

16 mei 1984.

nr. 22.208

DN.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 8 maart 1983 betreffende de aan genoemde X opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1976;

Gezien de stukken;

Overwegende dat aan belanghebbende voor het jaar 1976 een aanslag in de inkomstenbelasting is opgelegd welke door de Inspecteur is verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 31.799,--; dat aan belanghebbende voorts een navorderingsaanslag is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 71.799,--, met een verhoging van 100 percent van de nagevorderde belasting, zijnde f 21.345,--; dat de Inspecteur bij beschikking van 18 augustus 1982 deze navorderingsaanslag ambtshalve heeft verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 68.799,--, met een verhoging van 100 percent van de nagevorderde belasting, zijnde f 19.425,--; dat belanghebbende van de navorderingsaanslag in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof als vaststaande heeft aangemerkt:

"Belanghebbende was in 1976 en in 1977 tot 23 september enkele dagen per week als boekhouder in loondienst werkzaam, daarnaast dreef hij voor eigen rekening een administratie- en assurantiekantoor.

In oktober 1973 verkreeg belanghebbende uit boedelscheiding de voormalige ouderlijke woning gelegen aan de q-straat nummer 1 te Z.

In 1974 en 1975 heeft hij aan verbouwing en onderhoud van deze woning uitgegeven bedragen van f 28.771,-- en f 6.855,--. In verband met deze uitgaven heeft hij geld geleend van zijn oom A, die einde 1977 is overleden. In zijn aangifte voor de inkomstenbelasting over de jaren 1974, 1975 en 1976 werden telkens bedragen aan rente van geldlening met betrekking tot de eigen woning vermeld.

In december 1974 is belanghebbende in het huwelijk getreden, in januari 1976 is een kind geboren.

Voor het jaar 1977 heeft de inspecteur een onderzoek naar de juistheid van de aangifte van belanghebbende doen instellen hetwelk heeft geleid tot verder onderzoek en tot verschillende besprekingen met en verhoren van belanghebbende. De desbetreffende rapporten zijn in het geding gebracht.

Uiteindelijk heeft de inspecteur voor het jaar 1976 een navorderingsaanslag opgelegd op basis van het in het rapport van 12 mei 1982 berekende tekort ten bedrage van f 37.000,--.

Voor het jaar 1977 heeft hij het aangegeven belastbaar inkomen verhoogd met f 9.000,--.

Belanghebbende heeft tijdens het onderzoek viermaal onderling afwijkende vermogensoverzichten voor het jaar 1977 aan de inspectie verstrekt.";

Overwegende dat het Hof heeft overwogen:

"dat uiteindelijk het geschil is beperkt tot de toegepaste inkomenscorrectie op basis van het op bladzijde 10 in genoemd rapport berekende tekort; dat het in de pleitnota opgenomen beroep op het ontbreken van een nieuw feit in het vervolg van de zitting uitdrukkelijk is ingetrokken.";

Overwegende dat het Hof de standpunten van partijen heeft weergegeven als volgt:

"dat belanghebbende uiteindelijk ter zitting heeft aangevoerd, zakelijk samengevat:

De becijferingen op de bladzijden 7, 8 en 9 van het rapport van de Fiod-ambtenaren van 12 mei 1982 worden slechts bestreden met

betrekking tot de post lening A ad f 32.400,-- (bladzijde 7) en de post autokosten ad f 3.000,-- (bladzijde 9). Deze posten bedragen respectievelijk f 5.000,-- en f 2.000,--.

De in 1973 ontstane schuld door verkrijging van de woning kon direct door verrekening en betaling worden voldaan. De in 1974 opgenomen lening heeft niet meer dan f 20.000,-- bedragen. Op 16 december 1974 heeft A f 15.000,-- bij de bank opgenomen en aan belanghebbende geleend. Op dezelfde dag heeft belanghebbende op de rekening van de aannemer ad f 26.476,13 een bedrag van f 17.476,13 voldaan. Eerder in dat jaar had hij in september f 5.000,-- van A geleend. Op 1 januari 1975 resteerde een schuld van f 20.000,--. In de loop van 1975 heeft hij in contanten f 15.000,-- afgelost, zodat op 1 januari 1976 nog slechts een schuld van f 5.000,-- resteerde.

