

12 april 1972

Nr. 16.763

Jb.

## De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 29 oktober 1971 betreffende de hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1968;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende voor het jaar 1968 is aangeslagen in de inkomstenbelasting naar een belastbaar inkomen van f 27.000,-- en, na vergeefs bezwaar bij de inspecteur, in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat blijkens de bestreden uitspraak belanghebbende, ofschoon behoorlijk opgeroepen, niet, doch de inspecteur wel ter zitting van het Hof is verschenen en het Hof aan de hand van de stukken, voor zover thans van belang, de volgende feiten heeft vastgesteld:

"Belanghebbende, geboren in 1933, is sedert 1 mei 1966 bedrijfsmatig werkzaam als onderaannemer van metselwerken. Hij berekent het belastbare inkomen als volgt:

volgens aangifte	f 24.966,88
meer bedrijfsontvangsten	" <u>1.723,17</u>
	f 26.690,05
af: aan werknemers betaalde reiskosten- vergoedingen, welke niet als zodanig in de boekhouding zijn verantwoord, belastbaar inkomen	" <u>8.407,---</u> f 18.283,05.

In dit belastbare inkomen is de huurwaarde van de eigen woning, a-straat 1 te Z, begrepen voor f 570,--. De Inspecteur stelt deze huurwaarde op f 661,25, hetgeen na 15% afschrijving een verhoging van het belastbare inkomen met f 77,57 betekent.

De Inspecteur berekent het belastbare inkomen als volgt:

volgens aangifte	f 24.966,88
meer inkomsten uit eigen woning	" 77,57
meer bedrijfsontvangsten	" <u>1.723,17</u>
belastbaar inkomen	f 26.767,---.";

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

dat van belanghebbende:

"Een deel van de door belanghebbende in 1968 uitbetaalde reiskostenvergoedingen ex de artikelen 17 en 18 van de Uitvoeringsbeschikking loonbelasting 1965 is niet als zodanig geboekt. Belanghebbende kende deze bepalingen niet en vreesde bij een controle van de belasting - of looncontroledienst in moeilijkheden gebracht te worden.

Deze te weinig geboekte werknemerskosten werden op privé geboekt, waardoor deze bedragen ad in totaal f 8.407,-- ten onrechte in het aangegeven inkomen van f 24.966,38 werden begrepen.";

dat van de Inspecteur:

"Aanvankelijk is bij bezwaarschrift gesteld dat de reiskostenvergoedingen alsnog als bedrijfsuitgaven moeten worden geboekt tot een bedrag van f 8.407,--. Hierdoor ontstaat echter een negatief kassaldo, dat door bijboeking van meer ontvangsten en correcties van kassaldi per het einde van voorgaande boekjaren zou moeten warden weggewerkt.

Thans wordt bij beroepschrift gesteld dat gemeld bedrag van f 8.407,-- een onderdeel vormt van de geschatte privé-uitgaven die als sluitpost bij het einde van het boekjaar 1968 zijn geboekt.

Bij een inkomen van f 27.000,-- - waarnaar de onderwerpelijke aanslag is opgelegd - is belanghebbendes privé in totaal te berekenen op f 26.929,41.

Hiervan zijn de benoembare privé-uitgaven, niet het levensonderhoud betreffende, vast te stellen op f 13.724,07, zodat voor privé in engere zin overblijft f 13.205,34.

Wanneer hierop de reiskostenvergoedingen van het personeel ad f 8.407,-- in mindering moeten worden gebracht, zou een bedrag van f 4.798,34 overblijven. Dit bedrag is voor een gezin bestaande uit man, vrouw en twee kinderen, geboren in 1962 en 1966, te laag. Daarbij komt dat bij een door de belastingdienst ingestelde controle de indruk is verkregen, dat er ruim wordt geleefd, terwijl over 1967 voor de huishouding een bedrag van f 10.617,25 is opgenomen.

De door belanghebbende in zijn beroepschrift voorgestane vermindering van het inkomen met f 8.407,-- is dan ook onaanvaardbaar.";

Overwegende dat het Hof, voor zover thans van belang, in rechte heeft overwogen:

"dat belanghebbende de door hem gestelde bedrijfsuitgaven ten bedrage van f 8.407,-- - die niet als zodanig in zijn boekhouding zijn verantwoord - noch geheel noch gedeeltelijk aannemelijk heeft gemaakt;"

Overwegende dat het Hof op andere, thans niet van belang zijnde gronden de uitspraak van de Inspecteur heeft vernietigd en de aanslag heeft verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 26.767,--;

Overwegende dat belanghebbende, onder vermelding van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken en van artikel 25, lid 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen juncto artikel 8, lid 3, van 5 eerstbedoelde wet als geschonden, althans verkeerd toegepast, in zijn beroepschrift in cassatie het volgende aanvoert:

"1) Belanghebbende heeft noch geheel, noch gedeeltelijk - zo zegt het Hof - aannemelijk gemaakt dat de door hem gestelde bedrijfsuitgaven van f 8.407,-- gemaakt zijn.

