghebbende veelal tegen contante betaling zonder kwitantie en zonder vermelding van de naam van de wederpartij worden afgewikkeld - weshalve enige materiële controle daarop, ook voor de gemachtigde volstrekt onmogelijk is - en voorts dat een eens per maand doorgevoerde, maar voor fiscus en gemachtigde evenmin controleerbare, telling van de kas voor een bedrijf als dat van belanghebbende niet ongebruikelijk moge zijn, maar daarmee nog niet waarborgt dat wellicht onbedoeld ontstane leemten in de verantwoording van bedrijfsontvangsten en privé-opnamen ook werkelijk aan het licht komen;

dat het Hof op grond van het vorenstaande aanneemt dat belanghebbendes ondernemingswinst voor het onderhavige jaar in elk geval f 2.100,-- meer moet hebben belopen dan het ter zake door hem aangegeven bedrag, weshalve het belastbaar inkomen van belanghebbende had moeten worden vastgesteld op f 40.687,--, te weten f 42.682,-- minus f 2.100,-- plus f 105,-- lagere dotatie van de oudedagsreserve;

dat aan het Hof niet is gebleken dat deze wijziging voor de overige elementen van de aanslag - met name voor de toerekening van een gedeelte van belanghebbendes winst aan zijn echtgenote - consequenties heeft;"

Overwegende dat het Hof op die gronden de aanslag heeft verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 40.687,-- met handhaving van de overige elementen, zoals die door de inspecteur zijn vastgesteld;

Overwegende dat belanghebbende tegen de uitspraak van het Gerechtshof aanvoert:

"De uitspraak van het Gerechtshof, waarbij de ondernemingswinst van

belanghebbende, op grond van een door het Gerechtshof onmogelijk geacht bedrag voor privé-opnamen met f 2.100,-- is verhoogd, kan niet in stand blijven, zulks wegens schending van het recht.

Ter toelichting zij het volgende opgemerkt:

1. Uitsluitend het onvoldoende achten van de privé-onttrekkingen is niet voldoende om de boekhouding te verwerpen. (uitspraak van de Hoge Raad van 7 april 1954). Het Gerechtshof vermeldt in zijn uitspraak dat de transacties in vee door belanghebbende veelal tegen contante betaling en zonder naam van tegenpartij worden afgewikkeld, zodat daarop materiële controle niet mogelijk is. Dit klinkt min of meer als een verwijt aan belanghebbende.

Het recht wordt geweld aangedaan, als onderscheid wordt gemaakt tussen belastingplichtigen die een bedrijf hebben, waarin "oncontroleerbare" transacties geschieden (denk aan veehandelaren, antiquairs en dergelijke) en belastingplichtigen die een bedrijf hebben met voor buitenstaanders wel te controleren transacties.

In voorgaande uitspraken van hetzelfde Gerechtshof over de aanslagen inkomstenbelasting van dezelfde belanghebbende, heeft het Gerechtshof de administratie van belanghebbende niet als basis voor de winstberekening geaccepteerd, omdat er geen regelmatige kascontrole toegepast werd. In de nu bestreden uitspraak is het onbegrijpelijk dat het Gerechtshof de nu wel toegepaste kascontrole ter zijde schuift, als zijnde voor fiscus en gemachtigde oncontroleerbaar. Deze stelling van het Gerechtshof impliceert dat in geen enkel geval aan regelmatige kascontrole het vermoeden ontleend kan worden, dat er een sluitende en goede kasadministratie gevoerd wordt. Immers in welke gevallen is door belastingplichtigen toegepaste kascontrole wèl voor fiscus en gemachtigden controleerbaar? De uit de motiveringen van het Gerechtshof af te leiden eis, in welke gevallen kascontrole wel voldoende geacht kan worden om hieraan conclusies te verbinden omtrent de materiële juistheid van de administratie, kunnen zijns inziens niet in overeenstemming zijn met het recht.

Het Gerechtshof heeft de boekhouding van belanghebbende op onvoldoende gronden als ondeugdelijk aangemerkt.

2. In de tot de gedingstukken behorende pleitnota (bladzijde 5) wordt gesteld, dat de huishoudelijke uitgaven van belanghebbende lager kunnen zijn, omdat er een inbreng van buitenaf heeft plaatsgevonden. (kleding etcetera, waarbij dit

etecetra ook slaat op voedingsartikelen). Dit argument is door de inspecteur der belastingen niet ontkend.

Het Gerechtshof gaat aan de door belanghebbende naar voren gebrachte stelling geheel voorbij. Het gaat zelfs zover, om in de uitspraak (bladzijde 6) op te nemen". ...dat, nu in dit geding niet is gesteld of gebleken dat de kosten van het levensonderhoud van de beide gezinnen ten dele zouden zijn bestreden uit niet belastbare inkomsten..."

Omdat het Gerechtshof deze inbreng van buitenaf niet heeft onderzocht, ja zelfs heeft ontkend dat dit gesteld is, is de uitspraak in strijd met het recht.

3. Het Gerechtshof heeft de boekhouding - op overigens door belanghebbende onvoldoende geachte argumenten - ondeugdelijk geacht. Het Gerechtshof oordeelt dan, dat de in het geding zijnde privé-uitgaven met f 4.200,-- verhoogd moeten worden, om een nog juist aanvaardbaar te oordelen minimumbedrag te bereiken, van welke verhoging de helft aan belanghebbende wordt toegerekend.

In dit verband zij opgemerkt, dat over jaren vóór 1971 ook reeds enkele malen het Gerechtshof uitspraak heeft gedaan betreffende aanslagen in de inkomstenbelasting, opgelegd aan belanghebbende.

In deze voorgaande procedures meende het Gerechtshof de boekhouding ter zijde te kunnen stellen, op grond van het feit dat er onvoldoende kascontrole werd toegepast. De privé-uitgaven werden toen - mede in aanmerking genomen de door het C.B.S. gepubliceerde tabellen - schattenderwijs bepaald.

In al deze voorgaande procedures heeft de Inspecteur nimmer kunnen aantonen dat het geboekte privé te laag is geweest. Tijdens de gevoerde procedure over het jaar 1965 is aangetoond, dat de privé-uitgaven wel uit de ook in die tijd door Inspecteur en Gerechtshof te laag geachte privé-opnamen bestreden konden worden. Belanghebbende heeft in die tijd gedurende een periode van ongeveer drie maanden, dagelijks genoteerd wat zijn gezin gegeten had en wat hiervan de kosten waren. Deze kosten bleken te passen binnen het raam van zijn privé-opnamen in geld.

Noch de Inspecteur, noch het Gerechtshof, tonen aan dat de privé-opnamen te laag zijn. Er wordt ook in de uitspraak geen motivering aangevoerd, waarom dan de privé-opnamen juist met het genoemde bedrag te laag zijn.

Het Hof is op onvoldoende grond tot de conclusie gekomen

a) dat het privé te laag is en

b) dat het juist met genoemd bedrag te laag geweest zou zijn.

Op grond van de hiervoor genoemde grieven, verzoekt belanghebbende de Hoge Raad de bedoelde uitspraak te vernietigen omdat

a) Er niet voldoende aanleiding is om de boekhouding materieel ondeugdelijk te achten.

b) Het Gerechtshof niet alle door belanghebbende naar voren gebrachte argumenten heeft onderzocht.

c) Het Gerechtshof niet heeft aangetoond dat de privé-opnamen te laag zijn.;"

Overwegende dienaangaande:

dat het Hof, na te hebben vastgesteld dat de boekhouding van belanghebbende over het jaar 1973 afgezien van de sub factis genoemde post "overige privé-uitgaven" van f 651,02 naar de verklaring van de gemachtigde omvattende luister- en kijkgeld en de kosten van enige aankopen of reparaties van huisraad - een bedrag aan privé-opnamen voor belanghebbende aanwees van f 2.800,--, heeft geoordeeld dat dit bedrag onmogelijk juist kan zijn, aangezien, ook al wordt rekening gehouden met het "eigen gebruik" van producten van de landbouwonderneming van belanghebbende, volstrekt onaannemelijk is dat in het onderhavige jaar dat bedrag voldoende was om alleen reeds de uitgaven voor eerste levensbehoeften, kleding en schoeisel van belanghebbende en zijn echtgenote te dekken;

dat het Hof voorts heeft geoordeeld dat, rekening houdend met een uitzonderlijk sobere levenswijze, bedoelde privé-opnamen met een bedrag van f 2.100,-- moeten worden verhoogd om een voor dat jaar nog juist aanvaardbaar te oordelen minimum te bereiken;

dat voormelde oordelen als van feitelijke aard en voldoende gemotiveerd in cassatie niet met vrucht kunnen worden bestreden;

dat het Hof, na te hebben overwogen dat niet gesteld of gebleken is dat de kosten van levensonderhoud van belanghebbende en zijn echtgenote ten dele werden bestreden uit niet belastbare inkomsten of uit vermogen, aan het feit, dat de boekhouding een bedrag aan privé-opnamen aanwees hetwelk onvoldoende was ter voorziening in vorenbedoelde levensbehoeften, het vermoeden heeft

kunnen ontlenen dat de boekhouding materieel ondeugdelijk was;

dat belanghebbende weliswaar voor het Hof heeft aangevoerd dat zijn huishouding ook voor een deel "leeft" van gekregen kleding etcetera, doch het Hof kennelijk heeft geoordeeld dat deze, voor het eerst ter zitting van het Hof gedane, bewering te weinig duidelijk, volledig en ter zake dienend was om op grond daarvan tot een andere beslissing omtrent de hoogte van de minimaal aanvaardbare privé-uitgaven van belanghebbende te komen;

dat het beroep mitsdien niet tot cassatie kan leiden;

Verwerpt het beroep.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Van der Ven, Wiersma, Antal en Stol, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de achtste juni 1900 zeven en zeventig, in tegenwoordigheid van de waarnemend-griffier Pieters.

Pieters

Vroom