

14 september 1977

nr. 18.488

DG.

## De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 7 februari 1977 betreffende de aan X te Z - hierna te noemen belanghebbende - opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting over het tijdvak 1970 tot en met 1974;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wie over bovenvermeld tijdvak een naheffingsaanslag in de loonbelasting is opgelegd ten bedrage van f 5.005,50 aan enkelvoudige belasting en f 1.251,37 aan verhoging, welke aanslag bij uitspraak van de Inspecteur op een daartegen gericht bezwaarschrift is gehandhaafd, van die uitspraak in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof als vaststaand heeft aangemerkt:

"Belanghebbende is accountant en belastingconsulent en had in de jaren 1970 tot en met 1974 een aantal personeelsleden in dienst. Hij hield loonbelasting in, stelde loonstaten op, stelde uit die loonstaten verzamelloonstaten samen en leverde die tezamen met de uit de loonstaten afgeleide loonbelastingkaarten éénmaal per jaar in. De op de loonstaten geadministreerde loonbelasting droeg hij in de loop van de jaren 1970 tot en met 1974 - als regel niet eigener beweging - af, wat tot gevolg had dat hem herhaaldelijk naheffingsaanslagen moesten worden opgelegd.

Bij een ingesteld boekenonderzoek bleek dat de boekhouding, waaronder het kasboek, niet was bijgewerkt en dat geen jaarstukken waren opgemaakt. Dit onderzoek was om deze reden eerder langdurig uitgesteld. De in het geding zijnde naheffingsaanslag welke vervolgens werd opgelegd, is berekend op 50% van de volgens de ingediende aangiften 1970 tot en met 1974 verschuldigde belasting;

Hiervan werd belanghebbende geen mededeling gedaan. Bij de behandeling van het bezwaarschrift zond de Inspecteur aan belanghebbende de dato 1 april 1975 een brief van de volgende inhoud:

"Naar aanleiding van uw ingediende bezwaarschriften d.d. 4 maart 1975, referenties X/A/28/274 en X/A/28/272, tegen de aanslagen over de perioden 1970 t/m 1974, deel ik u mede, dat uw bezwaarschriften eerst dan in behandeling zullen worden genomen, indien de voor de - nadere - controle noodzakelijke boeken en bescheiden en zondig andere gegevens, behorend tot uw administratie worden overgelegd

Ik verzoek u mij op korte termijn nader te willen inlichten, waartoe ik een enveloppe voor portvrije beantwoording voor uw toelichting(en) insluit."

Toen geen antwoord werd ontvangen verzond de Inspecteur een herinnering, gedateerd 7 mei 1975, met als inhoud:

"Ten vervolge op mijn brief d.d. 1 april 1975, no. 12528, verzoek ik u tot beantwoording van mijn brief te willen overgaan."

Ook hierop antwoordde belanghebbende niet. De Inspecteur wees vervolgens de dato 17 juli 1975 het bezwaarschrift af.

De eerste twee overwegingen van de motivering luiden:

"dat blijkens diverse uitgebrachte controlerapporten loonbelasting c.a. is gebleken dat er sedert 1968 geen boekhouding is bijgehouden en derhalve geen boekhouding noch verdere administratie, noodzakelijk voor controle, is overgelegd;

dat ook na herhaalde toezeggingen omtrent het alsnog in orde brengen van boeken en bescheiden over de diverse jaren, deze toezeggingen niet gestand zijn gedaan";";

Overwegende dat het Hof, na te hebben overwogen dat het geschil tussen partijen de vraag betreft of belanghebbende door te handelen als hiervoor omschreven niet heeft voldaan aan de verplichtingen genoemd in artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zodat ingevolge artikel 29, lid 1, van die wet het beroep moet worden afgewezen nu niet gebleken is dat de uitspraak onjuist is, de standpunten van partijen als volgt heeft weergegeven:

"dat belanghebbende heeft aangevoerd, zakelijk weergegeven:

Artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen omvat niet de verplichting tot het bijhouden van een volledige boekhouding; het niet ter inzage verstrekken van deze boekhouding valt derhalve niet onder dit artikel indien, zoals in

dit geval, vaststaat dat deze boekhouding nog niet was bijgewerkt. De niet bijgewerkte boekhouding en alle overige beschikbare gegevens zijn wel ter beschikking gesteld toen daar bij controle om werd gevraagd.

Nu geen enkele aanleiding bestaat voor het vermoeden dat de aangiften en de loonboekhouding onjuist of onvolledig zouden zijn, is het opleggen van de onderwerpelijke aanslag een onaanvaardbaar pressiemiddel om het produceren van de verlangde gegevens af te dwingen. Dit temeer nu de aanslag in geen enkele verhouding staat tot het aantal personeelsleden, en het bepaalde in de artikelen 16, lid 1, en 17, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet is nageleefd, terwijl zelfs niet is medegedeeld hoe de aanslag is berekend.

De boeken zijn na de indiening van het beroepschrift bijgewerkt en de jaarstukken zijn inmiddels toegezonden aan de Inspecteur. Nimmer is toegezegd aan de Inspecteur dat dit vóór een bepaalde datum het geval zou zijn.

Dat de Inspecteur ter ondersteuning van zijn standpunt, zakelijk weergegeven, het volgende heeft aangevoerd:

De medewerker van belanghebbende, de heer B, heeft op 1 februari 1973, toen voor het eerst getracht werd een boekenonderzoek in te stellen, toegezegd dat boekhouding en jaarstukken eind 1973 bijgewerkt en gereed zouden zijn.

Toen op 31 oktober 1974 opnieuw werd getracht een controleonderzoek in te stellen, werd namens belanghebbende telefonisch medegedeeld dat van het instellen van het voorgenomen controle-onderzoek voorlopig geen sprake kon zijn, daar de administratie vanaf 1968 nog altijd niet was bijgewerkt. Met deze telefonische mededeling werd geen genoegen genomen, waarna op 12 november 1974 ten kantore van de inhoudingsplichtige, voor zover mogelijk, een loonbelastingcontrole werd ingesteld. Tijdens dat onderzoek werd medegedeeld dat de op de loonstaten vermelde gegevens niet werden ontleend aan de boekhouding, welke overigens nog altijd niet bleek te zijn bijgewerkt.

Duidelijk is hier sprake van het niet voldoen aan de verplichtingen, opgenomen in artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, op grond van welk wettelijk voorschrift de belanghebbende op eenvoudige wijze duidelijk had dienen te maken, dat hem geen nalatigheid met betrekking tot de inhouding en afdracht van loonbelasting kan worden verweten. Nu belanghebbende verzuimd heeft te voldoen aan artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ook na bij bezwaar daartoe te zijn aangemaand, en niet heeft aangetoond dat het door hem

uitbetaalde loon en de daarvan door hem ingehouden loonbelasting correct op de loonbelastingaangiften werden aangegeven, is de onderwerpelijke naheffingsaanslag, gegrond op artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, terecht opgelegd en ex artikel 25, lid 3, van die wet terecht gehandhaafd.

Belanghebbendes mening dat niet aanwezig is enig vermoeden op grond waarvan het opleggen van de naheffingsaanslag gerechtvaardigd kan worden, is niet juist. Belanghebbendes gedragingen wijzen op het tegendeel, zeker nu het hier gaat om een accountant tevens belastingconsulent, die geacht moet worden goed op de hoogte te zijn van zijn verplichtingen waarbij in aanmerking te nemen valt dat hij slechts een beweerdelijk gering personeelsbestand heeft.

Voor belanghebbendes gedragingen bestaat geen verontschuldiging nu hij regelmatig en gedurende een groot aantal achtereenvolgende jaren in gebreke gebleven is om aan zijn verplichtingen te voldoen. Ingediende aangiften van aangiftebelastingen dienen gecontroleerd te kunnen worden, welke controle niet beperkt kan blijven tot een vergelijking met de loonstaten en de verdere loonboekhouding, die dezelfde grootheden en dezelfde feiten weergeven, doch bij welke controle de aangiften tevens moeten kunnen worden getoetst aan de verdere boekhouding, zoals kas-, bank- en giroboeken waarin de geldstroom door de onderneming wordt geregistreerd.

Regels van maatschappelijke orde laten niet toe, dat men over een reeks van jaren achterstand in deze administratie laat bestaan.

De jaarstukken zijn, anders dan door belanghebbende wordt gesteld, ook thans nog niet ontvangen en evenmin is gelegenheid geboden de boekhouding in te zien.

Het gestelde in de artikelen 16 en 17 van meergenoemde wet is niet van toepassing op de onderwerpelijke aanslag.";

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"dat belanghebbende heeft gesteld en de Inspecteur niet heeft betwist, dat de niet bijgewerkte boekhouding en de overige beschikbare gegevens bij het controle-onderzoek zijn overgelegd;

dat uit de tekst van de brief van 1 april 1975, gelezen in samenhang met de eerste twee overwegingen van de uitspraak op het bezwaarschrift blijkt dat de Inspecteur ten tijde van de behandeling van het bezwaarschrift van belanghebbende

heeft verlangd dat deze alsnog gelegenheid zou bieden een inmiddels bijgewerkte boekhouding te doen controleren;

dat belanghebbende heeft gesteld en de Inspecteur niet heeft betwist, dat de boeken in elk geval bij de indiening van het beroepschrift niet waren bijgewerkt;

dat uit het hiervoor overwogene volgt dat belanghebbende niet heeft geweigerd te voldoen aan de in artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vermelde verplichtingen;

dat immers deze bepaling er niet toe verplicht een volledige boekhouding bij te houden of een reeds bestaande boekhouding bij te werken, zodat belanghebbende ermede kon volstaan ter inzage te verstrekken hetgeen wel aanwezig was;

dat mitsdien de artikelen 25, lid 3, en 29, lid 1, van meergenoemde wet toepassing missen en de Inspecteur de juistheid van een ingevolge artikel 20 dier wet opgelegde aanslag zal dienen te bewijzen;

dat zulks niet anders wordt doordat belanghebbendes boekhouding onvolledig was;

dat nu de Inspecteur niets ter ondersteuning van de aanslag heeft aangevoerd deze moet worden vernietigd;"

Overwegende dat het Hof op die gronden de uitspraak van de Inspecteur alsmede de aanslag heeft vernietigd;

Overwegende dat de Staatssecretaris de uitspraak van het Hof bestrijdt met het volgende middel van cassatie:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van de artikelen 25, derde lid, en 29, eerste lid, in verbinding met de artikelen 48 en 50, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR), doordat het Hof heeft beslist dat belanghebbende niet heeft geweigerd te voldoen aan de in artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vermelde verplichtingen, zulks ten onrechte, aangezien de door de Inspecteur gevorderde, doch door belanghebbende niet verstrekte, voor een in te stellen loonbelastingcontrole noodzakelijke, bijgewerkte boekhouding behoort tot de in letter a van voormeld artikel 48 bedoelde "gegevens en inlichtingen".";

Overwegende dat het middel als volgt is toegelicht:

"In zijn in de uitspraak van het Hof weergegeven brief van 1 april 1975 vroeg de Inspecteur belanghebbende de voor de in te stellen loonbelastingcontrole noodzakelijke administratie behorende gegevens over te leggen.

Ook na herhaald aandringen door de Inspecteur heeft belanghebbende niet aan dit verzoek voldaan. De Inspecteur was derhalve niet in staat de ingediende loonbelastingaangiften te toetsen aan een boekhouding, zoals kas-, bank- en giroboeken, waarin de geldstroom door een onderneming pleegt te worden geregistreerd. Aangenomen moet worden dat een zodanige, bijgewerkte, boekhouding in casu niet aanwezig was.

Naar het oordeel van de Staatssecretaris heeft belanghebbende door het gevraagde niet over te leggen niet (volledig) voldaan aan de ingevolge artikel 48, letter a, en artikel 50, eerste lid AWR op hem rustende verplichting de door de Inspecteur gevorderde gegevens en inlichtingen, welke voor de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hem is opgedragen, van belang kunnen zijn, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud hetzij schriftelijk, hetzij mondeling, ter keuze van de Inspecteur, te verstrekken.

De Staatssecretaris is van mening dat artikel 48, letter b, AWR, op grond waarvan de inhoudingsplichtige desgevorderd gehouden is boeken en bescheiden aan de Inspecteur ter inzage te verstrekken, geen beperking inhoudt op de in boeken en bescheiden en zondig andere tot belanghebbendes letter a van dit artikel bedoelde "gegevens en inlichtingen".

Hiertoe behoren naar de mening van de Staatssecretaris in ieder geval ook overzichtelijk gerangschikte opstellingen van de door een inhoudingsplichtige in een bepaald tijdvak verrichte kas-giro- en bankbetalingen alsmede balansen en verlies- en winstrekeningen, zonder welke een normale aangiftecontrole immers niet mogelijk is.";

Overwegende dienaangaande:

dat van de inhoudingsplichtige, wiens boekhouding niet volledig is en die aan de vordering van de inspecteur om hem alsnog de gelegenheid te bieden een inmiddels bijgewerkte boekhouding te doen controleren geen gehoor geeft door na te laten zijn boekhouding bij te werken, niet gezegd kan worden dat hij enige ingevolge artikel 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op hem rustende verplichting niet nakomt;

dat toch onder de in evengenoemd wetsartikel omschreven gehoudenheid niet valt een verplichting jegens de inspecteur welke meebrengt dat een inhoudingsplichtige genoodzaakt is zijn boekhouding bij te werken;

dat het middel mitsdien niet tot cassatie kan leiden;

Verwerpt het beroep.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Van der Ven, Wiersma, Antal en Stol, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de veertiende september 1900 zeven en zeventig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom