

28 april 1982.

Nr. 20.671

JvdV.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 17 april 1980 betreffende de aan X te Z opgelegde aanslag tot navordering van inkomstenbelasting voor het jaar 1969;

Gezien de conclusie van de Advocaat-Generaal Van Soest, strekkende tot verwerping van het beroep;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wie voor het 1969 een aanslag tot navordering van inkomstenbelasting is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 72.024,--, zonder verhoging, daarvan in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof met betrekking tot de feiten heeft vermeld:

"Belanghebbende, van beroep advocaat en procureur te Z, is ongehuwd. Belanghebbende is geboren 1920.

Aan belanghebbende is voor het jaar 1969 een primitieve aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd - overeenkomstig de door hem gedane aangifte - naar een belastbaar inkomen van f 34.913,--.

In dit belastbare inkomen was ter zake van beroepsuitoefening als winst uit onderneming begrepen f 8.187,54.

Het aangiftebiljet inkomstenbelasting 1969 vermeldt bij vraag 11 "winst uit onderneming":

"Bij de aangifte moeten worden overgelegd:

– gewaarmerkte afschriften van de jaarstukken over het jaar 1969

(1968/1969);

– of, bij gebreke daarvan, een gespecificeerde winstberekening over het jaar 1969".

Belanghebbende heeft achter deze woorden geschreven: "bijlage". Die bijlage, eigenhandig geschreven door belanghebbende, vermeldt voor zover hier van belang het volgende:

""Winstberekening over 1969.

Totaal ontvangen f 56.342,53 hieronder begrepen f 18.000,-- voor verrichte werkzaamheden, waarvoor nog te declareren:

In mindering op de f 56.342,53 gelden f 20.000,-- wegens reeds over 1968 verantwoorde ontvangsten, die per 1 januari 1969 nog niet gedeclareerd waren.

Resteert derhalve	f 36.342,33	
Hiervan af	" <u>24.554,99</u>	alle onkosten
	f 11.787,54	
In mindering	" <u>3.600,---</u>	wegens praktijk-waarneming
Resteert derhalve	f 8.187,54"".	betaald aan Mr. A.

Het aangiftebiljet 1969 is ter inspectie ingekomen op 29 juni 1970; de aanslag is ter inspectie berekend op 14 oktober 1970.

Aan belanghebbende zijn vóór het opleggen van de primitieve aanslag geen gegevens of inlichtingen gevraagd, noch is aan hem verzocht boeken of andere bescheiden ter inzage over te leggen.

De navorderingsaanslag is opgelegd naar aanleiding van een boekenonderzoek dat door de Rijksaccountantsdienst is ingesteld. Het boekenonderzoek betrof de jaren 1969 tot en met 1971. Bij dit onderzoek is gebleken dat privé-opnamen niet waren geboekt kolommen van het kas-, bank- en giroboek niet waren geteld, kassaldi niet waren vermeld, geen debiteuren- en crediteuren-lijsten aanwezig waren, verschillen aanwezig waren ten aanzien van gelden van derden en voorts dat vele tellingen foutief waren.

Bij de aanslag tot navordering van inkomstenbelasting over het jaar 1969 is het belastbare inkomen verhoogd met f 37.000,-- wegens negatief privé en f 111,-- wegens minder kosten.

Aan de verhoging wegens negatief privé ligt de volgende berekening ten grondslag:

Vermogen – exclusief belastingschulden:

Bezittingen:	1 januari 1969	1 januari 1970
Pand b-straat	f 15.000,---	f 15.000,---
Auto (afschrijving 4 jaar)	“ 7.000,---	“ 5.000,---
Effecten	“ 625.261,---	“ 611.770,---
Spaartegoeden	“ 173.723,---	“ 189.093,---
Kasgeld	“ -,---	“ -,---
Vorderingen	“ 20.000,---	“ 18.000,---
Verschotten	“ <u>-,---</u>	“ <u>-,---</u>
	f 840.984,---	f 838.863,---

Schulden:

Geld van derden	f 338.621,88	f 384.912,74
Kapitaal “erven”	“ 40.047,---	“ 25.047,---
Schuld moeder	“ 11.500,---	“ 11.500,---
Dividendschuld moeder	“ 11.123,72	“ 11.666,46
Renteschuld	“ <u>-,---</u>	“ <u>3.900,---</u>
	f 401.292,60	f 437.026,20