Rust op hem de bewijslast dat deze kosten gemaakt zijn?

Er is hem nimmer om een bewijs gevraagd. De Inspecteur heeft steeds getracht aan te tonen, dat er voor die uitgave financieel geen ruimte geweest is. De Inspecteur was dezelfde mening als belanghebbende toegedaan, namelijk dat hij het tegenbewijs moest leveren. Daarin slaagde hij in het geheel niet.

Het Hof is - zo dacht belanghebbende - tot deze uitspraak gekomen door inductie van de inhoud van het vertoog. In dit vertoog zegt de Inspecteur blijkens

's Hofs uitspraak: het inkomen bedraagt f 26.929,41. Als belanghebbende daarvan f 8.407,-- aan bedrijfskosten meer heeft uitgegeven, dan resteert privé f 18.522,41. Hij zou privé f 13.724,07 aan niet-huishoudelijke uitgaven gedaan hebben; dan blijft er voor huishoudelijke uitgaven slechts f 4.798,34 over. Dat zou te weinig voor belanghebbendes gezin zijn.

De conclusie dat dit te weinig voor een gezin als dat van belanghebbende is, moge misschien juist zijn; zij is irrelevant. Uit het gestelde mag slechts deze conclusie getrokken worden: indien belanghebbende voor zijn gezin voor huishoudelijke uitgaven niet meer dan f 4.798,34 in 1968 besteed heeft, dan is zijn bedrijfsvermogen aan het begin en aan het einde van 1968 gelijk gebleven! Met een kassaldo heeft het niets te maken.

Of er financiële ruimte voor de uitgave van f 8.407,-- aan verblijfskostenvergoeding was, wordt bepaald door de volgende berekening: a) het kassaldo per 1 januari 1968, verminderd met b) de uitgaven over 1968, vermeerderd met c) de ontvangsten over 1968, verminderd met d) het kassaldo per 31 december 1968.

Het bedrag van f 8.407,-- zou niet geboekt zijn; de Inspecteur heeft dat doen constateren. De Inspecteur heeft echter - hij zegt het in zijn vertoog - een onderzoek doen instellen naar betaalde reisvergoedingen ex de artikelen 17 en 18 van de Uitvoeringsbeschikking loonbelasting 1965. Belanghebbende heeft - in zijn bezwaarschrift gesproken van verblijfsvergoedingen.

Na de indiening van het bezwaarschrift heeft nimmer een ambtenaar belanghebbende om inlichtingen over deze kwestie gevraagd. Hij heeft zelf in zijn bezwaarschrift medegedeeld dat deze uitgaven in 1968 niet geboekt zijn.

Dat kon ook niet meer. Die administratie was afgesloten. De boekingen hebben in 1970 plaats gehad als correcties ten laste van de rekening "Verliezen en winsten uit voorgaande jaren". Zo behoort het, naar belanghebbende meende.

2) De Inspecteur zegt in zijn vertoogsschrift:

"Geschilpunten:

hetgeen belanghebbende en mij verdeeld houdt, is de vraag of de boekhouding als basis van de winstberekening over 1968 kan dienen, en zo ja, of het belastbaar inkomen dan terecht is vastgesteld op f 27.000,--".

De Inspecteur zegt in zijn vertoogsschrift:

"Conclusie:

Ter beperking van de rechtsstrijd ben ik bereid te concluderen dat het belastbaar inkomen nader dient te worden vastgesteld op f 26.767,--, waardoor de vraag of de boekhouding al dan niet als grondslag voor de winstberekening kan dienen, zuiver academisch wordt en het geschil zich beperkt tot de vraag of de reisvergoedingen voor het personeel ten bedrage van f 8.407,-- alsnog in mindering van de winst kunnen worden gebracht".

Als de vraag of "de boekhouding als grondslag voor de winstberekening kan dienen, academisch is", dan mag die boekhouding geen rol meer bij de verdeling van de bewijslast spelen. Eens te meer komt die bewijslast bij de Inspecteur terecht. Zou het Hof anders beslissen, dan zou naar belanghebbende meent, het Hof buiten de rechtsstrijd treden.

3) Noch het Hof, noch de Inspecteur heeft onderzocht of belanghebbende mogelijk buiten de onderneming om, financiële middelen ter beschikking had of kreeg, welke buiten de inkomstenbelasting vielen. Zij vroegen er ook nooit naar. (In oktober 1967 verhoogde belanghebbende een hypothecaire schuld op zijn privé woning met een bedrag van f 12.500,--: dit bedrag is niet in de onderneming ingebracht!)

4) In de uitspraak van de Inspecteur ontbreekt in wezen de redengeving, die ertoe moest leiden dat de boekhouding niet als basis voor de winstberekening zou kunnen dienen.

Bij verzoogschrift laat de Inspecteur deze stelling alleen maar vallen. De Inspecteur zegt dan: het Hof heeft nu alleen nog maar er over te beslissen of die f 8.407,-- aftrekbaar van de winst zijn.

Nu de Inspecteur de kwaliteit van de boekhouding buiten het geding heeft gesteld, zegt hij niet, waarom hij meent, dat die kosten niet aftrekbaar zouden zijn. De inhoud van zijn verzoog - er zou geen financiële ruimte voor die uitgaven zijn - valt immers geheel in het water.

Tot aan de behandeling wist belanghebbende – ondanks de uitspraak en het verzoogschrift van de Inspecteur - nog steeds niets omtrent een motief, waarom die f 8.407,-- niet aftrekbaar zouden zijn. Dit kan niet de bedoeling van de wetgever zijn. Ware dat de bedoeling, dan konden de phase van het bezwaarschrift/uitspraak vervallen; men kan zich dan beperken tot de phase "beroepschrift/mondelijke behandeling". Nu zou belanghebbende op de mondelinge behandeling hebben moeten verschijnen, zonder zelfs maar te kunnen vermoeden, wat het verweer van

de Inspecteur zou kunnen zijn. Als het Hof dan op grond van een feitelijkheid belanghebbendes beroep van de hand wijst, staat voor hem geen enkel rechtsmiddel meer open. Daaraan kan de toepassing van het slot van artikel 13, lid 1, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken geen uitkomst bieden; dat had wel de toepassing van artikel 14, lid 1 van die wet kunnen brengen.

Conclusie:

Ten onrechte is in het onderhavige geval de bewijslast omgekeerd; de Inspecteur had tot taak aannemelijk te maken dat deze uitgaven niet gemaakt waren; hij is daarin niet geslaagd.

Bovendien is in strijd met de bedoeling van de Wet - aan belanghebbende elk inzicht in de redengeving van de weigering van de aftrek van het bedrag van f 8.407,-- ontnomen, alhoewel hij zich uit schriftelijke stukken daarvan op de hoogte had moeten kunnen stellen.

Belanghebbende verzoekt op grond van het bovenstaande dan wel op gronden ambtshalve, de onderhavige aanslag alsnog te baseren op een belastbaar inkomen van f 26.767,-- verminderd met f 8.407,-- zijnde f 18.360,-- dan wel de zaak veer nader onderzoek te verwijzen.";

Overwegende hieromtrent:

dat het Hof in de hierboven aangehaalde omschrijving van de standpunten van partijen de volgens bewering van belanghebbende door hem in het onderhavige belastingjaar aan zijn personeel uitbetaalde vergoedingen ten bedrage van f 8.407,-- - al waren die vergoedingen in het door belanghebbende bij de Inspecteur ingediende bezwaarschrift verblijfsvergoedingen genoemd - terecht overeenkomstig vermeldingen in het beroepschrift van belanghebbende voor het Hof en in het vertoogschrift van de Inspecteur heeft aangeduid als reisvergoedingen;

dat de Inspecteur blijkens zijn vertoogschrift onder meer heeft gesteld dat niet bekend was op welke gegevens genoemd bedrag ter zake van reisvergoedingen was gebaseerd en dat geen bescheiden aanwezig waren die de uitgaven te dezer zake dekten;

dat mitsdien moet worden aangenomen dat belanghebbende vóór de behandeling van de zaak door het Hof bekend was met de reden waarom bedoeld bedrag volgens het standpunt van de Inspecteur niet aftrekbaar was, terwijl het Hof niet verplicht was belanghebbende daaromtrent nader in te lichten;

dat bij de vaststelling van een aanslag in de inkomstenbelasting in afwijking van de aangifte het bewijs van de gegrondheid van die afwijking in het algemeen door de Inspecteur moet worden geleverd;

dat echter een redelijke verdeling van de bewijslast medebrengt dat een belastingplichtige, indien hij beweert dat een bepaald bedrag in aanmerking moet worden genomen als bedrijfsuitgave, zulks aan het Hof heeft aannemelijk te maken;

dat het Hof niet verplicht was het bestaan van deze rechtsregel uitdrukkelijk aan belanghebbende mede te delen;

dat het Hof evenmin verplicht was belanghebbende nader in de gelegenheid te stellen om bedoelde uitgaven te staven;

dat het Hof feitelijk, in cassatie onaantastbaar heeft geoordeeld dat belanghebbende de door hen gestelde bedrijfsuitgaven ten bedrage van f 8.407,-- - die niet als zodanig in zijn boekhouding zijn verantwoord - noch geheel noch gedeeltelijk aannemelijk heeft gemaakt;

dat het Hof hierbij niet buiten de rechtsstrijd van partijen is getreden, die juist de aftrekbaarheid van die gestelde uitgave betref;

dat dus geen van de aangevoerde grieven tot cassatie kan leiden;

Verwerpt het beroep.

Gedaan bij de Heren Van Rijn van Alkemade, President, Eijssen, Van der Linde, Polak en Vroom, Raden, en door de President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de twaalfde april 1900 twee en zeventig, in tegenwoordigheid van de Substituut-Griffier Joosten.

Joosten

Van Rijn van Alkemade