

HET GERECHTSHOF TE 'S-GRAVENHAGE

Eerste meervoudige belastingkamer;

Gezien het beroepschrift van X te Z tegen de hem door de inspecteur der directe belastingen te Y, opgelegde navorderingsaanslag voor het jaar 1974;

Gezien de overige stukken van het geding, waaronder:

De ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende respectievelijk de inspecteur voorgedragen een aan het Hof overgelegde, als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven, ingevoegd aan te merken pleitnota's;

Gehoord op 29 april 1981 te 's-Gravenhage ter zitting belanghebbende in persoon en zijn gemachtigde W alsmede de inspecteur;

Overwegende dat bovengenoemde navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 128.516,-- en een belastingvrije som van f 7.192,--;

Dat de oorspronkelijke aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 85.361,-- en een belastingvrije som als voormeld;

dat de nagevorderde belasting f 29.422,-- beloopt, over welk bedrag een verhoging van 100% is toegepast, welke verhoging door de inspecteur bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit voor 50% is kwijtgescholden;

dat het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de bestreden navorderingsaanslag;

dat de inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag;

Overwegende dat, gezien de stukken van het geding en gelet op hetgeen ter zitting nog is verhandeld, het volgende is komen vast te staan:

belanghebbende is, en was ook in de jaren 1974 en 1975, firmant van de vennootschap onder firma V te Z; medefirmanten zijn twee broers van belanghebbende; de vennootschap houdt (en hield) zich voornamelijk bezig met het onderhoud van wegen; opdrachtgevers zijn in vele gevallen overheidsinstanties, doch er wordt ook wel gewerkt voor ondernemers en particulieren (bestraten van

opritten, terreinen en parkeerplaatsen); de werkverdeling in de vennootschap is zodanig dat belanghebbende zich evenals, naar hij stelt, een van zijn medefirmanten, onder meer bezighoudt met administratieve taken zoals het uitschrijven van facturen, het bijhouden van kladkasstaten en het onderhouden van contacten met de boekhoudster, terwijl de derde firmant zich uitsluitend met de uitvoering der werken bemoeit; bij een boekenonderzoek, in opdracht van de inspecteur ingesteld door de Rijksaccountantsdienst, bleek dat de boekhouding geen zichtbare feilen vertoonde; vergelijking van het netkasboek met de kladkasstaten leverde geen verschillen op en negatieve kassaldi zijn niet geconstateerd; vermogensvergelijkingen, opgesteld met betrekking tot de medefirmanten, gaven geen aanleiding tot veronderstelling dat sprake zou moeten zijn van verzwegen ontvangsten; echter met betrekking tot belanghebbende leidden de door de rijksaccountant opgestelde vermogensvergelijkingen tot de conclusie dat de voor netto privé-uitgaven beschikbare bedragen in de jaren 1974 en 1975 onderscheidenlijk negatief f 23.155,- en negatief f 18.256,- beliepen; er van uitgaande dat belanghebbende in die jaren f 20.000,- per jaar aan netto privé-uitgaven moet hebben besteed, heeft de inspecteur navorderingsaanslagen opgelegd in de inkomstenbelasting voor de jaren 1974 en 1975, waarbij hij de aanvankelijk vastgestelde inkomens heeft verhoogd met onderscheidenlijk f 23.155,- plus f 20.000,- of 43.155,-, en f 18.256,- plus f 20.000,- of f 38.256,-;

belanghebbende hield sinds 1964, en ook in de jaren 1974 en 1975 paarden, sommige van deze paarden liet hij deelnemen aan paardenrennen, hetgeen hem nogal eens prijzen opleverde; ook namen zowel belanghebbende als zijn echtgenote veelvuldig deel aan het wedden op paarden via de totalisator; deze weddenschappen leidden herhaaldelijk tot voordelige resultaten; het houden van de paarden beschouwde belanghebbende als een liefhebberij en hij hield geen administratie bij van de kosten - waaronder niet onaanzienlijke bedragen die aan trainers werden betaald - en de opbrengsten - waaronder prijzengeld, fokpremies en verkoopresultaten - noch van de voordelen, behaald met het wedden; op 14 maart 1975 vond ter inspectie een bespreking plaats tussen de inspecteur en de toenmalige gemachtigde van belanghebbende, zulks naar aanleiding van de aangifte voor de inkomstenbelasting voor het jaar 1973; bij die gelegenheid zijn aan de inspecteur overzichten verstrekt betreffende de inkomsten en uitgaven over de jaren 1972, 1973, en 1974 terzake van het houden van paarden; deze overzichten

zijn volgens mededeling van de inspecteur toegelicht in hier voege dat deze ontvangsten en uitgaven nog vrij nauwkeurig te becijferen waren geweest, doch dat de resultaten van de weddenschappen niet waren te reconstrueren; op 24 april 1975 heeft belanghebbende zelf - naar de inspecteur stelt - ter inspectie verklaard dat niet was te zeggen hoeveel winst de weddenschappen hem hadden opgeleverd en dat het evenmin mogelijk was in de toekomst een met bewijsstukken gestaafde administratie van de resultaten van de weddenschappen bij te houden, aangezien slechts van relatief hoge prijzen bewijsstukken plegen te worden afgegeven, terwijl de inzetten in het geheel niet te bewijzen zijn; voorts verklaarde belanghebbende bij die gelegenheid volgens mededeling van de inspecteur dat hetgeen hij met de weddenschappen verdiende in doorsnee niet voldoende was om de negatieve resultaten die hij overigens met de paardensport per saldo maakte geheel goed te maken; bij de primitieve aanslagregeling van de inkomstenbelasting voor de jaren 1974 (op 8 januari 1976) en 1975 (op 23 november 1976) heeft de inspecteur de aangiften geheel (1974) of vrijwel geheel (1975) gevolgd; de aangegeven inkomens bedroegen vóór toevoeging aan de oudedagsreserve f 89.547,-- (1974) en f 104.792,-- (1975); het vermogen van belanghebbende nam, naar de inspecteur volgens zijn vertoogsschrift bij de aanslagregeling constateerde, toe met f 40.752,-- in 1974 en met f 38.972,-- in 1975;

Overwegende dat de volgende geschilpunten partijen verdeeld houden:

1. het antwoord op de vraag of de navordering berust op enig feit hetwelk de inspecteur bij het vaststellen van de primitieve aanslag niet bekend was of had kunnen zijn, welke vraag de inspecteur bevestigend en belanghebbende ontkennend beantwoordt;

2. bij bevestigende beantwoording van de eerste vraag of, en zo ja tot welk bedrag belanghebbende ontvangsten heeft verzwegen en ten eigen bate aangewend die afkomstig waren uit het bedrijf, uitgeoefend door de vennootschap onder firma X, van welke belanghebbende een der firmanten was;

3. indien niet wordt aangenomen dat belanghebbende ontvangsten als onder 2 bedoeld heeft genoten, of het houden van paarden door belanghebbende dient te worden beschouwd als het drijven van een onderneming en zo ja, of die onderneming winsten heeft opgeleverd in de jaren 1974 en 1975, welke mede ter

beschikking stonden om de bij de vermogensvergelijking gebleken tekorten aan middelen voor het doen van privé-uitgaven te dekken;

4. zo het bestaan van een onderneming als onder 3 bedoeld wordt aangenomen, of ook het wedden op de paardenrennen bedrijfsmatig plaatsvond, zodat de positieve en negatieve resultaten daarvan deel uitmaken van de ondernemerswinst;

5. indien blijkt dat terecht is nagevorderd, of de inspecteur al dan niet terecht een verhoging van de enkelvoudige belasting heeft toegepast;

Overwegende dat partijen hun voren omschreven standpunten doen steunen op hetgeen zij hebben aangevoerd in het beroepschrift, onderscheidenlijk het vertoogschrift;

dat zij ter zitting de zaak hebben bepleit, beiden aan de hand van vorenbedoelde pleitnota, welke inhoud als te dezer plaatse ingevoegd moet worden aangemerkt;

dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen ter zitting nog het navolgende hebben toegevoegd:

de gemachtigde van belanghebbende:

als men wedt bij de totalisator moet men, in geval van winst, het ticket inleveren; men heeft dan geen bewijs van het bedrag van de inzet; alleen van gewonnen prijzen boven f 1000,- wordt desgewenst, na legitimatie, een bewijs afgegeven; tickets die niet tot winst leiden, worden veelal weggegooid; het is dan zeer eenvoudig ze te verzamelen; het bewijs van het inzetten van geld is daarom ook in geval van verlies niet mogelijk, daar een verzameling van wellicht door anderen weggegooid tickets geen bewijskracht heeft; de vermogensvergelijking zoals die is opgesteld door de rijksaccountant, waaruit negatieve bedragen voor privé-uitgaven blijken, wordt als zodanig niet betwist; de tekorten zijn echter gedekt door hetgeen belanghebbende en zijn echtgenote bij weddenschappen hebben gewonnen;

de inspecteur suggereert dat belanghebbende ontvangsten van de vennootschap heeft verzwegen doch daarvoor wordt geen enkel bewijs geleverd;

belanghebbende persoonlijk:

de stelling van de inspecteur dat ontvangsten van de vennootschap zouden zijn verzwegen en door belanghebbende ten eigen bate zouden zijn aangewend

impliceert dat daarmee niet alleen de fiscus is tekort gedaan doch dat hij, belanghebbende, bovendien zijn broers en medefirmanten zou hebben benadeeld; deze onbewezen stelling wordt als kwetsend ervaren;

de inspecteur:

inderdaad kon reeds bij de primitieve aanslagregeling geconstateerd worden dat het vermogen van belanghebbende was gestegen; de vermogensmutaties waren echter op het eerste gezicht niet onaannemelijk; het was immers heel goed mogelijk dat de activiteiten van belanghebbende op het gebied van paarden, inclusief het wedden, welke activiteiten volgens zijn verklaring doorgaans per saldo tot negatieve resultaten hadden geleid, in enig jaar, zoals het jaar 1974 of het jaar 1975, positieve resultaten hadden opgeleverd.

Overwegende omtrent het geschil:

dat de inspecteur zijn stelling dat de navorderingsaanslag is gegrond op feiten die bij de aanslagregeling niet bekend waren of konden zijn, doet steunen op de door de rijksaccountant opgestelde vermogensvergelijking;

dat de vermogensvergelijking die belanghebbende heeft opgenomen in zijn pleitnota echter naar 's Hofs oordeel door de inspecteur reeds bij de aanslagregeling op grond van de uit de aangiften blijkende gegevens had kunnen worden opgesteld;

dat die vermogensvergelijking als volgt luidt:

	<u>1974</u>	<u>1975</u>
Belastbaar inkomen, na correctie wegens verwervingskosten, huurwaarde eigen woning, afschrijving onr. goed en privégebruik auto	f 86.000,--	f 102.000,--
Af: Inkomsten- en Vermogensbel. 1974 resp. 1975	<u>f 42.000,--</u>	<u>f 50.000,--</u>
Netto inkomen	f 44.000,--	f 52.000,--
Vermogensstijging, na correctie wegens toename latente belastingschulden	f 42.000,--	f 41.000,--

dat die vermogensvergelijking leidt tot beschikbare bedragen voor privé-uitgaven van f 2.000,-- voor 1974 en f 11.000,-- voor 1975;

dat de vraag rijst of de inspecteur de aanslagen had mogen vaststellen zonder die vermogensvergelijking te maken en naar aanleiding daarvan vragen te stellen; dat de aanslagen voor de jaren 1974 en 1975 zijn geregeld nadat de sub factis vermelde besprekingen van 14 maart en 24 april 1975 zijn gevoerd; dat de inspecteur derhalve bekend was met de omstandigheden dat belanghebbende paarden hield en regelmatig deelnam aan weddenschappen;

dat de inspecteur, mede naar aanleiding van die omstandigheden, bij de aanslagregeling rekening had te houden met twee mogelijkheden:

- a) of de resultaten van het houden van paarden en het wedden waren in totaal per saldo gunstig in die mate dat daaruit mede de financiering mogelijk was van de privé-uitgaven van belanghebbende,
- b) óf de resultaten waren per saldo gering, nihil of negatief;

dat de inspecteur er bovendien mede bekend was dat de paarden in 1974 een verlies hadden opgeleverd van rond f 14.000,-- indien de voordelen uit weddenschappen buiten beschouwing worden gelaten; dat de inspecteur, indien het geval a zich zou voordoen, had te beoordelen of het houden van paarden al dan niet inclusief het wedden wellicht diende te worden aangemerkt als het drijven van een onderneming dan wel als buiten dienstbetrekking verrichte arbeid als bedoeld in art. 22, lid 1, aanhef en letter b, IB 1964:

dat de inspecteur ter zitting heeft verklaard dat hij zich bij de aanslagregeling wel had gerealiseerd dat sprake was van de door hem in het verzoekschrift genoemde vermogensvoortgang doch dat hij er van uitging dat de vermogensvoortgang verklaarbaar was uit incidenteel positieve resultaten van het houden van paarden en het wedden; dat hieruit volgt dat de inspecteur bij de aanslagregeling voorshands is uitgegaan van mogelijkheid a en voorts het standpunt heeft ingenomen positieve resultaten als onder a bedoeld er wel konden zijn geweest, doch dat zulks geen aanleiding vormde ter zake daarvan enig bedrag tot het belastbare inkomen te rekenen;

dat de inspecteur er derhalve bij de aanslagregeling van is uitgegaan houden van paarden met inbegrip van het wedden niet kon worden aangemerkt als het drijven van een onderneming of als het verrichten van arbeid als vorenbedoeld;

dat de inspecteur thans, zij het subsidiair, stelt dat het houden van paarden en het wedden wel een bron van inkomen vormt;

dat dit echter inhoudt dat hier - indien het geval a zich voordoet - sprake is van een verandering van standpunt, hetgeen niet kan leiden tot het opleggen van een navorderingsaanslag;

dat de inspecteur, indien het geval b zich zou voordoen, diende te constateren dat de privé-uitgaven, die globaal berekend reeds zeer laag leken, mede gezien in het licht van het feit dat de inspecteur stelt dat de netto uitgaven voor levensonderhoud etcetera ten minste f 20.000,- per jaar moet hebben bedragen - nog dienden te worden vermeerderd met de kosten van de paardensport, welke, exclusief resultaten van weddenschappen 1974 per saldo rond f 14.000,- bedroegen, hetgeen het vermoeden wettigde dat ze ook in 1975 rond dat niveau zouden liggen; dat al deze omstandigheden, tezamen genomen, naar 's Hofs oordeel de inspecteur aanleiding hadden moeten geven de aangiften van belanghebbende over 1974 en 1975 niet zonder meer te volgen (voor wat betreft 1975 met alleen een kleine correctie ter zake van de huurwaarde van de woning) doch vragen te stellen of een boekenonderzoek te doen instellen;

dat uit het vorenstaande volgt dat, indien en voor zover het thans door de inspecteur berekende negatieve bedrag dat beschikbaar was voor privé-uitgaven, niet verklaard kan worden doordat belanghebbende beschikte over middelen verkregen uit de paardensport of het wedden, de inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan; dat zulks - in dat geval - aan het handhaven van de navorderingsaanslag in de weg staat;

Overwegende voorts:

dat de inspecteur primair heeft gesteld dat het gaat om ontvangsten die hadden moeten worden verwerkt in de resultatenrekening van de vennootschap onder firma waarvan belanghebbende firmant is, doch die belanghebbende heeft geïncasseerd, ten eigen bate heeft aangewend en buiten de boeken heeft gehouden;

dat de inspecteur, om deze ernstige beschuldiging, die behalve fiscale ook oplichting van de broers en medefirmanten van belanghebbende impliceert, te staven, niets anders aanvoert dan enerzijds genoemd negatief bedrag voor privé-uitgaven, en anderzijds de omstandigheid dat belanghebbende de mogelijkheden had om te handelen als voormeld;

dat de inspecteur heeft toegegeven dat in de boekhouding geen feilen zijn geconstateerd;

dat, nu het geenszins onmogelijk is dat belanghebbende zijn privé-uitgaven mede heeft gefinancierd uit voordelen, behaald met de paardensport en het wedden - de inspecteur veronderstelde immers, als gezegd, zelf die mogelijkheid ten tijde van de aanslagregeling - niet gezegd kan worden dat het incasseren en verzwijgen van ontvangsten, toekomende aan de vennootschap, noodzakelijkerwijze moet hebben plaatsgevonden, omdat belanghebbende nu eenmaal heeft moeten beschikken over middelen voor zijn levensonderhoud;

dat mitsdien de primaire stelling van de inspecteur dermate zwak is onderbouwd, dat naar 's Hofs oordeel de vraag rijst of de grenzen van wat in het maatschappelijk verkeer aanvaardbaar is niet zijn overschreden; dat het in elk geval geenszins aannemelijk gemaakt acht dat belanghebbende ontvangsten, toekomende aan de vennootschap, heeft geïncasseerd en verzwegen;

dat dit inhoudt dat op dit punt ook geen sprake kan zijn van een feit als bedoeld in art. 16 AWR, hetwelk grond voor navordering kan opleveren;

dat het Hof, nu niet aannemelijk is dat de privé-uitgaven van belanghebbende zijn gedekt uit verzwegen ontvangsten, toekomende aan de vennootschap en nu niet is gesteld of gebleken dat er nog andere belastbare inkomsten zijn geweest, het er voor houdt dat de resultaten van de paardensport inclusief die van het wedden, in totaal per saldo voldoende positief zijn geweest om de privé-uitgaven van belanghebbende, voor zover die niet gefinancierd konden worden uit de inkomens- en vermogensbestanddelen waarmede de rijksaccountant bij zijn vermogensvergelijking rekening hield, te dekken;

dat hieruit volgt dat het hierboven bedoelde geval a zich heeft voorgedaan;

dat dit inhoudt, als gezegd, dat geen nieuwe feiten de conclusie van de inspecteur dat het houden van paarden en het wedden - in afwijking van zijn aanvankelijke standpunt - als het drijven van een onderneming moet worden beschouwd, kunnen dragen.

Overwegende ten overvloede:

dat het wedden op de paardenrennen door tussenkomst van de totalisator naar 's Hofs oordeel ook voor iemand die - als belanghebbende - zelf paarden houdt een kansspel is; dat, al zijn de resultaten gedurende enige tijd per saldo positief, het

beoefenen van dit kansspel niet als het drijven van een onderneming kan worden beschouwd; dat zulks anders zou kunnen indien het mogelijk was het resultaat van de paardenrennen te beïnvloeden; dat echter niet is gebleken of aannemelijk geworden dat, zo er al feilen zijn die daartoe de mogelijkheden hebben (hetgeen de inspecteur niet bewijst). belanghebbende een van die personen was of van het handelen van zulke personen profijt trok;

dat de voor- en nadelen die voor belanghebbende voortvloeiden uit het houden van paarden, indien de resultaten van het wedden buiten beschouwing worden gelaten, over de jaren 1972 tot en met 1975 per saldo negatief waren en voor het jaar 1976 in verhoudingsgewijs geringe mate positief, naar blijkt uit een bijlage van het beroepschrift;

dat onder de omstandigheden waarin belanghebbende verkeert het houden van paarden niet kan worden aangemerkt als een bron van inkomen;

dat mitsdien, al ware wel sprake van enig feit als bedoeld in het hiervoor genoemde wetsartikel, geen bedrag tot het belastbare inkomen van belanghebbende gerekend kan worden uit hoofde van het houden van paarden of het wedden;

Overwegende dat al het vorenstaande tot de conclusie leidt dat de navorderingsaanslag dient te worden vernietigd;

Rechtsdoende:

Vernietigt de navorderingsaanslag waarvan beroep.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 18 september 1981 door Mrs. L.L. Neppérus, vice-president, C.A. van der Beek en H.L. Krans, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Mr. H.A.W. van der Pijl.

Van der Pijl

Neppérus

Aangetekend aan
partijen verzonden:
5 okt. 1981