

# Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

20 mei 1987.

nr. 23.840

## Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 16 april 1985 betreffende de aan X te Z voor het jaar 1980 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is voor het jaar 1980 een aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd, naar een belastbaar inkomen van fl. 14.480,--, 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 als vaststaand aangemerkt:

Belanghebbende is geboren in 1938 en was in het onderhavige jaar ongetrouwd. Sedert 1 januari 1979 oefent hij in een gedeelte van het door hem gehuurde pand qstraat 1 te Z zelfstandig het beroep van herenkapper uit. Het overige gedeelte van dit pand werd in het onderhavige jaar niet alleen bewoond door belanghebbende, doch blijktens gegevens uit het bevolkingsregister was hier gedurende dit gehele jaar tevens woonachtig A, geboren in 1958, alsmede van 5 maart tot 10 november B, geboren in 1952.

Voor het onderhavige jaar heeft belanghebbende op het daartoe aan

hem door de Inspecteur uitgereikte biljet aangifte gedaan van een belastbaar inkomen van fl. 9.559,16, geheel bestaande uit winst uit onderneming. In de bij deze aangifte behorende jaarstukken is de totale huur van het eerdergenoemde pand over het onderhavige jaar ad fl. 865,20, voor 20%, dat is fl. 173,04, toegerekend aan het bij belanghebbendes onderneming in gebruik zijnde gedeelte, en voor 80%, dat is fl. 692,16, aan het overige gedeelte.

Op grond van de bevindingen bij een in zijn opdracht ingesteld onderzoek in de boekhouding van belanghebbende heeft de Inspecteur het belastbare inkomen als volgt berekend:

aangegeven belastbaar inkomen		fl. 9.559,16
meer winst uit onderneming door minder onkosten		fl. 1.363,---
meer winst uit onderneming wegens te laag privé		fl. 4.000,---
zuivere inkomsten uit onderverhuring		fl. 2.000,---
zelfstandigenaftrek	-/-	fl. 2.400,---
bijzondere winstaftrek	-/-	fl. <u>42,---</u>
belastbaar inkomen, afgerond		fl. 14.480,--.

De correcties ter zake van: meer winst uit onderneming door minder onkosten, zelfstandigenaftrek en bijzondere winstaftrek zijn niet ingeschil.

Het Hof heeft het geschil en de standpunten van partijen omschreven als volgt:

"Het geschil betreft de vraag of de Inspecteur terecht de correcties meer winst uit onderneming wegens te laag privé ad fl. 4.000,-- en zuivere inkomsten uit onderverhuring ad fl. 2.000,-- heeft aangebracht, welke vraag naar de mening van belanghebbende ontkennend en naar het oordeel van de Inspecteur bevestigend moet worden beantwoord.

Belanghebbende heeft in het beroepschrift - zakelijk weergegeven - het volgende gesteld:

Op grond van een door de Inspecteur opgestelde vermogensvergelijking is het belastbaar inkomen ten onrechte tot een bedrag van fl. 6.000,-- te hoog vastgesteld;

De Inspecteur heeft in het verzoekschrift en ter zitting - zakelijk weergegeven - daartegenover het volgende aangevoerd:

Bij een in januari 1982 ingesteld onderzoek in belanghebbendes boekhouding is gebleken dat de contante ontvangsten uit het door

belanghebbende uitgeoefende beroep in het onderhavige jaar eenmaal per week werden geboekt. Deze ontvangsten werden bepaald door middel van zogenaamde ladetelling, dat wil zeggen dat het getelde kassaldo aan het einde van de week, vermeerderd met de in deze week geboekte contante uitgaven en privé-opnamen en verminderd met het getelde kassaldo aan het begin van de week en de eventuele privé-ontvangsten in deze week, werd verantwoord als ontvangst. Kascontrole vond nimmer plaats. De privé-opnamen over het onderhavige jaar werden onregelmatig geboekt. Een in dit jaar opgenomen en terugbetaalde geldlening werd niet in de administratie verwerkt. In verband hiermede kan niet gezegd worden dat de kasadministratie een getrouw beeld geeft van de werkelijke ontvangsten; zij kan derhalve niet dienen voor de bepaling van de omzet. De door de Inspecteur over het onderhavige jaar opgestelde vermogensvergelijking luidt als volgt:

vermogen per 1 januari 1980		fl. 2.473,--
bij: onzuiver inkomen volgens		
aangifte (afgerond)		fl. 9.559,--
correctie meer winst door		
minder inkomsten		<u>fl. 1.363,--</u>
		fl. 13.395,--
af: vermogen per 31 december 1980		<u>fl. 2.672,--</u>
		fl. 10.723,--
benoemde privé-uitgaven:		
- betaalde belastingen	fl. 263,--	
- ziektekosten incl.		
verzekering	fl. 670,--	
- overige verzekeringen	fl. 138,--	
- vakantie, minimaal	fl. 450,--	
- autokosten, minimaal	fl. 2.000,--	
- luister- en kijkgeld,		
contributies		
abonnementen etc.	fl. 200,--	
- bekeuring	fl. 155,--	
- gas, electriciteit,		
water, telefoon	fl. 1.363,--	
- huur	<u>fl. 692,--</u>	<u>fl. 5.931,--</u>
privé-uitgaven		fl. 4.792,--.

Bij voormeld onderzoek is tevens gebleken dat over een gedeelte van het jaar 1979 in het geheel geen privé-opnamen werden geboekt en dat dit door belanghebbendes gemachtigde boekhoudkundig aan het einde van dit jaar werd hersteld. De afsprakenboeken over de jaren tot en met 1981 - belanghebbende verricht zijn activiteiten gedeeltelijk op afspraak - waren ten tijde van het boekenonderzoek in januari 1982 niet meer aanwezig. Alleen al op basis van de gemaakte afspraken had in de periode van 5 januari 1982 tot en met 23 januari 1982 fl. 1.064,-- geboekt moeten zijn aan ontvangsten. In het kasboek was slechts een bedrag van fl. 750,-- geboekt.

Tijdens eerdergenoemd boekenonderzoek heeft belanghebbende toegegeven dat hij in het jaar 1978 inkomsten heeft genoten uit het onderverhuren van kamers.

Ten einde het bedrag van fl. 4.792,-- dat volgens de opgestelde vermogensvergelijking in het onderhavige jaar beschikbaar was voor uitgaven op het gebied van voeding, kleding en zakgeld, alsmede voor de aanschaffing van duurzame goederen enz. op een aanvaardbare hoogte van fl. 10.792,-- te brengen is het belastbare inkomen met fl. 6.000,-- verhoogd. Hiervan is fl. 2.000,-- aan te merken als zuivere inkomsten uit het onderverhuren van kamers en fl. 4.000,-- als meer winst uit onderneming. Gelet op de onbetrouwbare kasadministratie en de omvang van de noodzakelijke inkomenscorrectie kan niet worden gezegd dat belanghebbende de vereiste aangifte heeft gedaan als bedoeld in artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Belanghebbende dient derhalve overtuigend aan te tonen dat en in hoeverre het belastbare inkomen te hoog is vastgesteld. Hierin is hij niet geslaagd."

#### Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"dat het geschil de vraag betreft of belanghebbende in het onderhavige jaar zuivere inkomsten uit onderverhuring heeft genoten tot een bedrag van fl. 2.000,--, alsmede of de door hem over dit jaar aangegeven winst uit onderneming - naast de niet in geschil zijnde correctie van fl. 1.363,-- - met een bedrag van fl. 4.000,-- moet worden verhoogd;

met betrekking tot de zuivere inkomsten uit onderverhuring:

dat vaststaat dat in het door belanghebbende gehuurde en bewoonde pand te Z gedurende het gehele onderhavige jaar, respectievelijk gedurende de periode van 5 maart tot 10 november van dit jaar, tevens twee andere personen woonachtig waren;

dat de Inspecteur heeft gesteld - en het Hof deze stelling geloofwaardig voorkomt - dat belanghebbende tijdens het bij hem ingestelde boekenonderzoek heeft toegegeven dat hij in het jaar 1978 inkomsten heeft genoten uit het onderverhuren van kamers;

dat het Hof uit de in de beide vorige overwegingen vermelde feiten en omstandigheden het vermoeden put dat belanghebbende ook in het onderhavige jaar inkomsten heeft genoten uit het onderverhuren van kamers;

dat belanghebbende dit vermoeden niet heeft ontzenuwd, zodat het Hof uitgaat van de juistheid daarvan;

dat het Hof, gelet op de blijkens de vaststaande feiten over het onderhavige jaar aan het niet bij de onderneming in gebruik zijnde gedeelte van het onderhavige pand toegerekende huur ad fl. 692,16, alsmede gelet op de prijzen welke, naar van algemene bekendheid is, voor het (onder)verhuren van kamers in het onderhavige jaar in een plaats als Z plachten te worden bedongen, aannemelijk acht dat belanghebbende in het onderhavige jaar tot ten minste het door de Inspecteur gestelde bedrag van fl. 2.000,- zuivere inkomsten uit onderverhuring heeft genoten;

met betrekking tot de winst uit onderneming:

dat de Inspecteur van oordeel is dat belanghebbendes boekhouding over het onderhavige jaar niet kan worden aanvaard als een betrouwbare grondslag voor de winstberekening;

dat de Inspecteur dit oordeel doet steunen op de door hem gestelde omstandigheden dat:

- de kasadministratie als onbetrouwbaar moet worden aangemerkt,
- slechts een bedrag van fl. 4.792,- beschikbaar was voor uitgaven op het gebied van voeding, kleding en zakgeld, alsmede voor de aanschaffing van duurzame goederen enz., en
- in belanghebbendes boekhouding over de jaren 1979 en 1982 bepaalde gebreken voorkomen;

dat het Hof de Inspecteur in dit oordeel niet kan volgen;

dat weliswaar aan de Inspecteur kan worden toegegeven dat de door belanghebbende in het onderhavige jaar gebezigde methode voor het bepalen van de uit de uitoefening van zijn beroep voortvloeiende contante ontvangsten gemakkelijk kan leiden tot het maken van fouten, doch de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat, en zo ja welke, fouten in dit jaar ook daadwerkelijk zijn gemaakt;

dat het door de Inspecteur berekende bedrag van fl. 4.792,- voor nog niet benoemde prive-uitgaven door de eerder aannemelijk geachte zuivere inkomsten van belanghebbende uit onderverhuring ad ten minste fl. 2.000,-, stijgt tot ten minste fl. 6.792,-;

dat dit weliswaar laag is, doch naar het oordeel van het Hof voor een ongehuwde niet zo laag is dat de boekhouding over het onderhavige jaar reeds op deze grond zou moeten worden verworpen;

dat de Inspecteur zich nog heeft beroepen op de omstandigheid dat door hem bepaalde gebreken zijn geconstateerd in de boekhouding over de jaren 1979 en 1982, doch de aard van deze gebreken naar 's Hofs oordeel niet zodanig is dat op grond daarvan aannemelijk is dat in de boekhouding over het onderhavige jaar ook gebreken voorkomen;

dat ook de door de Inspecteur gestelde feiten en omstandigheden in hun onderlinge verband en samenhang bezien naar het oordeel van het Hof onvoldoende grond opleveren om belanghebbendes boekhouding over het onderhavige jaar te verwerpen als een betrouwbare grondslag voor de winstberekening;

dat mitsdien - anders dan de Inspecteur stelt - niet gezegd kan worden dat belanghebbende ten aanzien van de door hem genoten winst uit onderneming niet de vereiste aangifte heeft gedaan, zodat op de Inspecteur de last rust aannemelijk te maken dat deze winst hoger is dan uit belanghebbendes boekhouding voortvloeit;

dat de Inspecteur hierin, zoals hiervoor reeds is overwogen, niet is geslaagd;

dat de Inspecteur derhalve de door belanghebbende aangegeven winst uit onderneming - naast de niet in geschil zijnde correctie van fl. 1.363,- - ten onrechte met een bedrag van fl. 4.000,- heeft verhoogd;

dat gelet op het vorenstaande het vastgestelde belastbare inkomen met fl. 4.000,- moet worden verminderd tot fl. 10.480,-."

Op die gronden heeft het Hof de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen van f 10.480,-.

### 3. Geding in cassatie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld en heeft daarbij het volgende middel van cassatie voorgesteld:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, doordat het Hof weliswaar aannemelijk heeft geacht dat belanghebbende in het onderhavige

jaar tot ten minste het door de Inspecteur gestelde bedrag van fl. 2.000,-- zuivere inkomsten uit onderverhuring heeft genoten (welk oordeel de mogelijkheid openlaat dat het uit de desbetreffende bron verzwegen inkomen zelfs nog hoger is geweest) doch op grond van voormelde omstandigheid alsmede op grond van overigens ten processe gebleken feiten en omstandigheden, niet tot de slotsom is gekomen, zoals het had behoren te doen, dat belanghebbende zijn belastbaar inkomen voor het jaar 1980 opzettelijk tot een niet onaanzienlijk bedrag te laag heeft aangegeven, en mitsdien ten onrechte niet heeft beslist, dat ingevolge voormelde wettelijke bepalingen het beroep van belanghebbende behoort te worden afgewezen, nu belanghebbende generlei bewijs heeft aangedragen dat en zo ja in hoeverre de uitspraak van de Inspecteur onjuist is.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Belanghebbende oefent sedert 1 januari 1979 in een gedeelte van een door hem gehuurd pand zelfstandig het beroep van herenkapper uit. Vaststaat dat in dit pand in 1980 verschillende personen hebben gewoond. De Inspecteur heeft gesteld - welke stelling het Hof geloofwaardig voorkomt - dat belanghebbende tijdens het bij hem ingestelde onderzoek heeft toegegeven dat hij in het jaar 1978 inkomsten heeft genoten uit het onderverhuren van kamers. Het Hof heeft uit de desbetreffende feiten en omstandigheden het vermoeden geput dat belanghebbende ook in het onderhavige jaar inkomsten heeft genoten uit het onderverhuren van kamers. Aangezien belanghebbende dit vermoeden niet heeft ontzenuwd is het Hof uitgegaan van de juistheid daarvan. Het Hof acht vervolgens aannemelijk dat belanghebbende in het onderhavige jaar tot ten minste (het kan dus bepaaldelijk meer zijn geweest) het door de Inspecteur gestelde (beter naar mijn oordeel: toegerekende) bedrag van fl. 2.000,-- zuivere inkomsten uit onderverhuring heeft genoten. Naar mijn oordeel kan te dezen worden gesproken van een niet onaanzienlijk bedrag, gelet op het door belanghebbende aangegeven belastbaar inkomen en zeker indien wordt gelet op het, blijkens de door de Inspecteur opgestelde vermogensvergelijking, voor (overige) privé-bestedingen beschikbare bedrag. Waar 's Hof's oordeel mede is gegrond op de vaststelling dat belanghebbende heeft toegegeven dat hij in het jaar 1978 inkomsten heeft genoten uit het onderverhuren van kamers, rechtvaardigt zulks de slotsom dat belanghebbende niet alleen in 1978 doch tevens in het onderhavige jaar de inkomsten uit onderverhuring opzettelijk niet heeft aangegeven.

Uit het vorenstaande vloeit reeds voort dat belanghebbende geacht moet worden de vereiste aangifte niet te hebben gedaan en dat het Hof, beslissende zoals het heeft gedaan, blijk heeft gegeven van een onjuiste opvatting van het bepaalde in artikel 29, tweede lid, van de Algemene wet

inzake rijksbelastingen, door niet - overeenkomstig de door de Inspecteur blijkens de laatste bladzijde van diens verzoekschrift op goede gronden verdedigde stelling - belanghebbendes beroep af te wijzen nu deze op generlei wijze het bewijs heeft geleverd dat en zo ja in hoeverre de uitspraak van de Inspecteur onjuist is."

#### 4. Beoordeling van het middel van cassatie.

De bestreden uitspraak moet, voor wat betreft hetgeen het Hof als vaststaand heeft aangenomen, onderscheidenlijk aannemelijk heeft geoordeeld - voor zover in cassatie van belang - aldus worden verstaan dat belanghebbende over het onderhavige jaar aangifte heeft gedaan van een belastbaar inkomen van fl. 9.559,16 en dat hij bij die aangifte een bedrag van ten minste fl. 2.000,-- ter zake van door hem over dat jaar uit onderverhuring genoten zuivere inkomsten heeft verzwegen.

Het middel keert zich tegen 's Hof's oordeel volgens hetwelk niet gezegd kan worden dat belanghebbende niet de vereiste aangifte heeft gedaan in de zin van artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, welk oordeel klaarblijkelijk daarop berust dat in de zienswijze van het Hof het verzwegen bedrag in verhouding tot het als belastbaar inkomen aangegeven bedrag niet als aanzienlijk kan worden aangemerkt.

Het middel faalt. Gezien de hoogte van het bedrag aan verzwegen inkomsten in verhouding tot het als belastbaar inkomen aangegeven bedrag, en mede gelet op het op zichzelf beschouwd geringe bedrag (f 350,--) van de belasting verschuldigd ter zake van de verzwegen inkomsten, is het Hof zonder schending van voormelde wetsbepaling tot zijn bestreden oordeel kunnen komen.

Het beroep kan dus niet tot cassatie leiden.



5. Beslissing.

De Hoge Raad  
verwerpt het beroep.

Aldus geweest door mrs. Royer, vice-president, Jansen, Van der Linde, Baardman en Bellaart, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 20 mei 1987 in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Koopman.

Koopman

Royer