Vermogen per 1 januari 1969 f 439.692,---

Vermogen per 1 januari 1970 f 401.837,---

Uit het vorenstaande volgt dat het vermogen

In 1969 is afgenomen met f 37.855,---

Indien echter worden uitgeschakeld:

koersverschillen, geleden op de effecten ad f 67.865,---

en de waardedaling van de auto “ 2.000,---

“ 69.865,---

blijkt er in 1969 een vermogenstoename te

zijn van f 32.010,---

transporteren f 32.010,---

transport		f 32.010,---
Op basis van door belanghebbende verstrekke gegevens heeft de Rijks- accountant privé-uitgaven (waar- onder belastingbetalingen) berekend tot een bedrag van	f 14.841,---	
Indien de onbenoemde privé-uitgaven worden gesteld op	<u>" 26.000,---</u>	
in welk geval de privé-uitgaven in totaal hebben bedragen		<u>" 40.841,---</u>
moet belanghebbende in 1969 een inkomen - in geld - hebben gehad van		f 72.851,---
Belanghebbende heeft aangegeven als Inkomen	f 34.913,---	
Dit bedrag dient te worden verhoogd met de afschrijving op het pand ad	" 750,---	
en met een bedrag van	<u>" 111,---</u>	
wegens minder kosten dan werd aangegeven		<u>" 35.774,---</u>
zodat aan inkomen te weinig werd aangegeven		" 37.077,---

Reden waarom bij de aanslag tot navordering het belastbare inkomen is verhoogd met afgerond f 37.000,-- onder de benaming "verhoging wegens negatief privé" en met f 111,--wegens minder kosten.

Het aangegeven vermogen per 1 januari 1970 exclusief belastingschulden beliep f 421.567,--. Het verschil tussen dit bedrag en het hiervoor genoemde bedrag van f 401.837,-- zijnde f 19.730,-- is als volgt samengesteld:

Hogere waarde auto	+ f 4.500,--
:1eer banktegoeden	+ " 5.537,--
Meer schulden	<u>- " 29.767,--</u>
	f 19.730,--.

Ook met betrekking tot aan het onderhavige jaar - 1969 - voorafgaande jaren hebben in opdracht van de inspecteur boekenonderzoeken plaatsgevonden te weten:

in 1952 - met betrekking tot de vermogensheffing ineens
en de vermogensaanwasbelasting
in 1953 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1950 en 1951
in 1954 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1952 en 1953
in 1956 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1954 en 1955
in 1957 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1954 en 1955
in 1959 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1956 en 1957
in 1962 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1958 en 1959
in 1966 - met betrekking tot de inkomstenbelasting over 1963 en 1964.

Bij de onderscheiden boekenonderzoeken zijn steeds tekortkomingen in de boekhouding vastgesteld. Naar aanleiding van die tekortkomingen hebben correcties op de aangegeven belastbare inkomens plaatsgevonden.

Bij het boekenonderzoek over de jaren 1963 en 1964 is in het daarvan opgestelde rapport aan de belastingadministratie voorgesteld de boekhouding niet te aanvaarden als grondslag voor de berekening van belanghebbendes .winst uit onderneming. De inspecteur heeft het voorstel gevolgd.

Rapporten van deze boekenonderzoeken bevonden zich ten tijde van het opleggen van de primitieve aanslag in de ter inspectie aangehouden legger van belanghebbende.

Belanghebbende heeft in alle aangiften van de hem uit beroepsuitoefening opgekomen winst aangifte gedaan zoals hij die voor het onderhavige jaar heeft gedaan. De inrichting van belanghebbendes boekhouding alsook de wijze van het boeken van inkomsten en uitgaven zijn steeds dezelfde gebleven;"

Overwegende dat het Hof het geschil heeft weergegeven volgt:

"Belanghebbende stelt ter zake van de hem opgelegde aanslag tot navordering vooreerst dat hem nimmer voldoende gegevens zijn verstrekt om de berekeningen van de Rijksaccountant te controleren en voorts dat

- a. de vermogens waarop de vermogensvergelijking is gebaseerd niet juist zijn;
- b. de berekening van het privé geen rekening is gehouden met een verkoop van effecten ad f 16.682,--;
- c. bij de berekening van het privé ten onrechte geen rekening is gehouden met verkoop van effecten uit een door hem beheerde boedel ad f 53.569,--;

d. het nieuwe feit ontbreekt.

De inspecteur betwist de juistheid van het aldus door belanghebbende gestelde;"

Overwegende dat het Hof ten aanzien van de standpunten van partijen heeft vermeld:

"Belanghebbende.

De aanslag is ten onrechte opgelegd en belanghebbende heeft zijn bezwaren tegen de aanslag in een uitvoerige briefwisseling met de inspecteur uiteengezet. Deze bezwaren zijn nog helemaal niet behandeld of onderzocht.

Belanghebbende heeft vergeefs verzocht hem te willen doen toekomen de volledige berekeningen en niet slechts de eindgetallen, waarop de aanslag is gebaseerd, met alle becijferingen en specificaties van de vermogensvergelijkingen, waarop de aanslag is gebaseerd.

Geen rekening is gehouden met het feit dat in 1969 aan effecten C is verkocht voor een bedrag van f 53.569,-- en dat dit bedrag door belanghebbende is geïnd. Ook is geen rekening gehouden met een bedrag van f 16.682,-- wegens verkoop van effecten via de firma D B.V..

Belanghebbende kan zich geenszins verenigen met de veel te hoge volkomen uit de lucht begrepen bedragen welke belanghebbende jaarlijks privé volgens willekeurige schattingen zou hebben uitgegeven boven en naast de bedragen die daarvoor reeds in de boeken zijn opgevoerd.

Ook heeft belanghebbende een aantal verkeerde berekeningen gesignaleerd, zonder dat ook daarop werd ingegaan, terwijl belanghebbende ten slotte heeft aangetoond door bewijsstukken, dat ook volgens die bewijsstukken meer dan voldoende middelen ter beschikking staan om alle werkelijke privé-uitgaven mede daaruit afdoende te dekken, zodat er geen enkele reden voor navordering bestaat.

Een nieuw feit waarop navordering kan worden gebaseerd is niet aanwezig. De aanslag is dan ook geheel ten onrechte opgelegd en zal volledig moeten worden vernietigd.

De inspecteur.

De Rijksaccountant alsook de inspecteur hebben zich gebaseerd op door belanghebbende verstrekte gegevens. De berekening van de

koersverschillen op effecten zijn door de Rijksaccountant tijdens het onderzoek aan belanghebbende medegedeeld evenals de berekening van het benoemde privé. Alle overige becijferingen zijn door de Rijksaccountant verstrekt in een brief de dato 4 januari 1974.

Wat de stellingen van belanghebbende in haar onderdelen betreft, merkt de inspecteur nog op:

ad a. de Rijksaccountant heeft zich bij de berekening van de te verantwoorden gelden per 1 januari 1969 en 1 januari 1970 gebaseerd op door belanghebbende verstrekte saldilijsten.

De door belanghebbende in zijn brief de dato 15 mei 1974 bestreden posten kamen voor op deze door belanghebbende opgestelde lijsten. Belanghebbende gaat niet akkoord met waardemutaties auto. Deze waardemutaties, die niet in het belastbaar inkomen zijn begrepen worden in de vermogensvergelijking door de Rijksaccountant terecht geëlimineerd. Belastingbetalingen worden als benoemde posten opgevoerd, belastingschulden moeten derhalve uit de begin- en eindvermogens geëlimineerd worden.

Belanghebbende heeft niet bewezen dat de begin- en eind-vermogens waarop de vermogensvergelijking gebaseerd is onjuist zijn.

ad b. Inderdaad is geen rekening gehouden met het in de brief van belanghebbende de dato 15 mei 1974 op vervolgbladzijde 1 vermelde bedrag ad f 16.682,-- wegens verkoop van effecten omdat belanghebbende deze verkoop nimmer aan de Rijksaccountant heeft medegedeeld.

Indien belanghebbende deze verkoop alsnog kan bewijzen kan het bij navordering vastgesteld belastbaar inkomen 1969 verminderd worden met f 16.682,--.

ad c. De verklaring van belanghebbende in zijn brief van 19 januari 1974 dat bij het negatieve privé ten onrechte geen rekening is gehouden met een verkoop voor de boedel ad f 53.569,-- is in tegenstelling met zijn brief van 15 mei 1974 waar belanghebbende stelt, op vervolgblad 4, dat hij geen boedel beheert. Een herhaaldelijk gevraagd overzicht van het verloop en het beheer van de boedel is door belanghebbende nimmer verstrekt.

Zelfs indien belanghebbende effecten voor de boedel verkocht zou hebben - dit is niet door hem bewezen en wordt derhalve ontkend - dan nog is dit geen verklaring voor het negatieve privé aangezien belanghebbende niet de

enige gerechtigde tot de boedel was.

Overigens heeft de Rijksaccountant deze opbrengst niet aangetroffen in de boeken van belanghebbende.

ad d. Gezien de aard van de correcties is volgens de inspecteur het bestaan van een nieuw feit niet twijfelachtig.

Het aantal bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoeken is groter dan bij belastingplichtigen met een beroep als dat van belanghebbende gebruikelijk is.

Belanghebbende heeft niet voldaan aan de op hem op grond van artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen rustende verplichtingen. Derhalve dient belanghebbende te bewijzen dat en in hoeverre het belastbare inkomen te hoog is vastgesteld;"

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

“De primitieve aanslag voor het jaar 1969 is opgelegd overeenkomstig de aangifte. Die aanslag is ter inspectie op 14 oktober 1970, derhalve kort na binnenkomst van het aangiftebiljet ter inspectie op 29 juni 1970 berekend.

Bij het aangiftebiljet waren niet gevoegd door belanghebbende gewaarmerkte jaarstukken over het onderhavige boekjaar.

Belanghebbende heeft op dit punt volstaan met het bijvoegen van een bijlage, houdende een berekening van door hem behaalde winst. Die berekening is hiervoor onder de feiten weergegeven. Daaruit blijkt dat die berekening in geen dele is een gespecificeerde berekening van de winst die belanghebbende in zijn beroepsuitoefening heeft behaald.

Een aangifte waarbij, met betrekking tot een zo wezenlijk gedeelte daarvan als in casu belanghebbendes winst uit onderneming, noch de gevraagde gewaarmerkte afschriften van de jaar stukken noch in plaats daarvan een gespecificeerde berekening van die winst zijn gevoegd, bevat niet de gegevens op grond waarvan de inspecteur zich omtrent de juistheid van die aangifte een oordeel kan vormen.

Rapporten houdende het verslag van boekenonderzoeken, ingesteld over aan het onderhavige jaar voorafgaande jaren waren ten tijde van het opleggen van de primitieve aanslag in de legger van de belastingplichtige aanwezig. Bij die boekenonderzoeken waren steeds

tekortkomingen in de boekhouding vastgesteld.

Naar aanleiding van die tekortkomingen hebben correcties op de aangegeven belastbare inkomens plaatsgevonden.

Bij het boekenonderzoek over de jaren 1963 en 1964 is in het daarvan opgestelde rapport aan de belastingadministratie voorgesteld de boekhouding niet te aanvaarden als grondslag voor de berekening van belanghebbendes winst uit onderneming. De inspecteur heeft dit voorstel gevolgd. Niet gebleken is, noch gesteld, dat belanghebbende dit standpunt in rechte heeft aangevochten.

Voorts staat vast, dat belanghebbende in alle voorafgaande jaren aangifte van de hem uit zijn beroepsuitoefening opgekomen winst heeft gedaan op de wijze als hij dit ook voor het onderhavige jaar heeft gedaan, en voorts dat de inrichting van belanghebbendes boekhouding alsook de wijze van het boeken van inkomsten en uitgaven steeds hetzelfde zijn gebleven. In dit verband kan niet eraan worden voorbijgegaan dat - naar de inspecteur onbetwist heeft gesteld - het aantal bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoeken groter is dan bij belastingplichtigen met een beroep als dat van belanghebbende, gebruikelijk is.

Een en ander brengt met zich dat reeds ten tijde van het vaststellen van de primitieve aanslag redenen aanwezig waren om met betrekking tot het beloop van de winst die belanghebbende uit zijn onderneming verkreeg, aan de juistheid van de door belanghebbende bij diens aangifte verstrekte gegevens te twijfelen. Aan belanghebbende zijn deswege geen gegevens of inlichtingen gevraagd, noch is hem gevraagd boeken of andere bescheiden ter inzage te verstrekken.

Zo de primitieve aanslag tot een te laag bedrag is opgelegd is dit een gevolg van het feit dat de inspecteur met betrekking tot de controle van het beloop van de winst die belanghebbende uit zijn onderneming verkreeg, niet die zorg in acht heeft genomen die redelijkerwijze van hem mocht worden gevorderd. Navordering is mitsdien uitgesloten;"

Overwegende dat het Hof op die gronden de aanslag tot navordering heeft vernietigd;

Overwegende dat de Staatssecretaris 's Hof's uitspraak bestrijdt met het volgende middel van cassatie, toegelicht zoals daarachter

vermeld:

"Schending althans verkeerde toepassing van het Nederlands recht met name van artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verbinding met artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken doordat het Hof heeft beslist, dat zo de primitieve aanslag tot een te laag bedrag is opgelegd dit een gevolg is van het feit dat de inspecteur met betrekking tot de controle van het beloop van de winst die belanghebbende uit onderneming verkreeg, niet die zorg in acht heeft genomen die redelijkerwijze van hem mocht worden gevorderd en dat navordering mitsdien is uitgesloten, zulks ten onrechte, althans op gronden welke de beslissing niet kunnen dragen, aangezien het Hof had moeten onderzoeken Of de inspecteur zich bij het regelen van de primitieve aanslag van de waarschijnlijkheid van de in geschil zijnde winstcorrectie bewust had moeten zijn, dan wel of deze correcties de grenzen van het geen hij in redelijkheid had moeten verwachten, te buiten gingen.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Belanghebbende, die het zelfstandig beroep van advocaat en procureur uitoefent, deed over het onderhavige jaar aangifte van een belastbaar inkomen van f 34.913,- in welk bedrag terzake van beroepsuitoefening als winst uit onderneming was begrepen f 8.187,54. Deze aangifte is door de inspecteur gevolgd.

Naar aanleiding van een door de Rijksaccountantsdienst over jaren 1969 tot en met 1971 ingesteld boekenonderzoek is belanghebbende over het onderhavige jaar een navorderingsaanslag opgelegd. Daarbij is het belastbare inkomen verhoogd met f 37.000,- wegens negatief privé en f 111,- wegens minder kosten. In geschil is of deze aanslag in verband met het bepaalde in de slotzin van artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen terecht is opgelegd.

Vaststaat dat bij het aangiftebiljet niet waren gevoegd door belanghebbende gewaarmerkte jaarstukken over het onderhavige boekjaar. Voorts heeft het Hof beslist dat de door belanghebbende bij de aangifte overgelegde berekening in genen dele is een gespecificeerde berekening van de winst die belanghebbende in zijn beroepsuitoefening heeft behaald. Hiervan

uitgaande heeft het Hof terecht geoordeeld dat de aangifte van belanghebbende niet de gegevens bevat op grond waarvan de inspecteur zich omtrent de juistheid van die aangifte een oordeel kan vormen. Dit in aanmerking nemende en gelet op hetgeen het Hof heeft vastgesteld omtrent de bevindingen van in het verleden bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoeken is ede staatssecretaris van mening dat het Hof heeft kunnen beslissen dat de inspecteur, door de aangifte van belanghebbende zonder meer te volgen, niet die zorg in acht heeft genomen die redelijkerwijze van hem mocht worden gevorderd. Daaraan verbindt het Hof de conclusie dat navordering is uitgesloten. Deze conclusie acht de Staatssecretaris evenwel in haar algemeenheid onjuist, aangezien een redelijke uitleg van artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gebiedt de gevolgen verbonden aan het door de inspecteur met onvoldoende zorg regelen van de primitieve aanslag te beperken tot hetgeen de inspecteur zich, aldus handelende, als waarschijnlijk gevolg van zijn handelwijze voor ogen had moeten stellen. Een correctie waarbij de door belanghebbende - van wie zeker gelet op zijn beroep overigens een juiste aangifte verwacht zou mogen worden - aangegeven winst met f 37.111,-- ofwel bijna 500 percent werd verhoogd, gelijk bij de onderwerpelijke navorderingsaanslag is geschied, kan naar de mening van de Staatssecretaris niet, althans zeker niet zonder meer, als een zodanig waarschijnlijk gevolg warden aangemerkt. Nu het Hof heeft verzuimd te dezer zake een onderzoek in te stellen is de Staatssecretaris van lering dat de aangevallen uitspraak niet in stand kan blijven. In dit verband zij nog verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 25 februari 1953, BNB 1953/106;”;

Overwegende aangaande het middel:

dat, indien in een geval als het onderhavige blijkt van een hogere winst uit onderneming en daardoor van een hoger belastbaar inkomen dan bij de vaststelling van de primitieve aanslag in aanmerking is genomen, een redelijke toepassing van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen meebrengt dat navordering van de te weinig geheven belasting mogelijk is, voor zover de Inspecteur die hogere winst ten tijde van vorenbedoelde vaststelling redelijkerwijs niet had behoeven te verwachten;

dat derhalve het Hof, door te dezen navordering geheel uitgesloten te achten uitsluitend op grond van hetgeen het in zijn zevende en achtste

rechtsoverweging heeft geoordeeld en vastgesteld, heeft blijk gegeven van een onjuiste opvatting van voormelde bepaling;

dat mitsdien het middel doel treft, zodat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven en verwijzing moet volgen;

Vernietigt de bestreden uitspraak;

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, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de acht en twintigste april 1900 twee en tachtig, in tegenwoordigheid van de waarnemend-griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom