

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

10 oktober 1984

nr. 22.451

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 22 juni 1983 betreffende de aan hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1977.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is voor het jaar 1977 een aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 18.765,-- en een belastbaar inkomen van zijn echtgenote van f 11.221,--.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft op 30 maart 1983 bij mondelinge uitspraak de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 17.827,-- en van zijn echtgenote van f 10.821,--. Het Hof heeft op verzoek van belanghebbende deze mondelinge uitspraak vervangen door zijn schriftelijke uitspraak van 22 juni 1983.

Het Hof heeft in die uitspraak als tussen partijen vaststaand aangemerkt:

Belanghebbende, geboren op 11 maart 1929, is gehuwd.

Het echtpaar heeft geen kinderen.

In het jaar 1977 exploiteerde belanghebbende een gemengd landbouwbedrijf. Het boekjaar loopt van 1 januari tot en met 31 december. Het bedrijf heeft een oppervlakte van in totaal 7.81.29 hectare, waarvan 5.86.29 hectare in eigendom en 1.95.00 hectare in pacht.

Het teeltplan over 1977 beliep als volgt:

mais	1.15 ha
weiland	<u>5.85 ha</u>
totaal	7.00 ha.

De gemiddelde veebezetting in het onderhavige jaar was:

melkkoeien	11 stuks
jongvee	12 stuks
fokzeugen	4,4 stuks
mestvarkens	10 stuks.

Belanghebbende deed voor het onderhavige jaar aangifte van een belastbaar inkomen van hem en zijn echtgenote van respectievelijk f 15.346,-- en f 9.154,--. Bij het vaststellen van de aanslag heeft de Inspecteur hierop de volgende correcties aangebracht:

aangegeven belastbaar inkomen belanghebbende	f 15.346,--
correctie: meer winst	f 8.400,--
1/3 deel toe te rekenen aan echtgenote	<u>f 2.800,--</u>
correctie inkomen belanghebbende	<u>f 5.600,--</u>
	f 20.946,--
meer toevoeging fiscale oudedags- reserve	<u>f 967,--</u>
vastgesteld belastbaar inkomen belanghebbende	f 19.979,--.

Ten gevolge van deze correctie is het aangegeven belastbare inkomen van belanghebbendes echtgenote verhoogd met f 2.800,-- en vastgesteld op f 11.954,--.

Bij de uitspraak, waarvan beroep, heeft de Inspecteur de bij de aanslag vastgestelde belastbare inkomens als volgt gecorrigeerd:

vastgesteld belastbaar inkomen belanghebbende		f 19.979,--
minder winst	f 2.200,--	
1/3 deel toe te rekenen		
aan echtgenote	<u>f 733,--</u>	
correctie inkomen belanghebbende		<u>f 1.467,--</u>
		f 18.512,--
minder toevoeging fiscale oudedags- reserve		<u>f 253,--</u>
vastgesteld belastbaar inkomen belanghebbende		f 18.765,--.

Het vastgestelde belastbare inkomen van belanghebbendes echtgenote werd verlaagd met f 733,-- en vastgesteld op f 11.221,--.

Ter zitting heeft de Inspecteur gesteld dat de winstcorrectie alsnog met f 1.200,-- kan worden verminderd tot f 5.000,--. Het Hof heeft ter zitting van 30 maart 1983 mondelinge uitspraak gedaan en daarbij belanghebbendes grieven verworpen en de Inspecteur in zijn nader ter zitting ingenomen conclusie gevolgd. Ten gevolge hiervan heeft het Hof de aanslag verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 17.827,-- en van zijn echtgenote van f 10.821,--, berekend als volgt:

vastgesteld belastbaar inkomen belanghebbende bij uitspraak van de Inspecteur		f 18.765,--
minder winst	f 1.200,--	
1/3 deel toe te rekenen		
aan echtgenote	<u>f 400,--</u>	
correctie inkomen belanghebbende		<u>f 800,--</u>
		f 17.965,--
meer toevoeging fiscale oudedags- reserve		<u>f 138,--</u>
vastgesteld belastbaar inkomen belanghebbende		f 17.827,--.

Het vastgestelde belastbare inkomen van belanghebbendes echtgenote werd verlaagd met f 400,-- en derhalve vastgesteld op f 11.221,-- minus f 400,-- of f 10.821,--.

In de jaarstukken over 1977 verantwoordde belanghebbende de volgende privé-uitgaven:

Privé-gebruik producten	f 330,--	
huurwaarde woonhuis	f 300,--	
privé-gebruik auto	<u>f 1.360,--</u>	
		f 1.990,--
huishoudgeld (fl. 125,-- à f 150,-- per maand)	f 1687,05	
huishoudelijke aankopen melk- melkfabriek B	f 173,01	
petroleum	f 202,03	
contributie/abonnementen	f 246,25	
verzekeringen	f 27,35	
privé-gedeelte electra, water en telefoon (helpt werkelijke uitgaven)	<u>f 683,66</u>	
		f 3.019,35
giften	f 100,--	
belastingen	f 2.307,--	
premieheffing	f 1.954,--	
premie arbeidsongeschiktheidsverzekering	f 780,--	
buitengewone lasten	<u>f 2.910,40</u>	
totaal		f 13.060,75.

Belanghebbende heeft in het onderhavige jaar geen administratie bijgehouden van zijn privé-uitgaven, zodat hij niet meer kan weergeven op welke wijze zijn huishoudgeld van f 1.687,05 is besteed. Van dit bedrag moesten in ieder geval eten, drinken, kleding, schoeisel en andere huishoudelijke artikelen worden gekocht. Eventuele hogere privé-opnamen kunnen uitsluitend uit een hoger bedrag aan winst uit onderneming zijn voldaan.

De uiteindelijk op de winst aangebrachte correctie van f 5.000,-- heeft de Inspecteur aangebracht, omdat hij van mening is dat belanghebbendes privé-opnamen onaanvaardbaar laag waren, mede gezien de door de Gemeentelijke Sociale Diensten in het onderhavige jaar uitbetaalde bedragen in het kader van de Algemene Bijstandswet. De Inspecteur houdt daarbij naar zijn mening voldoende rekening met het gebruik van producten uit eigen gebruik en belanghebbendes zuinige leefwijze. De boekhouding van belanghebbende voldoet formeel aan alle vereisten en hierin zijn geen fouten aan te wijzen.

Een controle op de materiële juistheid van alle ontvangsten en uitgaven is evenwel niet mogelijk, omdat aan-en verkopen van vee

per kas worden betaald."

Het Hof heeft omtrent de standpunten van partijen overwogen:

"dat belanghebbende zijn standpunt dat de door de Inspecteur op de bedrijfswinst aangebrachte correctie ongerechtvaardigd is omdat de verantwoorde bedrijfsresultaten hoog zijn, de boekhouding formeel aan alle vereisten voldoet en belanghebbende heeft aangetoond van de verantwoorde uitgaven - gezien de door hem en zijn echtgenote in acht genomen soberheid - te kunnen leven, zodat er geen aanleiding is te veronderstellen dat er ontvangsten zouden zijn verzwegen, heeft doen steunen op hetgeen daartoe is aangevoerd in de van hem afkomstige stukken en daaraan ter zitting nog heeft toegevoegd:

In de jaarstukken is ten onrechte vermeld dat belanghebbendes veestapel op 1 januari 1977 onder andere uit 15 zeugen zou hebben bestaan. Hier is sprake van een typefout. Uit de kladadministratie blijkt dat het aantal zeugen per 1 januari 1977 geen 15 maar 6 stuks bedroeg.

Onmiddellijk nadat de Inspecteur de onderhavige aan. slag had opgelegd, is belanghebbende begonnen met het bijhouden van een kasboek van zijn huishoudgeld. De door belanghebbende over de periode van 10 oktober 1979 tot en met 30 april 1980 bijgehouden kasstaten zijn bij het beroepschrift gevoegd. Uit deze kasstaten blijkt dat gemiddeld slechts f 130,- à f 150,- huishoudgeld per maand wordt uitgegeven. Het over het jaar 1977 verantwoorde huishoudgeld - dat in dezelfde orde van grootte ligt - komt daardoor in een betrouwbaarder licht te staan. Uit de kasstaten blijkt dat regelmatig brood, vlees en kruidenierswaren worden aangeschaft, doch dat deze slechts zeer geringe bedragen vergen.

Het hout dat belanghebbende in zijn kachel stookt kapt hij uit een op zijn grond gelegen bos. De kachel dient niet alleen tot verwarming van de woongelegenheden, maar hierop wordt ook het eten gekookt en het badwater verwarmd.

Belanghebbende geeft nauwelijks geld uit aan kleding. Zijn kleding bestaat hoofdzakelijk uit werkkleding en daarnaast uit enkele kostuums. Veel van deze kleding heeft hij van familieleden gekregen. Zijn echtgenote maakt bovendien veel kleren zelf.

Belanghebbende leeft heel sober. Vlees wordt slechts met mate

gekocht en - omdat dit goedkoper is - van de A betrokken. Om dezelfde reden koopt hij kaas bij de B (melkfabriek) en deegflappen bij de koekfabriek.

Zijn echtgenote spaart de was op en wast slechts eenmaal per veertien dagen. Met het afvalwater van de wasmachine schrobt zij vervolgens nog de stallen. Belanghebbende gaat nooit naar de kapper. Hij wordt door zijn echtgenote geknipt. Zij laat haar haren door een van haar zusters knippen en verzorgen.

Belanghebbende heeft een ouderwets ingericht bedrijf, waarin - ook door zijn echtgenote - veel handwerk moet worden verricht.

Voor uitstapjes hebben zij nauwelijks tijd en zij beperken deze dan ook tot familiebezoeken in de directe omgeving.

De geboekte privé-opnamen zijn voldoende geweest om in het levensonderhoud te kunnen voorzien.

Subsidiar stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de aangegeven winst met ten hoogste een bedrag van f 1.000,- kan worden verhoogd, onder meer wegens het privé-gebruik van het hout dat hij uit het tot het bedrijf behorende bos heeft gekapt;

dat de Inspecteur zijn standpunt heeft doen steunen op hetgeen daartoe is aangevoerd in de van hem afkomstige stukken en daaraan ter zitting nog het volgende heeft toegevoegd:

De door belanghebbende gegeven verklaring voor de onjuiste vermelding in de jaarstukken van het aantal zeugen per 1 januari 1977 acht de Inspecteur aannemelijk.

Gelet op de door belanghebbende ter zitting gedetailleerd gegeven omschrijving van bepaalde privé-uitgaven en de verstrekte toelichting op de in acht genomen soberheid, is de Inspecteur bereid de winstcorrectie te beperken tot een bedrag van f 5.000,-."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"1. dat de boekhouding van belanghebbende over het jaar 1977 een bedrag van f 13.060,75 aan privé-uitgaven aangeeft, welk bedrag is gespecificeerd zoals onder de vaststaande feiten is weergegeven;

2. dat in dit bedrag van f 13.060,75 een bedrag van f 1.687,05 aan onbenoemde privé-opnamen is begrepen, dat in de jaarstukken is omschreven als ""huishoudgeld (f 125,- à f 150,- per maand)"";

3. dat partijen het er over eens zijn dat uit deze privé-opnamen van f 1.687,05 in ieder geval alle uitgaven voor eten, drinken, kleding, schoeisel en andere huishoudelijke artikelen moeten zijn betaald;
4. dat evenwel evenbedoeld door de boekhouding van belanghebbende aangewezen bedrag van f 1.687,05 naar 's Hofs oordeel onmogelijk juist kan zijn;
5. dat toch, ook al wordt rekening gehouden met het "eigen gebruik" van producten van de landbouwonderneming van belanghebbende, 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 zijn gezin te dekken;
6. dat belanghebbende stelt dat hij een gedeelte van de door hem benodigde kleding heeft gekregen doch het Hof deze stelling ter zijde laat nu belanghebbende deze stelling niet nader heeft toegelicht en in elk geval vaststaat dat uit het voor privé-uitgaven beschikbare bedrag in elk geval ook de kleding van zijn gezin moet worden bekostigd;
7. dat het Hof met de Inspecteur oordeelt dat de gezamenlijke privé-uitgaven in het onderhavige jaar, rekening houdende met een uitzonderlijk sobere levenswijze, in ieder geval met niet minder dan f 5.000,-- moet worden verhoogd om een voor dat jaar nog juist aanvaardbaar te oordelen minimum van in totaal f 18.060,75 te bereiken;
8. dat, nu in dit geding tussen partijen vaststaat dat de kasten van het levensonderhoud, niet ten dele zijn bestreden uit niet belastbare inkomsten of uit vermogen doch uitsluitend uit de onderneming afkomstige winst, het Hof aan het vorenstaande het vermoeden ontleent dat de boekhouding van belanghebbende, hoezeer daarin formeel - afgezien van de ter zitting door belanghebbende toegelichte typefout - 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 5.000,-- 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;
9. 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 namen van de wederpartij worden afgewikkeld, weshalve enige materiële controle daarop, ook

voor de gemachtigde, volstrekt onmogelijk is;

10. dat het Hof op grond van het vorenstaande aanneemt dat belanghebbendes ondernemingswinst voor het onderhavige jaar in elk geval f 5.000,-- meer moet hebben belopen dan het ter zake door hem aangegeven bedrag;

11. dat hieruit volgt dat het beroep van belanghebbende moet worden verworpen;

12. dat het belastbare inkomen van belanghebbende en zijn echtgenote bij de mondelinge uitspraak van 30 maart 1983 door het Hof - conform de onder de vaststaande feiten weergegeven berekening - is vastgesteld op respectievelijk f 17.827,-- en f 10.821,--, doch in de aan de vaststelling van belanghebbendes belastbare inkomen ten grondslag liggende berekening een rekenfout is geslopen in die zin, dat de uit de door de Inspecteur ter zitting nader ingenomen conclusie - met betrekking tot de winstcorrectie - voortvloeiende dotatie aan de oudedagsreserve van f 138,-- ten onrechte op het onzuiver inkomen in mindering is gebracht in plaats van daarbij te zijn opgeteld, zodat zijn belastbare inkomen ten onrechte niet is vastgesteld op f 18.103,--."

Op die grond heeft het Hof de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 18.103,-- en van zijn echtgenote van f 10.821,--.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft van 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft de volgende middelen van cassatie voorgesteld, toegelicht als daarachter vermeld:

"I. Schending, althans verkeerde toepassing van het Nederlands recht, in het bijzonder van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof zijn uitspraak (mede) heeft doen steunen op de stelling dat transacties in vee zonder vermelding van de namen van de wederpartij worden afgewikkeld, zulks ten onrechte omdat uit geen der stukken van het geding blijkt dat een der partijen deze stelling heeft gedaan, zodat het Hof, door deze stelling aan zijn uitspraak ten grondslag te leggen, buiten de

rechtsstrijd van partijen is getreden.

II. Schending, althans verkeerde toepassing van het Nederlands recht, in het bijzonder van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof heeft beslist dat de privé-uitgaven in ieder geval met niet minder dan f 5.000,- moeten worden verhoogd om tot een juist aanvaardbaar minimum te komen van f 18.060,75. Dit oordeel is onbegrijpelijk gezien het feit dat het Hof juist acht dat belanghebbende zich bedient van een uitzonderlijk sobere levenswijze doch anderszijds tot een bedrag aan privé-uitgaven besluit, waarvan volgens de tot de gedingstukken behorende bijlagen zeer vele mensen kunnen leven.

Tot toelichting moge het volgende dienen:

Ad I.

Door belanghebbende is in het beroepschrift gemotiveerd gesteld, dat het bedrijf van belanghebbende zeer goede technische resultaten heeft opgeleverd en dat het landbouw-technisch gezien, nauwelijks mogelijk is hogere resultaten te behalen.

Door de Inspecteur is in zijn verzoekschrift alleen maar gesteld dat controle op de materiële juistheid niet mogelijk is. (De vraag is wel of dit nodig is als technisch uitzonderlijke resultaten worden behaald).

Desgevraagd heeft belanghebbende ter zitting medegedeeld dat hij, zo men dat vraagt, namen van kopers van zijn vee kan overleggen. Weliswaar staan in zijn kasadministratie geen namen, doch deze staan wel in zijn aantekeningen.

Door toch de gememoreerde stelling in zijn uitspraak op te nemen is het Hof buiten de rechtsstrijd van partijen getreden, daar de Inspecteur een dergelijk feit niet heeft gesteld.

Dit is temeer van belang, omdat dit naar het inzicht van belanghebbende gevolgen moet hebben voor de bewijslastverdeling tussen partijen. Indien namelijk de boekhouding formeel juist is, bedrijfseconomisch zeer goede resultaten aangeeft en daarnaast materieel controleerbaar is, kan het bewijs onmogelijk aan belanghebbende worden opgedragen. Hoe kan hij aantonen dat hij uitgaven niet doet? Dit is bewijs vanuit het ongerijmde.

Ad II.

Het Hof stelt vast, dat aan privé f 13.060,75 is uitgegeven (zie bladzijde 3). Indien wij de niet beïnvloedbare zaken, zoals belastingen, premieheffing, premie arbeidsongeschiktheidsverzekering en buitengewone lasten alsmede

de woning ad f 300,--, daarvan uitschakelen, resteert een zogenaamd eng-privé van f 4.809,35, dat blijkens de uitspraak dus met f 5.000,-- moet worden verhoogd om een nog juist aanvaardbaar eng-privé te krijgen van f 9.809,35. Daarbij erkent het Hof dat belanghebbende uitermate sober leeft, dat rekening dient te worden gehouden met eigen verbruik, terwijl uit de onbetwiste stelling van belanghebbende ook nog blijkt dat veel voedsel van de moestuin komt en nauwelijks verwarmingskosten behoeven te worden gemaakt.

Bij zijn verzoekschrift heeft de Inspecteur een stuk overgelegd, afkomstig van het Nibud, waaruit blijkt dat iemand die in 1977 het minimumloon genoot en geen kinderen had f 14.125,-- uitgaf, waarvan f 2.050,-- voor de huur en f 1.390,-- voor duurzame consumptiegoederen. Waar vaststaat dat belanghebbende deze uitgaven niet doet, dienen deze te worden geëlimineerd, zodat een bedrag van f 10.685,--resteert.

Aangezien dit het uitgangspatroon is van zogenaamde minimumloners, waarvan er in Nederland vele tienduizenden zijn, is het dus geen extreem lage berekening doch een uitgave-patroon waarvan menig Nederlander rond moet komen

Het is bij belanghebbende dan ook een raadsel hoe het Hof, de uitzonderlijke soberheid en vele besparingen op de uitgaven erkennende, toch tot een privé besluit dat gelijk is aan vele anderen. Mitsdien is de uitspraak niet met redenen omkleed."

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal mr. Van Soest heeft op 25 januari 1984 geconcludeerd dat de bestreden uitspraak niet vernietigd worde op grond dat het Hof door de verbetering van een bij de mondelinge uitspraak gemaakte vergissing het Nederlandse recht heeft geschonden of substantiële vormen heeft verzuimd.

4. Beoordeling van de middelen van cassatie.

4.1. De Hoge Raad zal eerst het tweede middel behandelen.

Dit middel richt zich tegen 's Hofs oordeel dat de privé-uitgaven in ieder geval met niet minder dan f 5.000,-- moeten worden verhoogd om een voor het onderhavige jaar nog juist aanvaardbaar te oordelen minimum van in totaal f 18.060,75 te bereiken.

Bedoeld oordeel berust op de in de 4de tot en met de 6de rechtsoverweging van het Hof weergegeven oordelen dat het in de boekhouding van belanghebbende aangewezen, als "huishoudgeld" omschreven, bedrag van f 1.687,05, waaruit in ieder geval alle uitgaven voor eten, drinken, kleding, schoeisel en andere huishoudelijke artikelen moeten zijn betaald, onmogelijk juist kan zijn, omdat, ook al wordt rekening gehouden met het "eigen gebruik" van producten van de landbouwonderneming van belanghebbende, 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 zijn gezin te dekken. Het Hof heeft derhalve niet de totale uitgaven van iemand die een minimumloon geniet vergeleken met de totale uitgaven van belanghebbende, maar een bepaald deel van de privé-uitgaven van belanghebbende, zoals deze in zijn boekhouding waren vermeld, te laag bevonden.

Het bestreden oordeel is aldus voldoende gemotiveerd en kan, gelet op zijn feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst.

Het middel faalt derhalve.

4.2. Het eerste middel richt zich tegen de in 's Hofs 9de rechtsoverweging vervatte vaststelling dat transacties in vee zonder vermelding van de namen van de wederpartij worden afgewikkeld. Uit de bestreden uitspraak en de stukken van het geding blijkt niet dat een van de partijen zulks heeft gesteld. In zoverre is het middel derhalve gegrond.

Dit kan evenwel niet tot cassatie leiden. Immers reeds de in de

7de en 8ste rechtsoverweging van het Hof vervatte oordelen laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat - gelijk het Hof in zijn 10de rechtsoverweging heeft geoordeeld - belanghebbendes onderneming winst voor het onderhavige jaar in elk geval f 5.000,- meer moet hebben belopen dan het ter zake door hem aangegeven bedrag.

5. Slotsom.

Uit het vorenoverwogene volgt dat het beroep niet tot cassatie kan leiden.

6. Beslissing.

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Aldus gewezen door Mrs. Vroom, vice-president, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 10 oktober 1984, in tegenwoordigheid van de waarnemend-griffier Mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom