

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

10 oktober 1984.

Nr. 22.532

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 12 augustus 1983 betreffende de aan belanghebbende X, wonende te Z voor het jaar 1978 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is voor het jaar 1978 een aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van hem zelf van f 50.462,-- en van zijn echtgenote van f 14.200,--, welke aanslag na door belanghebbende daartegen gemaakt bezwaar bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

2. Geding voor het Hof.

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

Het Hof heeft op 19 april 1983 bij mondelinge uitspraak de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 18.701,-- en van zijn echtgenote van f 7.494,--. Het Hof heeft op verzoek van de Inspecteur deze mondelinge uitspraak vervangen door zijn schriftelijke uitspraak van 12 augustus 1983.

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

"1. Belanghebbende is geboren in 1938, is gehuwd en heeft drie kinderen geboren respectievelijk in 1966, 1968 en 1971

2. Belanghebbende is eigenaar van drie eenmanszaken te Z, namelijk een cafetaria/snackbar "A", een cafetaria/snackbar "B", en een C-winkel. De beide cafetaria's worden gedreven door personen die in dienst zijn van belanghebbende, de C-winkel wordt door hem zelf gedreven. Zijn echtgenote is tevens werkzaam in belanghebbendes onderneming(en).

3. Ter zitting heeft belanghebbende onweersproken verklaard dat hij soms dagelijks en in elk geval wekelijks de ontvangsten van de cafetaria's noteert in een schrift en dat hij de ontvangsten bepaalt door dagelijks of wekelijks het bij elke cafetaria aanwezige geld te tellen en te vermeerderen met gedane uitgaven waarvan bonnen aanwezig zijn; en voorts: er is in de cafetaria's geen kassa en de beheerders hielden evenmin op andere wijze aantekening van de ontvangsten.

4. Tussen partijen is buiten geschil dat een boekhoudster aan de hand van de onder 3 genoemde aantekeningen en de aanwezige rekeningen een tabellarisch kas-bankboek opstelde en dat een accountant aan de hand van laatstgenoemd boek de jaarstukken van de beide cafetaria's opstelde.

5. De Inspecteur heeft - door verwijzing in het verzoekschrift naar Overgelegde controlerapporten - niet, althans onvoldoende weersproken gesteld dat het uit de boekhouding volgende brutowinstpercentage (van de inkopen) uit van de van omzetten en inkopen exclusief omzetbelasting voor "A" en "B" voor het jaar 1978 respectievelijk 160,5 en 198,2% bedraagt. De geboekte inkopen bedroegen respectievelijk f 82.141,- en f 50.699,-.

6. In de boekhouding deden zich geen negatieve kassen voor.

7. Ter zitting heeft belanghebbende erkend dat een zeker bedrag aan Inkopen koffie en suiker niet als zodanig is geboekt.

8. De Inspecteur heeft erkend dat het bij vermogensvergelijking resterende bedrag voor onbenoemde privé-uitgaven (uitgaande van de aangifte) op zich zelf genomen aanvaardbaar is.

9. Bij belanghebbende is vanwege de Inspecteur een uitgebreid boekenonderzoek ingesteld.

Tijdens dat onderzoek is door de controle-ambtenaren aan belanghebbende bij wijze van compromis voorgesteld de correctie voor het onderwerpelijke jaar te beperken tot f 20.000,-. Dit voorstel is door belanghebbende niet aanvaard.

10. Bij de aanslag heeft de Inspecteur wegens meer behaalde brutowinst De aangegeven winsten van " A " en " B " van respectievelijk f 8.609,-- en f 9.252,-- verhoogd met respectievelijk f 25.000,-- en f 32.000,-- waardoor de bruto-winstpercentages uitgaande van de geboekte inkopen respectievelijk 191% en 261.3% belopen."

Het Hof heeft voorts overwogen:

"dat partijen hun standpunten hebben ontwikkeld als vermeld in de gedingstukken en ter zitting daarbij zijn gebleven voor zover niet hiervoor of hierna anders is vermeld;

dat belanghebbende nog heeft gesteld dat het hem pas bij het controle-onderzoek is duidelijk geworden dat de beheerders zonder bon koffie en suiker uit de kas betaalden."

Het Hof heeft ten slotte omtrent het geschil overwogen:

"1. Gelet op hetgeen onder de feiten sub 3 en 7 is vermeld kleven aan de boekhouding zodanige gebreken dat deze niet bij uitsluiting als grondslag voor de winstberekening kan worden gebruikt. Dit houdt in dat aan de boekhouding geen doorslaggevende betekenis meer toekomt betreffende de hoogte van de ontvangsten. Niettemin blijft het de taak van de Inspecteur te bewijzen dat meer winst is genoten dan is aangegeven. Dit kan geschieden uitgaande van een vermogensvergelijking, een theoretische omzetberekening of op grond van andere concrete feiten.

2. de Inspecteur stelt dat de omzet of althans de brutowinst van "A" en "B" met respectievelijk f 25.000,-- en f 32.000,-- dient te worden verhoogd.

In aanmerking genomen het uitvoerige karakter van het boekenonderzoek, het aanvaardbare privé en het ontbreken van negatieve kassen heeft de Inspecteur weinig concrete feiten gesteld waaruit kan worden afgeleid dat de winst zo veel meer heeft bedragen als door hem wordt gesteld.

In hoofdzaak beroept de Inspecteur zich immers op ervaring en wetenschap van hem zelf en zijn controleambtenaren alsmede op brutowinstpercentages van vergelijkbare bedrijven zonder die kennis en ervaring en percentages zelfs maar nader te omschrijven. Zo al voor het onderwerpelijke jaar een theoretische omzetberekening uitgaande van de geboekte inkopen, eventueel naar redelijkheid gecorrigeerd, heeft plaatsgevonden, deze is in elk geval niet in het geding gebracht. Nu over een

ander jaar - 1979 - een dergelijke berekening wel is gemaakt, doch deze door belanghebbende is betwist en deze een jaar betreft waarover de Inspecteur - naar deze ter zitting heeft verklaard - nog geen uitspraak op het bezwaarschrift heeft gedaan, gaat het Hof daaraan voorbij.

Daar echter ook de ervaring van het Hof leert dat de onder de feiten sub 5 vermelde brutowinstpercentages laag zijn en belanghebbende daarvoor onvoldoende verklaring heeft gegeven put het Hof hieruit het niet weerlegde vermoeden dat belanghebbende tot een zeker bedrag ontvangsten van de beide cafetaria's niet heeft aangegeven.

Gesteld voor de taak belanghebbendes inkomen zo goed mogelijk te schatten stelt het Hof de niet verantwoorde winst gelet op het lage brutowinstpercentage enerzijds en het aanvaardbare privé anderzijds in goede justitie op f 20.000,--, na aftrek van meer verschuldigde omzetbelasting.

3. De aangegeven winst ad f 17.472,-- stijgt derhalve met f 20.000,-- tot f 37.472,--. Partijen gaan er klaarblijkelijk vanuit dat de winst meewerkende gehuwde vrouw moet worden gesteld op 1/5 deel van genoemde winst met het wettelijk maximum van f 14.200,--.

Bij de aangifte was dit deel gesteld op het minimum ad f 1.974,--. Na correctie belooft dit $1/5 \times f 37.472,-- = f 7.497,--$. Van de correctie moet $f 7.497,-- - f 1.974,-- = f 5.520,--$ meer aan de vrouw worden toegerekend.

De zelfstandigenaftrek blijft overeenkomstig de aangifte gesteld op f 1.600,--.

Het onzuiver inkomen kan als volgt worden berekend:

| | |
|--------------------|-----------------|
| Aangifte | f 16.218,-- |
| meer omzet | " 20.000,-- |
| aandeel vrouw meer | -/- " 5.520,-- |
| meer rente | " <u>363,--</u> |
| | f 31.061,--. |

Tussen partijen is klaarblijkelijk buiten geschil, dat de buitengewone lasten (ziektelasten) conform het controle-rapport inzake A, bladzijde 4, f 5.380,-- bedragen. Hiervan is niet aftrekbaar $10\frac{1}{2}\%$ van het onzuiver inkomen ad f 31.061,-- = f 3.261,--. Rest f 2.119,--. De factor bedraagt $1\frac{1}{4}$ daar de aangegeven aftrek buitengewone lasten over 1977 bij mondelinge uitspraak van het Hof van 19 april 1983 is vervallen. De aftrek bedraagt derhalve f 2.648,-- tegen de aangifte f 5.585,--. Correctie f 2.937,--.

Het belastbaar inkomen dient derhalve als volgt te worden berekend:

| | | | |
|----------------------------|-----|---|---------------|
| aangifte | | f | 2.025,-- |
| correctie omzet | | " | 20.000,-- |
| meer aandeel vrouw | -/- | " | 5.520,-- |
| rente | | " | 363,-- |
| rentevrijstelling | -/- | " | 200,-- |
| minder buitengewone lasten | | " | 2.937,-- |
| meer algemene winstaf trek | -/- | " | <u>600,--</u> |
| | | f | 19.005,--. |

Als gevolg van een rekenfout is bij de mondelinge uitspraak de correctie buitengewone lasten f 304,-- te laag berekend. Bij de schriftelijke uitspraak dient aan het oorspronkelijk vastgestelde belastbaar inkomen ad f 18.701,-- te worden vastgehouden."

Op die gronden heeft het Hof de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 18.701,-- en van zijn echtgenote van f 7.494,--.

3. Geding in cassatie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft van 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft de volgende middelen van cassatie voorgesteld, toegelicht gelijk daarachter vermeld:

I. Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof is voorbijgegaan aan de stelling van de Inspecteur, dat van een vereiste aangifte geen sprake is.

II. Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof de correctie buitengewone lasten f 304,- te laag heeft berekend.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Ad I.

De Inspecteur heeft twee stellingen betrokken op grond waarvan de bewijslast volgens hem op belanghebbende rust. In de eerste plaats, omdat de boekhouding moest worden verworpen (bladzijde 3 van het verzoekschrift) en in de tweede plaats, omdat de omvang van de verzwegen winst in

verhouding tot het wel aangegeven bedrag zodanig is, dat van een vereiste aangifte geen sprake is (bladzijde 5 van het verzoekschrift).

Op de laatstgenoemde stelling van de Inspecteur is het Hof niet ingegaan. Het Hof had dit echter wel moeten doen, nu de door het Hof gegeven schatting van de verzwegen winst op f 20.000,-- in ieder geval de mogelijkheid open laat, dat belanghebbende zijn belastbare inkomen opzettelijk tot een zeer aanzienlijk te laag bedrag heeft aangegeven, in welk geval belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan. Gelet op het bepaalde in artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen had het Hof alsdan niet vrijgestaan, zoals het nu heeft gedaan, het inkomen van belanghebbende schattenderwijs aanmerkelijk lager vast te stellen dan de Inspecteur heeft gedaan. Verwezen zij hierbij naar het arrest van de Hoge Raad van 28 maart 1979, BNB 1979/169.

Ad II.

Dit middel behoeft geen toelichting."

4. Beoordeling van het beroep in cassatie.

4.1. Het eerste middel klaagt er terecht over, dat het Hof is voorbijgegaan aan de stelling van de Inspecteur, dat van een vereiste aangifte van belanghebbende te dezen geen sprake is. Kennelijk heeft de Inspecteur aldus een beroep gedaan op het bepaalde in artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Uit de bestreden uitspraak blijkt niet van enige standpuntbepaling van het Hof met betrekking tot de vraag of belanghebbende al dan niet de vereiste aangifte in de zin van evenvermelde bepaling heeft gedaan. 's Hof's uitspraak is mitsdien niet naar de eis der wet met redenen omkleed. Het eerste middel treft derhalve doel.

4.2. Het Hof heeft vastgesteld, dat bij de mondelinge uitspraak de in het tweede middel bedoelde correctie buitengewone lasten als gevolg van een rekenfout f 304,-- te laag is berekend.

Aangezien hier niet sprake is van een geval waarin het onmiddellijk duidelijk is dat het Hof iets anders heeft bedoeld dan door het Hof is uitgesproken kon deze fout door het Hof in zijn schriftelijke uitspraak niet worden hersteld.

Dit neemt echter niet weg dat ook het tweede middel gegrond is.

5. Slotsom.

Uit het bovenstaande volgt dat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven en verwijzing moet volgen.

6. Beslissing.

De Hoge Raad

vernietigt de uitspraak van het Hof en

verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met in achtneming van dit arrest.

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

Het voor dit beroep betaalde
Griffierecht wordt teruggegeven.
De waarn. griffier,