

22 mei 1974.

No. 17.340

Jb.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 7 december 1973 betreffende de aan belanghebbende opgelegde aanslag tot navordering van inkomstenbelasting over het jaar 1968;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende aan wie voor het jaar 1968 een navorderingsaanslag is opgelegd in de inkomstenbelasting welke aanslag na gemaakt bezwaar is gehandhaafd, van de uitspraak van de Inspecteur op het bezwaarschrift in beroep is gekomen bij het Gerechtshof;

Overwegende dat het Hof heeft vermeld:

"dat belanghebbende primitief was aangeslagen overeenkomstig zijn aangifte naar een belastbaar inkomen van f 26.662,--;

dat in dit inkomen begrepen was een bedrag groot f 24.514,-- als winst van het door hem geëxploiteerde café annex slijterij;

dat de navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 42.629 met verhoging van de in de aanslag begrepen belasting met 100%;

dat de Inspecteur bij het vaststellen van deze aanslag besloten heeft geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen;

dat belanghebbende in beroep vernietiging van de navorderingsaanslag verzoekt";

Overwegende dat het Hof als vaststaand heeft aangemerkt:

"dat de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst te Haarlem in 1972 een onderzoek heeft verricht bij belanghebbende en zijn drankleverancier, hierna te noemen de N.V.;

dat de Inspecteur naar aanleiding van dit onderzoek de winst uit belanghebbendes bedrijf heeft verhoogd met f 15.967,08, omdat - volgens hem,

Inspecteur - bij dat onderzoek, in samenhang met een boekenonderzoek door de Rijksaccountantsdienst bij de N.V., aan het licht gekomen is dat niet de gehele inkoop, de gehele omzet en alle bij de inkoop ontvangen kortingen in de aangegeven winst uit onderneming waren begrepen;

dat voormeld bedrag bestaat uit f 15.007,--, zijnde een benadering van de over 1968 verzwegen winst en uit f 960,--, zijnde een benadering van de in 1968 door een vertegenwoordiger van de N.V. aan belanghebbende betaalde kortingen; dat deze vertegenwoordiger inmiddels wegens verduistering in dienstbetrekking veroordeeld is;

dat bij collega's van belanghebbende, tevens klanten van de N.V., soortgelijke onderzoeken zijn ingesteld door de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst;

dat verschillenden van her. hebben toegegeven onregelmatigheden te hebben gepleegd als door de Inspecteur aan belanghebbende verweten worden;"

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

"dat belanghebbendes grief zich uitsluitend tegen deze vermeerdering van de winst richt;

dat belanghebbende ter ondersteuning van zijn grief doet aanvoeren dat hij betwist en ontkent dat er meer inkopen zijn geweest dan die hij geboekt heeft;

dat de betreffende stelling van de Inspecteur steunt op ongetekende ontvangstbonnen van een frauderende vertegenwoordiger van de N.V.;

dat belanghebbende aan ieder die een fles drank koopt, een borrel cadeau geeft;

dat hij korting bedong bij de vertegenwoordiger van de N.V.;

dat die vertegenwoordiger die korting in contanten aan belanghebbende uitbetaalde;

dat belanghebbende die aldus verkregen gelden - zonder die als afzonderlijke kasontvangst te boeken - in zijn kas stortte ter gedeeltelijke compensatie van de gratis borrels;

dat deze gelden dus begrepen zijn in de omzetcijfers van het bedrijf;

dat derhalve ook het bedrag van f 960,-- ten onrechte aan de winst is toegevoegd;

dat de Inspecteur ter verdediging van de opgelegde aanslag tot navordering betoogt dat bij voormelde onderzoeken van de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst en van de Rijksaccountantsdienst het volgende is gebleken:

dat de N.V. herhaaldelijk drankleveranties verrichtte waarbij gewerkt werd met duplicaatfacturen (ten behoeve van de N.V.) waarop de naam van de afnemer niet werd vermeld, met medeweten van de directie van de N.V. en met het doel de afnemers een fiscaal voordeel te kunnen verschaffen;

dat deze facturen door de N.V. met de naam "contantbonnen" aangeduid werden, hoewel het dikwijls geen contante aankopen betrof;

dat voor de jaren 1971 en 1972 door de N.V. een boekje bijgehouden werd waarin de namen werden vermeld van de afnemers aan wie via zogenaamde contant-bonnen leveranties waren verricht;

dat voor de jaren vóór 1971 geen systematische aantekening gehouden werd van de namen die op de kopieën van de zogenaamde contant-bonnen waren weggelaten;

dat via afrekeningen van chauffeurs, reizigers en dergelijke van de N.V., echter toch, ook van de jaren vóór 1971, de namen konden worden achterhaald van afnemers aan wie via contant-bonnen drankleveranties waren verricht;

dat onder andere voor het jaar 1968 de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst het volgende ten aanzien van belanghebbende onderzocht;

dat in de boekhouding van belanghebbende zijn nagegaan de in 1968 in uitgaaf geboekte betalingen aan de N.V. en daarbij bleek dat de geboekte betalingen met rekeningen en kwitanties waren gedekt;

dat tevens echter word vastgesteld dat de betalingen op de zogenaamde contant-bonnen (waarvan, zoals voor is opgemerkt, bleek uit afrekeningen van chauffeurs, reizigers en dergelijke - zie deze bescheiden in de enveloppe, die als bijlage 2 bij het proces-verbaal van de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst is gevoegd -) niet als uitgaaf door belanghebbende waren geboekt;

dat van de door de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst achterhaalde, in 1968 door belanghebbende betaalde, niet geboekte contant-bonnen het volgende overzicht kan worden gegeven:

16/1	contantbon	21845	f.	1.217,--	
	"	216575	"	2.122,80	
15/2	"	217300	"	941,36	
15/2	"	215928	"	1.362,---	
12/4	"	"	"	1.131,90	gelijk met f.11.041,04 die bij de N.V. op de debiteurenkaart geboekt werd;
20/8	"	150651	"	1.508,04	
12/9	"	151560	"	1.511,80	betreft een ter inning meegegeven kwitantie, die op die datum uitgesteld of retour gestuurd werd;
7/11	"	151038	"	1.796,52	gelijk met
	"	151026	"	1.067,40	f. 3.333,80 die bij
	"	152931	"	2.167,20	de N.V. op de debiteuren-
21/11	"	151922	"	1.792,05	kaart zijn geboekt..
december			"	1.543,96	
en nog					
13/3		170553	"	<u>1.848,39</u>	
Totaal niet geboekte					
Inkopen				f. 20.010,42;	

Dat ter berekening van de verzwegen omzet in 1968 (gezien de niet geboekte inkopen) gebruik is gemaakt van het brutowinst percentage (van de inkoop) café en slijterij zoals dat percentage kon worden berekend uit de Verlies- en Winstrekening over 1970;

dat bedoeld brutowinst percentage toen 75% bedroeg, hetgeen eerder laag dan hoog genoemd kan worden;

dat bij een brutowinst percentage van 75% van de inkoop, in 1968, gezien de toen verzwegen inkoop, de verzwegen omzet f 35.017,50 bedraagt en de verzwegen brutowinst f 15.007,08;

dat hierbij nog zij opgemerkt dat het bedrag ad f 15.007,08 slechts een benadering van de verzwegen winst in 1968 vormt, daar zoals uit het vorenstaande kan blijken, het de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst wegens de geringheid van de beschikbare gegevens, niet mogelijk was alle niet geboekte inkopen te achterhalen;

dat zich (in 1968) nog het volgende voordeed:

dat een vertegenwoordiger van de N.V. die belast was met het contant innen van gelden van debiteuren van de N.V. niet steeds al die geïnde gelden aan de N.V. afdroeg;

dat hij de door hem niet afgedragen gelden op tweeërlei wijze besteedde;

a) ten eigen behoeve

b) door het verlenen van kortingen in contanten aan de afnemers van de N.V.;

dat die vertegenwoordiger in 1966 met het geven van contante kortingen begon;

dat dit onder andere werd veroorzaakt door het feit dat de N.V. ten aanzien van diverse afnemers geen kortingen meer wilde verlenen;

dat bedoelde vertegenwoordiger toen moest trachten de afnemers accoord te laten gaan met het niet meer verlenen van kortingen, hetgeen hem niet bij alle afnemers lukte;

dat die vertegenwoordiger aan de N.V. echter meedeelde dat ook de "weigeraars" accoord gingen met het niet meer verlenen van kortingen;

dat die vertegenwoordiger de kortingen aan de "weigeraars" betaalde uit niet door hem aan de N.V. afgedragen gelden, die hij bij andere afnemers had geïnd;

dat de door belanghebbende in de jaren 1966 tot en met 1969 op deze wijze genoten kortingen bij een rijks-accountantsonderzoek bij de N.V. zijn benaderd op totaal f 3.840,-- of gemiddeld f 960,-- per jaar;

dat dit kortingsbedrag slechts een benadering vormt;

dat echter bij voormeld Fiscaal Inlichtingen- en Opsporingsdienst onderzoek geboekte kortingen als voormeld, niet konden worden vastgesteld;

dat bij de bepaling van meer brutowinst in 1968 ad f 15.007,08 (zie hiervoor) met deze kortingen geen rekening is gehouden;";

Overwegende dat het Hof heeft overwogen omtrent het geschil:

"dat de Inspecteur het Hof voldoende met bescheiden gestaafde gegevens heeft verstrekt voor het voorlopige oordeel dat belanghebbende van de N.V. ook goederen heeft gekocht zonder de door hem betaalde koopprijzen in zijn boeken te verantwoorden en dat hij de opbrengst van die door hem aan zijn klanten verkochte goederen evenmin heeft verantwoord en die derhalve niet in zijn winst heeft begrepen;

dat een redelijke verdeling van de bewijslast medebrengt dat belanghebbende daartegenover aannemelijk maakt dat de stellingen van de Inspecteur onjuist zijn;

dat het Hof hierbij in aanmerking neemt dat verschillende collega's van belanghebbende, tevens klanten van de N.V., nadat bij hen door de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst soortgelijke onderzoeken waren ingesteld, toegegeven hebben onregelmatigheden te hebben gepleegd, als de Inspecteur aan belanghebbende verwijt;

dat belanghebbende, wiens betoog neerkomt op een simpele ontkenning dat hij inkopen, en daarmee corresponderende verkopen aan zijn klanten, niet zou hebben geboekt, niet aannemelijk gemaakt heeft dat de stelling van de Inspecteur onjuist is;

dat wat de door belanghebbende in contanten ontvangen kortingen betreft, belanghebbende stelt dat hij die wel in de kas stortte, maar niet afzonderlijk boekte omdat hij die beschouwde als een gedeeltelijke compensatie van de borrel die hij cadeau gaf aan ieder, die een fles drank bij hem kocht;

dat ook hier belanghebbende in gebreke gebleven is aannemelijk te maken dat en in welke omvang hij deze vrijgevigheid betrachtte, en het Hof niet vermog in te zien, waarom het cadeau geven van de borrels redelijkerwijs aanleiding zou moeten geven om de boeking van de ontvangen kortingen onder de naam van kortingen achterwege te laten;

dat het Hof daarom de verklaring van belanghebbende dat hij de kortingen door storting in de kas in de omzetcijfers begreep, niet voldoende geloofwaardig acht;

dat zijn grief dus faalt;

dat belanghebbende niet in beroep gekomen is van het besluit van de

Inspecteur om geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen;"

Overwegende dat het Hof op deze gronden de uitspraak van de Inspecteur heeft gehandhaafd;

Overwegende dat belanghebbende als middel van cassatie heeft aangevoerd:

"Schending van het recht en/of verzuim van op straffe van nietigheid in acht te nemen vormen onder meer neergelegd in, ten grondslag liggende aan of voortvloeiende uit artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.";

Overwegende dat belanghebbende ter toelichting heeft opgemerkt:

"Belanghebbende exploiteert een cafébedrijf annex slijterij. De navordering betreft een door de Inspecteur aanwezig geachte hogere winst verkregen uit een hogere omzet welke er geweest moet zijn op grond van niet geboekte inkopen tot een bedrag van f 20.010,42.

Door de F.I.O.D. is een onderzoek ingesteld en op dit onderzoek baseert de Inspecteur zich.

Belanghebbende is bij het Hof in beroep gekomen aanvoerende onder meer: dat de andere post van de navordering betreft een meer-omzet, welke de Inspecteur aanwezig acht, omdat de Inspecteur ervan uitgaat, dat er neer inkopen zijn geweest, welke inkopen niet geboekt zijn; dat belanghebbende betwist en ontkent dat er neer inkopen zijn geweest dan de inkopen die werden geboekt; dat de Inspecteur zich baseert op een rapport van de fiscale recherche dat belanghebbende niet bekend is, sommerende belanghebbende de Inspecteur dit rapport in geding te brengen opdat belanghebbende zich daarover zal kunnen uitlaten; dat belanghebbende uit wat hem is verteld en gevraagd meent te kunnen begrijpen dat de meer-inkoop wordt gebaseerd op ongetekende ontvangst-bonnen van een frauderende vertegenwoordiger; dat belanghebbende meent dat zulks geen bewijs oplevert.

De Inspecteur dient daarop een verzoekschrift in.

Bij dit verzoekschrift wordt niet overgelegd het rapport van de F.I.O.D., doch dit wordt ter zitting overgelegd tezamen met enige handen vol bescheiden (wat belanghebbende in strijd acht met een goede procesorde, daar schriftelijk bewijs bij de processtukken in geding dient te worden gebracht,

opdat de wederpartij daarvan kan kennisnemen en zich daarover kan uitlaten).

Belanghebbende is van oordeel dat de bewijslast geenszins redelijk verdeeld is en dat het Hof gegeven de omstandigheden niet tot deze verdeling kon en mocht komen.

De Inspecteur beroept zich voor wat betreft de navordering op bepaalde feiten, welke belanghebbende ontkent.

De Inspecteur zal deze feiten hebben te bewijzen.

De Inspecteur beschikt behalve over zijn eigen

- door de Staat betaalde - personeel over steun van de - door de Staat betaalde - Rijksaccountantsdienst en de - door de Staat betaalde - F.I.O.D.

Belanghebbende beschikt niet over personeel en over diensten als de Rijksaccountantsdienst en F.I.O.D. en heeft evenmin de gelden om zodanige apparaten voor zich te laten werken.

Belanghebbende beschikt bovendien niet over de machten die deze diensten wel hebben om bij iedereen binnen te komen, bescheiden na te gaan en personen te verhoren.

De Inspecteur die dus, anders dan belanghebbende, volledig toegerust is, slaagt er niet in om de door hem gestelde feiten te bewijzen, doch heeft slechts gegevens verstrekt die slechts een voorlopig oordeel wettigen.

Op dit punt blijft het Hof evenwel zeer vaag en ook dit acht belanghebbende een motiveringsklacht, namelijk dat niet wordt aangegeven en vastgesteld welke gegevens de Inspecteur dan wel heeft verstrekt en op grond van welke bescheiden een en ander aannemelijk zou zijn. Dit geheel speelt zich buiten wat belanghebbende kan beoordelen af, en de uitspraak, waarvan beroep, geeft daarover geen enkel uitsluitsel.

Het oordeel kan dan ook, voor zover en indien het terecht kan worden gevormd door het Hof, alleen afkomstig zijn van gegevens van derden, waar belanghebbende part noch deel aan heeft en welks juistheid hij betwist heeft.

Waar bewijslast rust op de Inspecteur en deze niets heeft bewezen is het onjuist om via voormelde omweg belanghebbende met bewijs te gaan belasten.

Bovendien dient een bewijslastverdeling niet alleen redelijk te zijn voor wat betreft stelplicht van partijen en voor wat betreft de mogelijkheden die ieder der partijen heeft, onder meer om een op staatskosten te verrichten

onderzoek te doen plaatshebben, doch ook voor wat betreft de mogelijkheden ten aanzien van een probandum.

Immers hoe kan belanghebbende in redelijkheid bewijzen dat hij niet (extra) (zwart) heeft ingekocht.

Negativa non sunt probanda.

De aanmerking dat verschillende andere klanten het wel hebben gedaan is geen argument, daar kennelijk niet alle klanten zwart hebben ingekocht en er geen enkele reden is waarom belanghebbende tot de categorie zou behoren die wel zwart heeft ingekocht.

Voormeld door het Hof gebezigd argument is een gevaarlijk argument, daar met die argumentatie een ieder kan worden beschuldigd en dan zijn onschuld maar moet bewijzen, want er zijn altijd wel anderen die iets gedaan hebben.

Belanghebbende kan alleen maar "simpel" ontkennen, daar het gaat om een bepaald feit dat wel of niet heeft plaatsgehad.

Uit de stukken blijkt dat belanghebbende inkopen heeft gedaan, daarvoor facturen heeft ontvangen en deze heeft betaald en dat zulks in zijn boekhouding is verantwoord (merkwaardig acht belanghebbende dat voordat de F.I.O.D. kwam de Rijksaccountantsdienst bij belanghebbende al geweest was, omdat er een schuld zou zijn aan de drankleverancier, hetgeen na controle door de Rijksaccountantsdienst bleek niet het geval te zijn; dit bewijst wel hoe er geknoeid werd bij de drankleverancier op naam van belanghebbende).

Het enige argument dat belanghebbende kan bedenken en dat bij de mondelinge behandeling van het Hof naar voren is gebracht, doch waaraan het Hof verder geen aandacht meent te moeten schenken, is de bruto-omzet zoals deze in de loop der jaren is geweest en met name in 1972 toen het geknoei bij de drankleverancier eindigde.

De cijfers zijn:

	Omzet	correctie Inspecteur	omzet na correctie.
1966	115.026 (incl. O.B.)		115.026
1967	119.840 (" ")		119.840
1968	135.903 (" ")	35.017	170.920
1969	125.848 (excl. O.B.)	15.817	141.665
1970	143.110 (" ")	2.070	145.180
1971	156.890 (" ")		156.890
1972	163.461 (" ")		163.461.

Nu de Inspecteur niet heeft weersproken dat belanghebbende aan ieder die een fles drank kocht een borrel cadeau aanbood, is merkwaardig dat het Hof belanghebbende in gebreke acht zulks aannemelijk te maken. Als de Inspecteur zulks had betwist had belanghebbende getuigen te over kunnen aanbrengen die zouden kunnen verklaren dat zij bij belanghebbende in cassatie een borrel cadeau kregen als zij een fles kwamen kopen: waarom zou zulks in een landelijk gelegen café-slijterij overigens niet aannemelijk zijn?

Belanghebbende merkt op dat uiteraard niet werd en wordt bijgehouden hoeveel borrels op die wijze gratis worden verstrekt.

Belanghebbende geeft toe dat het gratis schenken van voornoemde borrels op zich niet dwingt om de kortingen niet als zodanig te boeken en belanghebbende heeft op dit punt geen bewijs en belanghebbende kan slechts aangeven hoe hij in feite heeft gehandeld, beseffende dat hij nu hij op dit punt geen bewijs kan leveren niet in het gelijk zal worden gesteld.";

Overwegende ten aanzien van het middel:

dat uit de bestreden uitspraak niet blijkt, welke door de Inspecteur aan het Hof verstrekte "voldoende met bescheiden gestaafde gegevens" het Hof hebben geleid tot het voorlopige oordeel dat belanghebbende goederen heeft gekocht zonder de door hem betaalde koopprijzen in zijn boeken te verantwoorden en dat hij de opbrengst van die door hem aan zijn klanten verkochte goederen evenmin heeft verantwoord en die derhalve niet in zijn winst heeft begrepen;

dat 's Hof's uitspraak mitsdien niet naar de eis der wet met redenen is omkleed;

dat voorts uit de uitspraak wel blijkt, dat de inspecteur eerst bij de mondelinge behandeling voor het Hof een groot aantal bescheiden in het geding heeft gebracht

maar dat niet blijkt dat aan belanghebbende voldoende gelegenheid is gegeven van die bescheiden kennis te nemen en zich daarover uit te laten; dat ook om deze reden de uitspraak niet in stand kan blijven;

Vernietigt de bestreden uitspraak van het Hof; Verwijst het geding naar het Gerechtshof te Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak, in meervoudige Kamer, met inachtneming van dit arrest.

Gedaan bij de Heren Dubbink, Vice-President, Peters, Telders, Köster en Wiersma, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de twee en twintigste mei 1900 vier en zeventig, in tegenwoordigheid van de Griffier Reyers.

Reyers

Dubbink