

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

nr. 29.055

23 juni 1993

TB

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 11 mei 1992 betreffende na te melden aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting.

1. Naheffingsaanslag, bezwaar en geding voor het Hof

Aan belanghebbende is over het jaar 1984 een naheffingsaanslag in de loonbelasting opgelegd ten bedrage van f 189.514,-- aan enkelvoudige belasting en van een zelfde bedrag aan verhoging, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd, met het besluit geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen.

Belanghebbende is tegen die uitspraak en dat besluit in beroep gekomen bij het Hof, dat die uitspraak heeft vernietigd, de naheffingsaanslag heeft verminderd tot een bedrag van f 115.274,-- aan enkelvoudige belasting en de verhoging heeft kwijtgescholden tot het bedrag van f 45.000,--. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht. De Hoge Raad heeft in het aangehechte exemplaar de overwegingen na de eerste alinea van rechtsoverweging nr. 9 doorgenummerd met 10 tot en met 17.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

3. Beoordeling van de middelen

3.1. Het Hof heeft - in cassatie onbestreden - geoordeeld dat belanghebbende in november of december 1984 een bedrag van f 73.700,-- aan loon heeft betaald zonder inhouding en afdracht van de daarover verschuldigde loonbelasting.

3.2. Middel I, dat ervan uitgaat dat het Hof in de onderhavige zaak - ten onrechte - artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft toegepast, behoeft geen behandeling omdat het slechts is voorgesteld voor het zich blijkens het navolgende niet voordoende geval dat er geen reden is voor brutering van het door belanghebbende zonder inhouding en afdracht van loonbelasting betaalde loon.

3.3. Uitgaande van zijn oordelen dat A - die, naar de vaststelling van het Hof, voorzitter van het bestuur van belanghebbende was - reeds ten tijde van de onderhavige loonbetalingen het aan belanghebbende onmogelijk heeft gemaakt om een eventuele naheffingsaanslag in de loonbelasting op de betrokken werknemers te verhalen en dat A moet hebben begrepen dat als de fiscus de loonbetalingen zou ontdekken de fiscale gevolgen geheel voor rekening van belanghebbende zouden blijven, heeft het Hof vervolgens geoordeeld dat "onder deze omstandigheden" dit loon moet worden aangemerkt als netto loon.

3.4. In laatstvermeld oordeel ligt besloten het oordeel dat belanghebbende de over de onderhavige loonbetalingen verschuldigde loonbelasting voor haar rekening heeft genomen ingevolge een daartoe strekkend, ten tijde van de betaling genomen besluit.

3.5. Voor zover middel II, dat zich met een aantal motiveringsklachten tegen dit oordeel richt, uitgaat van een andere lezing daarvan, faalt het bij gebrek aan feitelijke grondslag. Het faalt ook voor het overige. Immers dit

oordeel is van feitelijke aard en het is niet onbegrijpelijk, zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden. Het behoeft ook geen nadere motivering dan door het Hof is gegeven.

3.6. Middel III faalt op dezelfde grond als waarop in het arrest van de Hoge Raad van 10 februari 1993, BNB 1993/138, het middel onder II van belanghebbende faalde voor wat betreft de in die zaak aan de orde zijnde loonbetalingen.

3.7. Middel IV kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 101a van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3.8. Middel V is gericht tegen het oordeel van het Hof dat belanghebbende aan het bepaalde in paragraaf 19, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1984 (hierna: LAB) niet het in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen dat haar ter zake van de wegens vorenbedoelde loonbetalingen nageheven loonbelasting geen verhoging zou worden opgelegd.

3.9. Voor de beoordeling van dit middel dient in cassatie veronderstellenderwijs te worden uitgegaan van de juistheid van hetgeen belanghebbende ter ondersteuning van haar beroep op het door voormelde bepaling van de LAB bij haar gewekt vertrouwen voor het Hof heeft gesteld. Deze stellingen komen erop neer dat de aan belanghebbende opgelegde verhoging betrekking heeft op feiten die zijn vermeld in een ter zake van een fiscaal delict opgemaakt proces-verbaal en de daarbij behorende memorie van toelichting, dat het proces-verbaal is opgemaakt tegen een aantal verdachten, onder wie belanghebbende en een bij haar als administrateur in dienst zijnde werknemer, en dat deze werknemer bij onherroepelijke rechterlijke uitspraak ter zake van een of meer van die feiten is vrijgesproken respectievelijk is veroordeeld.

3.10. De aan het middel ten grondslag liggende opvatting dat onder deze omstandigheden het in paragraaf 19, lid 3, LAB bepaalde medebrengt dat de aan belanghebbende opgelegde verhoging dient te worden kwijtgescholden, kan niet als juist worden aanvaard.

3.11. Uit de op de Leidraad administratieve boeten 1984 gegeven toelichting - door middel waarvan aanwijzingen omtrent de uitleg en toepassing van die leidraad worden gegeven - blijkt dat met de in paragraaf 19 vervatte beleidsregels is beoogd een voorziening te treffen die erop is gericht het ne bis in idem beginsel tot zijn recht te doen komen.

3.12. Nu evenbedoeld begrip slechts pleegt te worden gebezigd als aanduiding van het algemeen rechtsbeginsel dat dezelfde persoon niet voor de tweede maal strafrechtelijk mag worden vervolgd voor een feit waarover te zijnen aanzien bij rechterlijk gewijsde onherroepelijk is beslist, is er zonder duidelijke aanwijzingen voor het tegendeel - welke ten aanzien van de LAB ontbreken - geen reden om te veronderstellen dat met de in paragraaf 19, lid 3, LAB gegeven beleidsregel in afwijking van het vorenstaande ook buiten het zich hier niet voordoende geval van artikel 51 van het Wetboek van Strafrecht is beoogd een voorziening te geven voor de gevallen waarin de verhoging en de strafrechtelijke uitspraak betrekking hebben op dezelfde feiten maar degene aan wie de verhoging is opgelegd een andere is dan degene die verdachte was in de strafrechtelijke procedure.

3.13. Middel V dat uitgaat van een andere opvatting van het derde lid van paragraaf 19 LAB, faalt derhalve.

3.14. Het Hof heeft de grief van belanghebbende dat de Inspecteur het opleggen van de onderhavige verhoging niet tijdig aan belanghebbende heeft medegedeeld, verworpen door omtrent de ter ondersteuning van deze grief door belanghebbende aangevoerde stelling, dat de ambtenaar B in het voorjaar van 1989 aan de voorzitter van belanghebbende heeft medegedeeld dat een gebruteerde naheffingsaanslag met 100 percent verhoging zou worden opgelegd in verband met vorenbedoeld bedrag van f 73.700,--, te oordelen dat het zinspelen van een opsporingsambtenaar van de FIOD op de mogelijkheid dat een naheffingsaanslag met verhoging wordt opgelegd, in redelijkheid niet kon worden opgevat als een mededeling van de Inspecteur om na te heffen met een verhoging.

3.15. Dit oordeel, waarmee het Hof tot uitdrukking heeft gebracht dat belanghebbende aan voorbedoelde zinspeling in redelijkheid niet de verwachting heeft kunnen ontlenen dat de Inspecteur haar een verhoging zou opleggen,

geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting omtrent artikel 6, leden 1 en 3, letter a, EVRM en artikel 14, leden 1 en 3, letter a, IVBPR en het kan voor het overige, verweven als het is met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet met vrucht worden bestreden. Middel VI, dat tegen dit oordeel is gericht, faalt derhalve. Hieruit volgt dat ook middel VIII faalt omdat dit middel uitgaat van het zich niet voordoende geval dat middel VI gegrond is.

3.16. In zijn arrest van 18 november 1992, nummer 28.148, BNB 1993/40, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de opvatting dat een gerechtshof bij de beoordeling van de vraag of de inspecteur erin is geslaagd te bewijzen dat hij terecht een verhoging heeft opgelegd, voor dat bewijs geen gebruik mag maken van vermoedens geen steun vindt in artikel 6 EVRM of enige andere algemeen verbindende verdragsbepaling. Voor zover middel VII uitgaat van een andere opvatting, faalt het derhalve. Anders dan belanghebbende meent is het Hof kennelijk van oordeel dat het buiten redelijke twijfel is dat door opzet van belanghebbende te weinig loonbelasting is ingehouden en afgedragen. Voor zover middel VII uitgaat van een andere lezing van 's Hofs uitspraak, mist het feitelijke grondslag.

3.17. Middel VII faalt ook voor zover het ervan uitgaat dat het Hof in de onderhavige zaak artikel 29, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft toegepast. Weliswaar heeft het Hof in zijn negende rechtsoverweging het oog op deze wetsbepaling maar in het licht van de aan die rechtsoverweging voorafgaande overwegingen is de negende rechtsoverweging kennelijk slechts ten overvloede gegeven en draagt die overweging derhalve de beslissing van het Hof niet.

3.18. Het in 3.17 overwogene brengt mee dat ook de verwijzing door het Hof in zijn zestiende rechtsoverweging naar dat artikel de beslissing van het Hof niet draagt. Middel IX dat tegen deze overweging is gericht, faalt derhalve eveneens.

3.19. Voor wat betreft het door belanghebbende gedane beroep op de in artikel 6, lid 1, EVRM vervatte eis dat de behandeling van een zaak als de onderhavige dient plaats te vinden binnen een redelijke termijn, blijkt uit de stukken van het geding het volgende. De verhoging is opgelegd op 20 december 1989, op welke dag ook de in lid 3, letter a, van artikel 6 EVRM

bedoelde mededeling is gedaan. De Inspecteur heeft op 20 maart 1990 uitspraak gedaan op het bezwaarschrift van belanghebbende. Op het beroep van belanghebbende betreffende de verhoging en het dienaangaande door de Inspecteur genomen kwijtscheldingsbesluit heeft het Hof bij uitspraak van 11 mei 1992 beslist. Het cassatieberoep is op 16 juli 1992 ingesteld. Gezien deze omstandigheden en gelet op de mate van ingewikkeldheid van de zaak, kan niet worden gezegd dat de redelijke termijn is overschreden. Het in middel X gedane beroep op overschrijding van de redelijke termijn faalt derhalve.

4. Beslissing

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Dit arrest is gewezen door de vice-president Stoffer als voorzitter, en de raadsheren Wildeboer, Urlings, Zuurmond en Herrmann, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van der Vegt, in raadkamer van 23 juni 1993.

Van der Vegt

Stoffer

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 22 september 1993.