De lening is in de loop van 1976 geheel afgelost, waarna de schuldbekentenis is vernietigd.

In de schuldbekentenis was wel een rente afgesproken, maar zijn oom wenste aanvankelijk geen rente te ontvangen. In 1975 en 1976 werd elke betaling door belanghebbende aangemerkt als aflossing. In 1977 werd afgesproken dat er wel rente zou worden betaald. De betaling van de rente, naar hij meent op basis van 8% van de schuld, heeft in 1977 plaatsgevonden. De aangifte voor 1976 is op dit punt niet juist.

Indien het door de inspecteur aangenomen beginvermogen op 1 januari 1976 wordt gecorrigeerd uitgaande van het juiste bedrag van de lening, blijkt dat er voldoende middelen resteren voor het onbenoemde privé. Van de door de inspecteur in zijn berekeningen gehanteerde bedragen wordt alleen de post autokosten ad f. 3.000,-- in 1976 betwist. Deze kosten zullen niet meer dan f 2.000,-- hebben bedragen. De door belanghebbende zelf opgestelde vermogensvergelijkingen waren inderdaad foutief. Omdat hij zich bepaalde saldi niet meer herinnerde, heeft hij gefingeerde leningen vermeld om ten aanzien van de privé-verteringen niet verkeerd uit te

komen. Belanghebbende en zijn gezin leefden sober en hadden weinig nodig.

In 1976 zijn inkomsten verzwegen, maar slechts tot kleine bedragen;

dat de inspecteur in hoofdzaak heeft betoogd:

Uit het onderzoek is wel gebleken dat belanghebbende op alle mogelijke manieren tracht onder zijn fiscale verplichtingen uit te komen en dat zijn administratie niet betrouwbaar is op het punt van boeking van de ontvangsten. Omdat belanghebbende nalatig bleef voldoende inlichtingen te verschaffen is door middel van vermogensvergelijking berekend wat hij ten minste aan inkomen genoten moet hebben.

Gelet op de kosten van verbouwing en onderhoud van de woning en op de door belanghebbende in 1974, 1975 en 1976 in aftrek gebrachte rente is aannemelijk dat belanghebbende f 36.000,-- van zijn oom heeft geleend, waarop volgens verklaring van belanghebbende in 1975 f 3.600,-- is afgelost.

Niet aanvaardbaar is dat belanghebbende voor het eerst ter zitting komt met nieuwe cijfers van, naar hij beweert, in 1975 ontvangen bedragen, waaruit aflossingen zouden zijn verricht. Uit de door de controlerende ambtenaar voor het jaar 1975 opgestelde en ter zitting overgelegde vermogensvergelijking blijkt dat belanghebbende in dat jaar niet over de middelen beschikte om f 15.000,-- op de lening af te lossen, zoals hij voor het eerst ter zitting stelt.";

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"Op grond van hetgeen is komen vast te staan met betrekking tot de door belanghebbende in zijn aangiften vermelde rente-betalingen, de kosten van verbouwing en onderhoud van zijn woning, in samenhang met de verklaring van belanghebbende dat hij ter verwerving van die woning betalingen heeft verricht en de door de inspecteur onweersproken gestelde vermogensvermeerdering in het jaar 1975 is aannemelijk, dat de geldlening van belanghebbende bij A het bedrag van f 36.000,-- beliep.

Belanghebbende heeft geen bewijs bijgebracht van zijn stelling dat die lening slechts f 20.000,-- beliep. Hij heeft geen enkel inzicht gegeven in de wijze van financiering van zijn uitgaven met betrekking tot zijn woning.

Op grond van de door de inspecteur overgelegde vermogensvergelijking met de bijbehorende becijferingen voor het jaar 1975 is niet aannemelijk, dat belanghebbende in dat jaar op die lening meer heeft afgelost dan f 3.600,-- welk bedrag belanghebbende tegenover de controlerende ambtenaren heeft genoemd.

De door de inspecteur in zijn berekeningen gehanteerde bedragen aan autokosten ad f 3.000,-- en aan niet benoemde privé-uitgaven ad f 15.000,-- zijn in het licht van hetgeen ten processe is gebleken aanvaardbare schattingen. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat die schattingen te hoog zijn, meer in het bijzonder duiden in de rapporten van de controlerende ambtenaren vermelde feiten niet op een sobere levenswijze.

Nu vaststaat dat de lening in 1976 in haar geheel is afgelost en op grond van de berekeningen van de inspecteur aannemelijk is geworden dat belanghebbende uit de bekend geworden middelen zijn uitgaven niet heeft kunnen doen, moet warden aangenomen dat hij nog de beschikking had over f 36.000,-- niet bekend geworden middelen. Nu belanghebbende heeft erkend ontvangsten wegens verrichte werkzaamheden niet te hebben geboekt en hij geen aannemelijke verklaring heeft gegeven voor die middelen, is de conclusie gewettigd dat deze bestonden uit niet aangegeven belastbare inkomsten.

Het beroep moet derhalve worden afgewezen, maar de aanslag - berekend naar een hoger belastbaar inkomen van f 40.000,-- - kan wat betreft het bedrag niet in stand blijven doch moet worden verminderd overeenkomstig de beschikking van 13 augustus 1982.

Het Hof verstaat het gestelde in het beroepschrift met betrekking tot de 100% boete zonder kwijtschelding als een beroep tegen het door de inspecteur kennelijk genomen besluit geen

kwijtschelding van de verhoging te verlenen.

Nu van algemene bekendheid is dat het beleid van de belastingdienst ingevolge het voorschrift van paragraaf 10, lid 2, van de Leidraad administratieve boeten 1971 erop is gericht, dat de inspecteur de verhoging kwijtscheldt tot op 50% in geval van opzet of van een meer ernstige vorm van grove schuld/onachtzaamheid en nu geen feiten of omstandigheden om van dit beleid af te wijken zijn gesteld, acht het Hof het nalaten van een dergelijke kwijtschelding in strijd met het gelijkheidsbeginsel.";

Overwegende dat het Hof op die gronden de aanslag, zoals deze ambtshalve is verminderd, heeft gehandhaafd voor wat betreft de belasting naar een belastbaar inkomen van f 68.799,-- en heeft verminderd voor wat betreft de verhoging tot op 50% van de nagevorderde belasting;

Overwegende dat belanghebbende in cassatie 's Hof's uitspraak bestrijdt als volgt:

"Mijn bezwaar tegen de uitspraak richt zich op de verdeling van de bewijslast inzake het al dan niet bestaan van de hoogte van de oorspronkelijke schuld. Door mij wordt gesteld dat de schuld niet meer dan f 20.000,-- heeft bedragen, waarvoor ik bereid ben deze verklaring onder ede te herhalen. Uitgaande van vage vermoedens is door de inspecteur uitgegaan van een oorspronkelijke lening van f 36.000,--. Erkend werd dat in 1975 in ieder geval 10%, naar mijn stelling meer op deze lening werd afgelost. De navorderingsaanslag kan mijns inziens dan ook hoogstens betrekking hebben op een bedrag van niet meer dan 90% van f 36.000,-- ofwel f 32.400,-- in plaats van f 37.000,--. De hoogte van de lening heeft de navordering tot gevolg gehad. Het bewijs van de hoogte van de lening dient niet bij mij te liggen, anders dan bovengenoemde verklaring en dient niet op vage vermoedens inzake de hoogte van de rente gesteld te worden. Ik verzoek U dan ook de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam voor een nader onderzoek te verwijzen.";

Overwegende dat de Staatssecretaris 's Hof's uitspraak bestrijdt

met het navolgende middel van cassatie, toegelicht als daarachter vermeld:

"Schending van artikel 17, eerste lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in samenhang met artikel 18 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (A.W.R.).

Het Hof heeft overwogen dat belanghebbende heeft erkend ontvangsten wegens verrichte werkzaamheden niet te hebben geboekt en dat hij geen aannemelijke verklaring kon geven voor het beweerd ter beschikking hebben van middelen waaruit hij gezien zijn aangegeven inkomen onmogelijke uitgaven had gedaan. Het is aldus tot de conclusie gekomen dat deze middelen bestonden uit niet aangegeven belastbare inkomsten.

Niettemin heeft het Hof beslist dat het nalaten door de inspecteur van kwijtschelding van 50 percent van de wettelijke verhoging op de voet van paragraaf 10, tweede lid van de Leidraad administratieve boeten 1971 in strijd zou zijn met het gelijkheidsbeginsel. 's Hofs beslissing de aanslag voor wat betreft de verhoging tot 50 percent van de nagevorderde belasting te verminderen is niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

Ter toelichting van dit middel moge het volgende dienen.

Ingevolge artikel 18 van de A.W.R. wordt de in een navorderingsaanslag begrepen belasting met 100 procent verhoogd, behoudens voor zover het niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven. In de Leidraad administratieve boeten 1971 is in Hoofdstuk II met betrekking tot bij wege van aanslag geheven belastingen in paragraaf 10 een nadere uitwerking van dit wettelijk voorschrift gegeven ten behoeve van de belastingdienst. Ten onrechte heeft het Hof zich slechts beperkt tot het tweede lid van deze paragraaf dat ziet op de gevallen van opzet of een meer ernstige vorm van grove schuld.

Immers indien sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude, verleent de inspecteur geen kwijtschelding van de wettelijke verhoging, aldus het derde lid van deze paragraaf.

Aanvankelijk was aan belanghebbende een aanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen (na vermindering) van f 31.799,--. De onderhavige navorderingsaanslag is - na eveneens een vermindering - berekend naar een belastbaar inkomen van f 68.799,--.

In relatie tot het door belanghebbende wel aangegeven inkomen is hetgeen niet door hem is aangegeven een verhoudingsgewijs en absoluut dusdanig omvangrijk bedrag, dat de inspecteur terecht op de voet van vorengenoemd derde lid, de wettelijke verhoging van 100% heeft gehandhaafd.

Daartoe had de inspecteur ingevolge het bepaalde in artikel 18, tweede lid, van de A.W.R. een besluit dienen te nemen. Nu zulks is achterwege gebleven, zal dit alsnog dienen te geschieden (conform B.N.B. 1983/92).

Het Hof heeft het beroepschrift van belanghebbende mede opgevat als een beroep tegen het kennelijk door de inspecteur genomen besluit geen kwijtschelding te verlenen. Dit zou met zich moeten brengen dat belanghebbende zou hebben aangetoond dat het niet aan opzet casu quo grove schuld zijnerzijds te wijten is geweest dat van hem aanvankelijk te weinig belasting is geheven.

's Hofs uitspraak en zijn overwegingen ten aanzien van de toegepaste verhoging behelzen slechts een door het Hof veronderstelde bedoeling van belanghebbende en een naar het oordeel van de Staatssecretaris onjuiste overweging ten aanzien van de toepassing van paragraaf 10 van de Leidraad administratieve boeten 1971.";

Overwegende aangaande de door belanghebbende in cassatie aangevoerde grieven:

dat het Hof zijn oordeel dat aannemelijk is dat de geldlening van belanghebbende bij A het bedrag van f 36.000,-- beliep, heeft gegrond op de door belanghebbende in zijn aangiften vermelde

rentebetalingen, de kosten van verbouwing en onderhoud van zijn woning, in samenhang met de verklaring van belanghebbende dat hij ter verwerving van die woning betalingen heeft verricht en de door de Inspecteur onweersproken gestelde vermogensvermeerdering in het jaar 1975;

dat derhalve het beroepschrift in cassatie ten onrechte ervan uitgaat dat het Hof de bewijslast inzake het al dan niet bestaan en de hoogte van de schuld op belanghebbende heeft gelegd;

dat voormeld oordeel voorts van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk is, zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden;

dat mitsdien de in het beroepschrift in cassatie opgeworpen stelling, dat de bedoelde schuld niet meer dan f 20.000,-- heeft bedragen, niet tot cassatie kan leiden;

dat het Hof heeft geoordeeld: dat, nu vaststaat dat de lening in 1976 in haar geheel is afgelost en op grond van de berekeningen van de Inspecteur aannemelijk is geworden dat belanghebbende uit de bekend geworden middelen zijn uitgaven niet heeft kunnen doen, moet worden aangenomen dat hij nog de beschikking had over f 36.000,-- niet bekend geworden middelen; dat, nu belanghebbende heeft erkend ontvangsten wegens verrichte werkzaamheden niet te hebben geboekt en hij geen aannemelijke verklaring heeft gegeven voor die middelen, de conclusie gewettigd is dat deze bestonden uit niet aangegeven belastbare inkomsten;

dat de vermelding van het bedrag van f 36.000,-- op een kennelijke vergissing berust, daar uit de gedingstukken blijkt dat de berekeningen waarop het Hof zijn oordeel heeft gegrond tot de conclusie voeren dat belanghebbende de beschikking had over f 37.000,-- niet bekend geworden middelen;

dat de bedoelde berekeningen ervan uitgaan dat de geldlening van belanghebbende bij A bij de aanvang van 1976 nog f 32.400,-- bedroeg;

dat mitsdien de stelling in het beroepschrift in cassatie, dat uit dit

feit moet worden afgeleid dat de navorderingsaanslag hoogstens betrekking kan hebben op een bedrag van niet meer dan f 32.400,--, feitelijke grondslag mist;

dat derhalve ook deze stelling niet tot cassatie kan leiden; dat uit het vorenoverwogene volgt dat de door belanghebbende aangevoerde grieven geen doel treffen;

Overwegende naar aanleiding van het door de Staatssecretaris aangevoerde middel van cassatie:

dat het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur kennelijk een besluit heeft genomen geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen;

dat dit oordeel als van feitelijke aard in cassatie niet op zijn juistheid kan worden getoetst;

dat derhalve het middel, voor zover dit ervan uitgaat dat de Inspecteur niet een besluit ingevolge het bepaalde in artikel 18, lid 2, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen heeft genomen, niet tot cassatie kan leiden;

dat het Hof heeft geoordeeld dat, nu van algemene bekendheid is dat het beleid van de belastingdienst ingevolge het voorschrift van paragraaf 10, lid 2, van de Leidraad administratieve boeten 1971 erop is gericht, dat de Inspecteur de verhoging kwijtscheldt tot op 50 percent in geval van opzet of van een meer ernstige vorm van grove schuld/onachtzaamheid en nu geen feiten of omstandigheden om van dit beleid af te wijken zijn gesteld, het nalaten van een dergelijke kwijtschelding in strijd is met het gelijkheidsbeginsel;

dat evenwel uit 's Hof's uitspraak en de stukken van het geding niet blijkt dat belanghebbende een beroep heeft gedaan op de bedoelde Leidraad of op het gelijkheidsbeginsel;

dat het Hof derhalve zijn beslissing heeft doen steunen op ambtshalve bijgebrachte gronden welke mede van feitelijke aard zijn en aldus buiten de rechtsstrijd van partijen is getreden; dat het middel in zoverre gegrond is;

Overwegende ten slotte ambtshalve:

dat belanghebbende blijktens de in 's Hofs uitspraak opgenomen pleitnota ter zitting heeft aangevoerd dat hij, daar er van opzet of grove onachtzaamheid geen sprake is, bezwaar maakt tegen de boete van 100 percent;

dat deze grief kennelijk ertoe strekte te betogen dat geen verhoging diende te zijn opgelegd;

dat het Hof in zijn uitspraak zonder redengeving aan deze grief is voorbijgegaan;

dat 's Hofs uitspraak aldus niet naar de eis der wet met redenen is omkleed;

Overwegende dat blijktens hetgeen op het beroep van de Staatssecretaris en ambtshalve is overwogen de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven en verwijzing moet volgen voor een nader onderzoek betreffende de door belanghebbende aangevoerde grieven inzake de in de navorderingsaanslag begrepen verhoging en inzake het besluit van de Inspecteur geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen;

Vernietigt de uitspraak van het Hof;

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

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Jansen, Van der Linde, Baardman en Roelvink, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de zestiende mei 1900 vier en tachtig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom