

## **Gerechtshof te 's-Gravenhage**

vierde meervoudige belastingkamer

**4 juni 1998**

Nr. **BK-96/03672**

### **UITSPRAAK**

op het beroep van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid ondernemingen P van de Belastingdienst, betreffende na te noemen aanslag.

#### **1. Aanslag en bezwaar**

1.1. Aan belanghebbende is door de Inspecteur een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor het jaar 1992 opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen van f 109.047.

1.2. Deze aanslag is, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

#### **2. Loop van het geding**

2.1. Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 75.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Gerechtshof van 20 februari 1998, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar is verschenen belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

2.3. De Inspecteur heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting is voorts door belanghebbende een door de griffier als zodanig gekenmerkt stuk overgelegd, zulks zonder bezwaar van de kant van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Ook de inhoud van dit stuk moet als hier ingelast worden aangemerkt.

2.4. De zaak is met instemming van partijen gezamenlijk behandeld met de verwante zaak met nummer BK-97/00066. Voor zover door partijen naar stukken in die zaak is verwezen, moeten die stukken worden geacht ook in deze zaak te zijn overgelegd. Tevens moet hetgeen in die zaak door partijen overigens is aangevoerd worden aangemerkt als aangevoerd in de onderhavige zaak.

### **3. Vaststaande feiten**

Op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende handelde in het onderhavige jaar in auto's en dreef daartoe de eenmanszaak genaamd: A.

Voorts was belanghebbende bestuurder en aandeelhouder van de vennootschappen BVBA B en GmbH C (hierna ook: de vennootschappen).

3.2. De eenmanszaak was gevestigd op belanghebbendes woonadres. De BVBA B had als adres "Accountantskantoor D, Q (België)" en de GmbH C had als adres "Accountantskantoor E, R, (Duitsland)". De twee laatstgenoemde adressen waren postadressen waar de voor belanghebbende bestemde telefonische boodschappen werden aangenomen en doorgegeven. De vennootschappen beschikten in België respectievelijk in Duitsland niet over een eigen kantoorruimte, eigen telefoon, showroom of een dergelijke ruimte. Wel kon desgewenst gebruik worden gemaakt van de faciliteiten van beide accountantskantoren. Door de accountantskantoren werden de boekhoudingen van de vennootschappen gevoerd en bewaard.

3.3. Op 25 en 26 oktober 1994 is vanwege de Inspecteur bij belanghebbende een boekenonderzoek ingesteld. Het onderzoek vond plaats op belanghebbendes woonadres. Tijdens het onderzoek hebben de controlerende ambtenaren aan belanghebbende verzocht om de boekhoudingen van de vennootschappen over te leggen. Belanghebbende heeft dit geweigerd en vervolgens beide ambtenaren de deur gewezen. Het boekenonderzoek is daarna niet voortgezet. Wel hebben de controlerende ambtenaren op grond van hun bevindingen een vermogensvergelijking gemaakt, welke - verkort weergegeven - als volgt luidt:

	Vermogen 1/1/1992	Vermogen 31/12/1992
Bedrijfsvermogen	-/- f 79.643	-/- f 132.733
Privévermogen:		
Woning	p.m.	p.m.
overig privévermogen	-/- f 243.361	-/- f 207.743
	-/- f 323.004	-/- f 340.476
Winst 1992	f 6.006	
	-----	
	-/- f 316.998	-/- f 316.998
		-----
		f 23.478
Storting kinderbijslag	f 2.061	
Terugontvangen		
inkomstenbelasting	f 6.900	
Resteert voor privé-opnamen	f 32.439	
Benoemde privé-opnamen	f 56.948	
	-----	
Resteert voor onbenoemde		
privé-uitgaven	-/- 24.509	
Geschatte onbenoemde privé-		
uitgaven gezien de opnamen		
in de vorige jaren	f 43.000	
	-----	
Meer geschat inkomen		
(afgerond)	f 68.000.	

3.4. Bij brief van 28 oktober 1994 heeft de Inspecteur op grond van de artikelen 47 en 47a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de AWR) van belanghebbende binnen vijf werkdagen inzage gevorderd van de jaarstukken, de statuten en de aandeelhoudersregisters van de vennootschappen Belanghebbende heeft niet aan deze vordering voldaan. In verband met deze weigering is op 1 december 1994 een proces-verbaal opgemaakt, doch belanghebbende is uiteindelijk niet strafrechtelijk vervolgd.

3.5. In zijn aangiftebiljet voor de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor het onderhavige jaar heeft belanghebbende een bedrag van f 6.006 als winst uit onderneming vermeld. Bij het bepalen van die winst heeft hij onder meer als kosten opgevoerd f 5.962 wegens provisies, f 2.500 wegens huisvestingskosten en f 28.852 wegens valutaverliezen. Voorts heeft belanghebbende een meewerkaftrek van f 120 alsmede een buitengewone lastenaftrek wegens ziektekosten van f 4.185 geclaimd. De ziektekosten bedroegen f 6.745. Het aangegeven belastbare inkomen bedroeg f 34.476 (negatief) en het onzuivere inkomen f 7.451 (negatief).

3.6. Bij de aanslagregeling is de Inspecteur - voor zover thans van belang - op de volgende punten van de aangifte afgeweken:

a. minder huisvestingskosten	f 2.000
b. niet aannemelijk gemaakte provisiekosten	f 5.962
c. niet geaccepteerde valutaverliezen	f 28.852
d. meer winst "buitenlandse onderneming"	f 30.000
e. meer geschat inkomen aangezien bij vermogens vergelijking voor het onbenoemd privé een negatief bedrag resteert	f 68.000
f. een buitengewone lastenaftrek wegens verhoging onzuiver inkomen door voren- omschreven en andere correcties	f 4.185
g. geen meewerkaftrek	f 120
h. minder zelfstandigenaftrek wegens verhoging van de winst tot f 143.024	f 2.200

De niet in geschil zijnde winstcorrecties  
bedroegen

f 2.204

#### **4.4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen**

4.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de onder 3.6, sub a tot en met h, vermelde correcties terecht zijn aangebracht.

4.2. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat van 1984 tot en met 1991, evenals in 1993, door de Inspecteur steeds een bedrag van f 2.500 aan huisvestingskosten is geaccepteerd en dat dit bedrag in feite nog te laag is, dat de provisiekosten normaal gebruikelijke provisies betreffen, dat de valutaverliezen betrekking hebben op zakelijke transacties, dat de meewerkaf trek ten onrechte niet is verleend, dat de bijtelling van winst ad f 30.000 nergens op is gebaseerd en derhalve onterecht is geschied. In de onder 3.3 weergegeven vermogensvergelijking heeft de Inspecteur ten onrechte rekening gehouden met drie benoemde uitgaven van in totaal f 7.078,84. Daarnaast is geen rekening gehouden met een bedrag van f 15.350 dat is verdiend met de handel in opties en bedroegen de huishoudelijke uitgaven slechts f 27.000, welke uitgaven bovendien zijn betaald door zijn echtgenote van haar girorekening. De onder 3.6, sub e, genoemde correctie moet daarom worden beperkt tot f 1.000. Voorts stelt belanghebbende zich op het standpunt dat hij niet gehouden is de onder 3.3 en 3.4 genoemde inzage van stukken te verstrekken, omdat sprake is van in het buitenland gevestigde rechtspersonen. Wel is hij bereid gericht te antwoorden op vragen van de Inspecteur, mits hij (belanghebbende) de relevantie van die vragen voor zijn Nederlandse belastingheffing inziet.

Ten slotte maakt de Inspecteur zich zijns inziens schuldig aan onbehoorlijk bestuur.

4.3.1. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat van belanghebbende terecht de onder 3.3 en 3.4 genoemde inzage van stukken is gevorderd, omdat deze van belang kan zijn voor de belastingheffing van belanghebbende en de verplichting tot het verschaffen van inzage - mede gelet op de resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 12 augustus 1985, nr. 585-17771 (gepubliceerd in BNB 1985/298) - ook geldt ten aanzien van stukken betreffende in het buitenland gevestigde

rechtspersonen. Nu belanghebbende deze inzage heeft geweigerd, heeft hij niet voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 47, 47a en 49 van de AWR, zodat op grond van artikel 29, lid 1, van de AWR, op belanghebbende de bewijslast rust om aan te tonen dat de correcties ten onrechte zijn aangebracht.

4.3.2. De Inspecteur stelt zich daarnaast op de volgende standpunten. De huisvestingskosten zijn slechts aftrekbaar voor zover zij zijn gemaakt ten behoeve van de eenmanszaak. Gelet op de bevindingen van de controlerende ambtenaren tijdens het boekenonderzoek zijn deze kosten op niet meer dan f 500 te stellen. Belanghebbende heeft, hoewel daartoe in de gelegenheid gesteld, niet aannemelijk gemaakt dat te dier zake een hoger in bedrag in aanmerking moet worden genomen. Sinds 1987 zijn de door belanghebbende in zijn aangiften opgevoerde huisvestingskosten steeds met f 2.000 gecorrigeerd.

Tijdens het boekenonderzoek noch in de bezwaarfase heeft belanghebbende bewijsstukken overgelegd waaruit blijkt dat provisie verschuldigd was, over welke transacties provisie werd betaald en hoe deze werd berekend. De valutatransacties waarop belanghebbende de valutaverliezen heeft geleden, zijn van speculatieve aard en belanghebbende heeft, hoewel daarom gevraagd, geen bewijzen overgelegd waaruit de zakelijkheid van die transacties kan blijken. De verliezen zijn derhalve niet aftrekbaar. Tijdens het boekenonderzoek is gebleken dat de werkzaamheden van belanghebbendes echtgenote bestonden uit het aannemen van de telefoon bij afwezigheid van belanghebbende en uit het schoonmaken van de kantoorruimte. De daaraan bestede tijd bedraagt minder dan 525 uur, zodat geen recht op meewerkafrek bestaat. Door belanghebbendes weigering als bedoeld in 3.3 en 3.4 was het niet mogelijk om na te gaan of belanghebbende winst of andere belaste inkomsten uit de vennootschappen heeft genoten. Het inkomen uit de vennootschappen is dan ook geschat op f 30.000.

De saldi per 1 januari en 31 december 1992 van de girorekening van belanghebbendes echtgenote zijn verwerkt in de vermogensvergelijking. De bedragen van in totaal f 7.078,82 zijn niet reeds elders verwerkt. Belanghebbende heeft niet aangetoond dat hij inkomsten uit de handel in opties heeft gehad. De correctie van f 68.000 is daarom terecht aangebracht.

4.3.3. Tot slot bestrijdt de Inspecteur dat sprake is geweest van onbehoorlijk bestuur, nu hij belanghebbende in de bezwaarfase bij herhaling heeft verzocht om bewijsstukken over te leggen en heeft uitgenodigd om een afspraak voor een persoonlijk gesprek te maken, en belanghebbende aan deze verzoeken en uitnodigingen geen gehoor heeft gegeven.

4.4. Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder genoemde pleitnota. Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht en aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen - kort en zakelijk weergegeven - het volgende toegevoegd:

**Belanghebbende:**

- De Inspecteur heeft alleen inkomsten uit de Belgische vennootschap bijgeteld, maar niet uit de Duitse. Dat is een soort willekeur. De Inspecteur heeft een vermoeden dat er Belgische en Duitse inkomsten zijn, maar hij heeft ook gezegd dat er geen bedragen zijn gevonden. Er zijn geen jaarstukken van de vennootschappen.
- Ik heb 1 percent van de provisies toegerekend aan de Belgische BVBA. Ik vond dat goed koopmansgebruik. Volgens mij had de Nederlandse zaak ook recht op een deel van de winst. Ik heb steeds getracht de kosten en opbrengsten redelijk te verdelen.
- De winsten van de vennootschappen blijven in vennootschappen. C GmbH ligt eigenlijk stil, daar ging het heel slecht mee. In BVBA B zit vermogen, maar dat is niet uitgekeerd, ook de winst niet.
- Voor de bestrijding van de onder 3.3 weergegeven vermogensvergelijking verwijs ik naar mijn brief van 15 juni 1996, waarvan ik thans een volledige kopie overleg, alsmede naar mijn brief van 8 september 1996 (naar het Hof verstaat: 7 september 1996), die als bijlage bij het verzoekschrift is gevoegd.

**De Inspecteur:**

- Belanghebbende heeft gezegd dat hij de opbrengsten en lasten zo eerlijk mogelijk over de eenmanszaak en de vennootschappen heeft verdeeld. Ik moet dat wel kunnen toetsen. - Ik bestrijd dat de controle was afgesloten op het moment van afbreken. Er is ook geen rapport gevolgd. De controleurs wilden een nader onderzoek instellen.

- Voor mijn bestrijding van belanghebbendes standpunten betreffende de vermogensvergelijking verwijs ik mede naar mijn brief van 17 juli 1996 (bijlage 10 bij het verzoekschrift).

## **5. conclusies van partijen**

5.1. Het beroep van belanghebbende strekt tot vermindering van de aanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 30.882 (negatief). Naar belanghebbende in zijn beroepschrift heeft gesteld is hierbij geen rekening gehouden met een eventuele herberekening van zelfstandigenaftrek en van de drempel voor de aftrek van de buitengewone lasten.

5.2. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

## **6. Overwegingen omtrent het geschil**

6.1. Ten aanzien van de huisvestings- en provisiekosten, de valutaverliezen en de meewerkaftrek geldt dat, nu belanghebbende stelt dat die bedragen in aanmerking moeten worden genomen bij het bepalen van zijn belastbare inkomen en zulks door de Inspecteur wordt weersproken, belanghebbende voor die stelling feiten en omstandigheden dient aan te voeren en aannemelijk te maken.

6.2. Tegenover de betwisting door de Inspecteur heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de huisvestingskosten meer dan f 500 hebben bedragen. De enkele stelling dat die kosten ten minste f 10.000 hebben bedragen is daartoe onvoldoende. Ook de stelling van de Inspecteur, inhoudende dat de huisvestingskosten sedert 1987 steeds met een bedrag van f 2.000 per jaar zijn gecorrigeerd, heeft belanghebbende niet weerlegd.

6.3. Tegenover de betwisting door de Inspecteur heeft belanghebbende voorts niet aannemelijk gemaakt dat door hem enig bedrag aan provisiekosten verschuldigd is geworden. De enkele stelling dat het gaat om gebruikelijke provisie die is uitbetaald



aan BVBA B betreffende transacties waarmee die vennootschap bemoeienis had, is daartoe niet toereikend, evenmin als de omstandigheid dat bij het bepalen van de winst uit onderneming een bedrag aan genoten provisie in aanmerking is genomen.

6.4. Winsten of verliezen, voortvloeiende uit transacties, welke niet tot de normale bedrijfs- of beroepsuitoefening behoren, kunnen niet op de enkele grond, dat de gelegenheid tot het aangaan van de desbetreffende transactie uit de bedrijfs- of beroepsuitoefening ontstond, als winst of verlies uit bedrijf of beroep worden beschouwd. Daartoe is tussen het behaalde resultaat en de bedrijfs- of beroepsuitoefening een enger verband vereist, bijvoorbeeld in die zin, dat de gunstige afloop van een speculatie als gevolg van de bedrijfs- of beroepsuitoefening kan worden voorzien dan wel door de bedrijfs- of beroepsuitoefening kan worden beïnvloed (vgl. HR 15 juni 1955, nr. 12.372, gepubliceerd in BNB 1955/338\*). Tegenover de betwisting door de Inspecteur heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de door hem verrichte valutatransacties zijn verricht binnen zijn normale bedrijfsuitoefening. De niet nader gemotiveerde stelling dat het puur zakelijke transacties betrof en de omstandigheid dat de eenmanszaak in het handelsregister tevens is ingeschreven als beleggingsonderneming, acht het Hof daartoe onvoldoende.

Evenmin is gesteld of gebleken dat in casu tussen de geleden valutaverliezen en de bedrijfsuitoefening een verband als hiervoor omschreven aanwezig was.

6.5. Voor toepassing van de meewerkaftrek is onder meer vereist dat belanghebbendes echtgenote ten minste 525 uren in zijn onderneming arbeid heeft verricht. Belanghebbende heeft daaromtrent geen enkel inzicht verschaft. Tegenover de betwisting door de Inspecteur heeft hij dan ook niet aannemelijk gemaakt dat aan dat vereiste om voor deze aftrek in aanmerking te komen, is voldaan.

6.6. Op grond van het onder 6.1 tot en met 6.5 overwogene komt het Hof tot het oordeel dat de onder 3.6, sub a, b, c, en g genoemde correcties terecht zijn aangebracht.

6.7. De enkele omstandigheid dat belanghebbende heeft geweigerd inzage te geven van de jaarstukken, statuten en aandeelhoudersregisters van de BVBA en de GmbH

ontslaat de Inspecteur niet van zijn last feiten en omstandigheden te stellen op grond waarvan het vermoeden gerechtvaardigd is dat belanghebbende uit die rechtspersonen inkomsten heeft genoten.

Nu de Inspecteur zulks heeft nagelaten bestaat er onvoldoende grond voor de juistheid van de onder 3.6, sub d, genoemde correctie.

6.8. De Inspecteur heeft onweersproken gesteld dat de saldi per 1 januari en 31 december 1992 reeds zijn verwerkt in de vermogensvergelijking. Derhalve is zijn stelling juist dat de door belanghebbende gestelde huishoudelijke uitgaven ad f 27.000 geen gevolgen hebben voor de uitkomst van de vermogensvergelijking. Belanghebbende heeft tegenover de betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat hij inkomsten uit de handel in opties heeft gehad of dat ten onrechte rekening is gehouden met het bedrag van f 7.078,84.

Nu de juistheid van de onder 3.3 weergegeven vermogensvergelijking overigens door belanghebbende niet is weersproken, moet het ervoor worden gehouden dat deze juist is. Het Hof ontleent hieraan het door belanghebbende niet ontzenuwde vermoeden dat, zoals de Inspecteur heeft gesteld, door hem een bedrag van f 68.000 aan belaste inkomsten is genoten. Naar moet worden afgeleid uit de onder 3.6 vermelde opstelling, waarin de Inspecteur de winst uit onderneming nader heeft berekend op f 143.024, heeft de Inspecteur het bedrag van f 68.000 kennelijk aangemerkt als winst uit onderneming. Dit standpunt is als zodanig niet door belanghebbende bestreden.

Het Hof heeft geen reden om de Inspecteur niet in dit standpunt te volgen.

6.9. Het geschil aangaande de aftrek van buitengewone lasten betreft uitsluitend de hoogte van het in aanmerking te nemen drempelbedrag als bedoeld in artikel 46, lid 1, onderdeel b. van de Wet. Uit het hiervoor onder 6.1 tot en met 6.8 overwogene en de onder 3.5 en 3.6 vastgestelde feiten volgt dat deze correctie dient te worden gehandhaafd, omdat het bedrag van de ziektekosten niet meer bedraagt dan dat drempelbedrag.

6.10. Het geschil aangaande de zelfstandigenaftrek betreft uitsluitend de hoogte van de door belanghebbende genoten winst uit onderneming. Uit het hiervoor onder 6.1 tot en met 6.8 overwogene en de onder 3.5 en 3.6 vastgestelde feiten volgt dat deze

correctie dient te worden gehandhaafd, omdat het bedrag van de winst hoger blijft dan het in artikel 44m, lid 2, van de Wet (in de voor het onderhavige jaar geldende tekst) genoemde bedrag van f 90.374.

6.11. Voor zover belanghebbende heeft bedoeld een of meer van de vorenbedoelde correcties te bestrijden met de stelling dat de Inspecteur ten opzichte van hen heeft gehandeld in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur, heeft hij daarvoor onvoldoende feiten en omstandigheden aangevoerd.

6.12. Het Hof komt tot de slotsom dat het beroep gedeeltelijk gegrond is. Het vastgestelde belastbare inkomen moet worden verminderd met f 30.000, zodat moet worden beslist als hierna vermeld.

## **7. Proceskosten**

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. Het Hof stelt deze kosten voor de onderhavige zaak en de zaak met nummer BK-97/00066 tezamen vast op f 60 voor reiskosten, waarvan te dezen de helft ofwel f 30 in aanmerking wordt genomen. Andere kosten zijn gesteld noch gebleken.

## **8. Beslissing**

Het Gerechtshof

- vernietigt de uitspraak waarvan beroep,
- vermindert de aanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 79.047,
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het beroep aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op f 30, en wijst de Staat der Nederlanden aan als de rechtspersoon die de kosten moet vergoeden, en

- gelast de Inspecteur aan belanghebbende te vergoeden het voor deze zaak gestorte griffierecht ad f 75.

Deze uitspraak is op 4 juni 1998 vastgesteld door mrs. J.W.M. Tijnagel, vice-president, J.T. Sanders en J.W. baron van Knobelsdorff, raadsheren, in aanwezigheid van F.J. Crabbendam als waarnemend griffier. De beslissing is op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken.

Crabbendam

Tijnagel