

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

5 februari 1986.

nr. 23.189

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 20 juni 1984 betreffende de haar opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1973 en het bij het vaststellen van die aanslag door de Inspecteur genomen besluit inzake kwijtschelding van de daarin begrepen verhoging.

1. Navorderingsaanslag en besluit.

Aan belanghebbende is over het jaar 1973 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 439.588,--, met een verhoging van 100 percent van de nagevorderde belasting, van welke verhoging de Inspecteur bij zijn bij de vaststelling van de aanslag genomen besluit geen kwijtschelding heeft verleend.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de navorderingsaanslag, alsmede van het besluit, in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

"Belanghebbende, geboren in 1935, heeft na het overlijden van haar echtgenoot in 1970 diens praktijk - een tandtechnisch instituut - voor eigen rekening en risico voortgezet. Dit instituut houdt zich uitsluitend bezig met het "trekken" van tanden en kiezen, om vervolgens de patiënten van kunstgebitten te voorzien. Aan dit instituut waren in 1973 verbonden een arts, een tandarts en enkele (leerling) tandtechnici.

Volgens de aangifte voor het onderhavige jaar bedroeg de winst uit onderneming van belanghebbende f 254.485,--.

In de jaren 1978 en 1979 werd bij belanghebbende op verschillende tijdstippen een boekenonderzoek ingesteld door de Rijksaccountantsdienst, welk onderzoek zich uiteindelijk uitstrekte over de jaren 1973 tot en met 1978 en in hetwelk ook de FIOD werd betrokken. Bij dit onderzoek werden verschillende tekortkomingen in de boekhouding van belanghebbende geconstateerd.

Gelet hierop heeft de Inspecteur de administratie van belanghebbende als basis voor de winstberekening verworpen en tot het opleggen van de navorderingsaanslag besloten. Op thans niet meer ter zake doende gronden heeft de Inspecteur bij de navorderingsaanslag het belastbare inkomen waarnaar de primitieve aanslag is berekend, met f 188.675,-- verhoogd.

In het verzoekschrift berekent de Inspecteur de omzet in de onderneming van belanghebbende uit de in haar administratie geboekte inkopen van tanden en kiezen. Deze berekening leidt hem tot de conclusie dat voor de jaren 1973 tot en met 1978 aanzienlijke bedragen niet als winst zijn aangegeven. Het bedrag van de aldus berekende verzwegen winst bedraagt voor 1973 volgens de Inspecteur f 132.088,--. Bij deze berekening heeft de Inspecteur voor 1973 uit de inkopen van tanden en kiezen afgeleid dat in totaal 1137 stuks halve prothesen (boven- of onderkaak) konden worden vervaardigd. Overeenkomstig de gegevens van het A heeft hij aangenomen dat van dit aantal ongeveer 3 percent is mislukt. Verder heeft hij de verhouding van verstrekte hele en halve prothesen op 1 : 2 gesteld. In verband met een en ander berekent hij het aantal in 1973 verstrekte halve prothesen op 552 en het aantal in dit jaar verstrekte hele prothesen op 277. Rekening houdende met de prijzen per behandeling - de prijs voor een halve prothese is hoger dan de helft van de prijs voor een hele prothese - alsmede met de ter zake van zogenaamde rebasing - het beter passend maken van een verstrekte en gedurende korte tijd gebruikte prothese - ontvangen bedragen, met de bedragen die ter zake van extracties verschuldigd waren, met het niet terugkomen van de patiënt om de voor hem of haar gemaakte prothese af te halen en met wanbetaling, bedraagt de door de Inspecteur berekende theoretische omzet over 1973 f 539.213,-- tegenover een geboekte omzet van f 407.125,--. Het belastbare inkomen naar hetwelk de navorderingsaanslag volgens zijn conclusie moet worden berekend, vormt de som van het aangegeven belastbare inkomen en het verschil tussen evenvermelde bedragen ad f 132.088,--.

Belanghebbende, van mening dat uit de inkopen van tanden en

kiezen, gelet op hun relatief geringe waarde, de omzet in haar onderneming niet op verantwoorde wijze kan worden afgeleid, stelt zich op het standpunt dat, nu volgens haar de omzet die te berekenen valt uit het aantal patiënten dat door de aan haar instituut verbonden arts en tandarts ten hoogste kon worden behandeld, slechts weinig meer belooft dan de aan gegeven omzet, de aanwijsbare omissies in haar boekhouding slechts mogen leiden tot een relatief geringe correctie van het belastbare inkomen, welke correctie zij in haar primaire standpunt voor het onderhavige jaar stelt op f 10.000,--."

Het Hof heeft het geschil en de standpunten van partijen weergegeven als volgt:

"dat het geschil de vraag betreft of de navorderingsaanslag, verminderd overeenkomstig de conclusie van de Inspecteur tot het juiste bedrag is berekend en voorts of bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit de in de aanslag begrepen verhoging terecht is gehandhaafd;

belanghebbende beantwoordt beide vragen ontkennend, de Inspecteur bevestigend."

Het Hof heeft omtrent de standpunten van partijen voorts overwogen:

"dat partijen hun vorenomschreven standpunten doen steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in het beroepschrift, onderscheidenlijk het verzoekschrift, alsook - wat belanghebbende betreft - in de ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende voorgedragen en aan het Hof overgelegde pleitnota, welke inhoud als in 's Hofs uitspraak ingevoegd moet worden aangemerkt;

dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen ter zitting het volgende hebben toegevoegd:

belanghebbende: de door de Inspecteur gehanteerde cijfers over de inkoop van tanden en kiezen worden niet betwist; de aangehouden voorraad tanden en kiezen was, gezien de verschillen in grootte, kleur en kwaliteit, aanzienlijk; er was geen voorraadadministratie daarvan; in het voorraadverloop van tanden en kiezen bestaat geen inzicht;

de Inspecteur: het voorraadverloop is niet belangrijk als de voorraad constant is, hetgeen door mij is aangenomen; de premissen waarvan in de

tijdsberekening van belanghebbende wordt uitgegaan, acht ik ten minste dubieus en zelfs irreëel; dat leid ik ook af uit de omstandigheid dat de door belanghebbende hieruit berekende omzet lager is dan is aangegeven."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"dat de Inspecteur de boekhouding van belanghebbende als maatstaf voor de berekening van de omzet heeft verworpen en stelt dat dit wordt gerechtvaardigd door de gebrekkige opzet en uitvoering van de administratie van belanghebbende en in het bijzonder door de volgende feiten en omstandigheden:

1. een voor oktober 1975 geconstateerde negatieve kas van f 4.000,--;
2. een uit vermogensvergelijking voortvloeiend negatief bedrag van f 3.940,-- voor onbenoemd privé voor wat betreft het jaar 1974;
3. het ontbreken van kascontrole;
4. het voor wat de jaren 1974 tot en met 1977 betreft niet boeken van f 22.065,-- ontvangsten van patiënten;
5. het ontbreken van patiëntenkaarten betrekking hebbende op in de jaren 1974 tot en met 1977 geboekte ontvangsten tot een bedrag van f 113.125,--;
6. het voor de jaren 1974 tot en met 1977 tot een bedrag van in totaal ongeveer f 60.000,-- wel boeken van ontvangsten van patiënten, van wie volgens de patiëntenkaarten geen betaling werd ontvangen;
7. het zeer aanzienlijke verschil tussen de aangegeven omzet en de omzet, afgeleid uit de inkopen van tanden en kiezen;

dat het door de Inspecteur sub 7 bedoelde zeer aanzienlijke verschil voortvloeit uit de vergelijking van de in de jaarstukken vermelde omzet voor het jaar 1973 groot f 407.125,-- en de door de Inspecteur uit de inkoop door belanghebbende in 1973 van tanden en kiezen berekende omzet van f 539.213,--;

dat belanghebbende bestrijdt dat de omzet in haar onderneming op verantwoorde wijze kan worden afgeleid uit de inkopen van tanden en kiezen; dat zij daartoe - door de Inspecteur op zich niet bestreden - aanvoert dat de kostprijs van de voor de vervaardiging van een volledige prothese benodigde tanden en kiezen ter waarde van - in 1973 - gemiddeld f 1.060,-- ongeveer f 38,-- bedraagt; dat volgens belanghebbende deze verhouding aanleiding was van tanden en kiezen geen voorraadadministratie bij te houden en bij reparatie, waaronder rebasing, van een eerder verstrekte prothese, ook al werd voor die reparatie geen of slechts een gering bedrag in rekening

gebracht, veelal nieuwe tanden en kiezen te gebruiken;

dat belanghebbende omtrent dit bij rebasing veelal gebruiken van nieuwe tanden en kiezen heeft opgemerkt dat de bij het vervaardigen van een prothese gebezigde kunsthars polymeriseert bij het verhardingsproces, waarbij de polymeren zich aan de acrylaatmoleculen van de tanden binden, hetgeen betekent dat het kunstharsdeel één geheel wordt met de elementen en het uren werk zou kosten, de kunsthars van de elementen af te slijpen, in verband waarmee het dan lonend is nieuwe materialen te gebruiken; dat de Inspecteur hiertegenover betoogt dat de aan belanghebbendes instituut verbonden tandtechniker B tegenover ambtenaren van de FIOD zakelijk weergegeven heeft verklaard dat bij rebasing geen nieuwe tanden en kiezen worden gebruikt; dat deze verklaring echter niet het bewijs oplevert dat in 1973, toen genoemde B nog niet bij belanghebbende in dienst was, door de toen bij haar in dienst zijnde (leerling) tandtechnikers bij rebasing nimmer nieuwe tanden en kiezen zijn gebruikt; dat voormelde B immers bij dezelfde gelegenheid heeft verklaard dat hij niet weet of zijn voorgangers bij het mislukken van gebitten de tanden en kiezen opnieuw gebruikten;

dat naar 's Hofs oordeel, gelet op vorenvermelde door belanghebbende aangevoerde en door het Hof aannemelijk geachte omstandigheden, de door de Inspecteur berekende omzet met te grote onzekerheidsmarges zijn omgeven, om het resultaat van deze berekening aan te merken als een zelfstandige grond voor het als onbetrouwbaar ter zijde stellen van de boekhouding van belanghebbende;

dat evenwel belanghebbende de gebrekkige opzet en uitvoering van haar administratie en de sub 1 tot en met 6 hiervoor vermelde feiten en omstandigheden niet, althans onvoldoende gemotiveerd heeft bestreden; dat naar het oordeel van het Hof deze tekortkomingen, die het als vaststaande aanneemt, de gevolgtrekking wettigen de administratie van belanghebbende als materieel betrouwbare grondslag voor de winstberekening ter zijde te stellen;

dat het Hof geen reden heeft om aan te nemen dat belanghebbendes boekhouding in het jaar 1973 beter verzorgd was dan in de jaren 1974 tot en met 1977, waarin evenbedoelde gebreken zijn geconstateerd, zodat deze ook voor het onderwerpelijke jaar als betrouwbare grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen;

dat het vorenoverwogene medebrengt dat de winst van belanghebbende op andere wijze moet worden bepaald dan uit haar boekhouding voortvloeit;

dat op zich de inkoop van tanden en kiezen - welke inkoop als zodanig niet in geschil is - een goed uitgangspunt biedt voor een bepaling van de winst;

dat echter volgens de stelling van belanghebbende, die zij aannemelijk heeft gemaakt, de wijze waarop de Inspecteur uit deze inkoop van tanden en kiezen tot zijn winstbepaling komt, onvoldoende recht doet aan de - gelijk hiervoor is overwogen - grote onzekerheidsmarges waarmede de berekening van de omzet van belanghebbende op deze wijze is omgeven;

dat de Inspecteur, op wie te dezen de bewijslast drukt, niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende tot het door hem gestelde bedrag van f 132.088,- meer winst heeft genoten dan zij heeft aangegeven;

dat op zich ook een tijdsberekening als die welke belanghebbende voorstaat een basis kan zijn voor de bepaling van de door haar behaalde winst uit onderneming; dat evenwel van de in concreto door haar geproduceerde berekening, met name gelet op de omstandigheid dat daaruit - niettegenstaande in confesso is dat de winst van belanghebbende in het onder havige jaar ten minste f 10.000,- meer heeft bedragen dan is aangegeven - een lagere dan de aangegeven winst is af te leiden, niet aannemelijk is geworden dat deze een verantwoorde benadering van de winst van belanghebbende oplevert;

dat het Hof, dat moet woekeren met de schaarse gegevens die met betrekking tot de bepaling van de omzet van belanghebbende voorhanden zijn, in aanmerking genomen dat deze gegevens onvoldoende aanknopingspunten bieden om ten aanzien van hetzij de door de Inspecteur gemaakte berekening, hetzij de berekening van belanghebbende, welomschreven noodzakelijke correcties aan te brengen, de winst van belanghebbende naar redelijkheid en billijkheid overeenkomstig haar meer subsidiaire standpunt bepaalt op f 325.529,-;

dat de Inspecteur ten aanzien van zijn besluit met betrekking tot de in dé navorderingsaanslag begrepen verhoging van oordeel is dat, gezien de grootte van de verzwegen omzet en de reeks van jaren waarin deze verzwijgingen zijn opgetreden, moet worden geconstateerd dat sprake is van opzet dan wel grove schuld welke een verhoging van 100 percent rechtvaardigt;

dat ingevolge paragraaf 10, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971, voor zoveel hier van belang, de inspecteur geen kwijtschelding van een verhoging verleent, indien sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude; dat de grootte van de winst welke ingevolge het vorenoverwogene door belanghebbende niet is aangegeven noch ook de reeks van jaren waarin verzwijgingen zijn opgetreden, voldoende reden is om uitsluitend op grond daarvan van een ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude te spreken; dat immers de reeks van jaren waarin verzwijgingen zouden zijn opgetreden - aan het oordeel van het Hof is thans naast de onderwerpelijke navorderingsaanslag alleen de op het

jaar 1975 betrekking hebbende navorderingsaanslag onderworpen - en het voor het onderhavige jaar aangeven van winst uit onderneming ten bedrage van f 254.485,-- in plaats van f 325.529,-- weliswaar wijzen op het bestaan van een meer ernstige vorm van grove schuld of onachtzaamheid, doch niet op het bestaan van fraude in de zin van paragraaf 10, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971."

Het Hof heeft op die gronden het kwijtscheldingsbesluit vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 324.057,-- met een verhoging van 50 percent ten aanzien van een inkomensbestanddeel groot f 71.044,--.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Zij heeft de navolgende middelen van cassatie voorgesteld:

Middel I.

Schending of verkeerde toepassing van het recht, met name van artikel 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en/of verzuim van op straffe van nietigheid in acht te nemen vormen, met name het in artikel 17, lid 1, eerste volzin van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken vervatte motiveringsvereiste, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de tekortkomingen in de administratie van belanghebbende, vermeld sub 1 tot en met 6 op bladzijde 4 van 's Hofs uitspraak, die het Hof als vaststaande aanneemt, de gevolgtrekking wettigen de administratie van belanghebbende als materieel betrouwbare grondslag voor de winstberekening ter zijde te stellen, zulks ten onrechte en/of op gronden die de beslissing niet kunnen dragen om de navolgende - zo nodig in onderling verband te beschouwen - redenen.

's Hofs bedoeld oordeel is onjuist althans onbegrijpelijk. Voor wat betreft het jaar 1973 kan uitsluitend punt 3, het ontbreken van kascontrole, eventueel op dat jaar slaan, maar dat betekent nog niet dat er fouten in de boekhouding zijn geconstateerd en is dan ook geen reden om de boekhouding te verwerpen.

Voor wat betreft het jaar 1975 zijn er slechts de negatieve kas op één moment (oktober 1975) van f 4.000,- en de niet geboekte ontvangsten van f 9.345,- voor de jaren 1974 en 1975 te zamen, waarvan het jaar 1974 niet relevant is. Dit zijn zowel absoluut als relatief dermate onbeduidende bedragen

dat verwerping van de boekhouding niet gerechtvaardigd is.

Niet in te zien is voorts waarom de patiëntenkaarten van enig belang zouden kunnen zijn.

Belanghebbende bestrijdt niet 's Hofs bepaling van de winst in het geval de boekhouding dient te worden verworpen. 's Hofs uitspraak kan op dit punt derhalve geen punt van geschil in cassatie vormen, aangenomen dat de Staatssecretaris van Financiën niet binnen de wettelijke termijn beroep in cassatie heeft ingesteld. Na eventuele verwijzing door de Hoge Raad zal dit punt ook niet meer aan de orde kunnen komen.

Middel II.

Schending of verkeerde toepassing van het recht, met name van artikel 27 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en/of verzuim van op straffe van nietigheid in acht te nemen vormen, met name het in artikel 17, lid 1, eerste volzin van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken vervatte motiveringsvereiste, doordat het Hof de in de aanslag begrepen verhoging slechts heeft verminderd tot op 50 percent, zulks ten onrechte en/of op gronden die de beslissing niet kunnen dragen om de navolgende - zo nodig in onderling verband te beschouwen - redenen.

1. Belanghebbende heeft voor het Hof gesteld:

dat van opzettelijk onjuiste aangiften geen sprake kan zijn;

dat de inspecteur heeft gehandeld in strijd met het vertrouwensbeginsel door niet kwijt te schelden tot op 25%;

dat paragraaf 10, lid 1 van de Leidraad administratieve boeten 1971 bepaalt dat in een normaal geval van grove schuld/onachtzaamheid als algemene regel geldt dat de inspecteur de verhoging kwijtscheldt tot op 25%;

dat ten aanzien van belanghebbende slechts sprake kan zijn van een normaal geval van grove schuld.

Het Hof heeft slechts in negatieve zin geoordeeld dat zich geen fraude in de zin van paragraaf 10, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971 voordoet, waarbij het in het midden heeft gelaten of zich daadwerkelijk een meer ernstige vorm van grove schuld of onachtzaamheid voordoet. Het Hof heeft immers slechts geoordeeld dat daartoe een aanwijzing bestaat. Aldus heeft het Hof niet beslist op belanghebbendes stelling dat er slechts sprake kan zijn van een normaal geval van grove schuld en dat de verhoging derhalve tot op 25% had moeten worden kwijtgescholden. 's Hofs uitspraak is daarom niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

2. Zou 's Hofs uitspraak zo moeten worden verstaan dat het Hof heeft geoordeeld dat zich in casu een meer ernstige vorm en niet een normaal geval van grove schuld voordoet, dan is dat oordeel onbegrijpelijk. Bedoelde

leidraad onderscheidt in paragraaf 10 tussen (1) een normaal geval van grove schuld/onachtzaamheid, (2) opzet of een meer ernstige vorm van grove schuld/onachtzaamheid en (3) ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude. De Leidraad administratieve boeten 1984 (beschikking van 28 maart 1984, nr. 58-16855, Nederlandse Staatscourant 30 maart 1984, nr. 65, blz. 16 e.v., V-N 1984, blz. 710, punt 9, in welk tijdschrift de beschikking ten onrechte wordt aangeduid met de datum en het nummer van de bijbehorende resolutie; verder te noemen: "LAB 1984") bevat in paragraaf 15, de leden 1 en 2, een identieke tekst als paragraaf 10, de leden 1 en 2, van de Leidraad administratieve boeten 1971 waarop voor het Hof een beroep is gedaan, echter dit maal met een toelichting daarop. Uit niets blijkt dat de beschikkinggever, de Staatssecretaris van Financiën, heeft bedoeld en/of gemeend enige wijziging aan te brengen in de oude paragraaf 10, de leden 1 en 2. De nu door de Staatssecretaris gegeven uitleg van de tekst is dus ook bepalend voor de uitleg van de oude - identieke - tekst, althans is zonder nadere motivering niet begrijpelijk waarom het Hof tot een andere uitleg is gekomen.

Paragraaf 15, lid 2, van de toelichting luidt als volgt:

""paragraaf 15.2. Opzet is te omschrijven als het willens en wetens of bewust handelen of nalaten met het oogmerk belasting te ontduiken. Omdat niet in alle gevallen opzet gemakkelijk aantoonbaar is en het vaak moeilijk is belastingplichtige daarvan te betichten is de omschrijving "een meer ernstige vorm van grove schuld," voor de gevallen waarin de opzet niet uitsluitend op het minder betalen van belasting gericht behoeft te zijn geweest, naast opzet opgenomen.""

Bij een ""meer ernstige vorm van grove schuld/onachtzaamheid"" moet er dus wel nog steeds opzet zijn, zij het dat deze niet gericht hoeft te zijn op het betalen van minder belasting. In casu is door het Hof niets vastgesteld omtrent enig opzet.

Na paragraaf 15 worden onder meer de volgende voorbeelden van verhogingsgevallen in de inkomstenbelasting gegeven:

""5. Bedrijfsontvangsten. Het niet geboekt zijn van bedrijfsontvangsten in een geval waarin niet van opzet is gebleken en meer aan onkunde en laakbare slordigheid moet worden gedacht (bij voorbeeld omdat door grote drukte in de bedrijfsuitvoering bijhouding van de administratie in het gedrang is gekomen), levert een geval van normale grove schuld op. Navordering met 25% verhoging.

6. Het niet geboekt zijn van bedrijfsontvangsten in een geval waarin te dezen aanzien niet van opzet is gebleken, doch ter compensatie hiervan het privé schattenderwijs (te laag) is bepaald, is te kwalificeren als een meer

ernstige vorm van grove schuld. Navorderen met 50% verhoging.

7. Zijn bedrijfsontvangsten verzwegen, dan dient te worden nagevorderd met 50% verhoging, indien ten aanzien van het achterhouden van gegevens opzet aantoonbaar is.

8. Negatieve kassaldi. Indien deze hun oorzaak vinden in een situatie als is omschreven in voorbeeld 5 is sprake van een normaal geval van grove schuld. Ligt aan de negatieve kassaldi een situatie ten grondslag als is geschetst in de voorbeelden 6 en 7, dan dient te worden nagevorderd met 50% verhoging."

Het Hof heeft de sub 1 tot en met 6 op bladzijde 4 van zijn uitspraak gestelde feiten en omstandigheden als vaststaand aangenomen. Het enige dat op niet geboekte ontvangsten betrekking heeft is punt 4. In het jaar 1973 zijn er in het geheel geen niet geboekte ontvangsten geconstateerd en in de jaren 1974 en 1975 te zamen slechts f 9.345,--.

Punt 5 bovengeciteerd (waar blijkens 's Hof's uitspraak ook voor het Hof uitdrukkelijk een beroep op is gedaan) is slechts voor één uitleg vatbaar, namelijk dat het in casu van toepassing is. Er is immers niet van opzet gebleken en het gaat om een zowel absoluut als relatief zeer gering bedrag.

Ook in verband met de negatieve kas die voor oktober 1975 is geconstateerd kan de verhoging niet anders dan 25% bedragen, omdat voorbeeld 8 niet voor tweeërlei uitleg vatbaar is nu bij de vastgestelde feiten de voorbeelden 6 en 7 niet aan de orde kunnen komen."

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

4. Beoordeling van de middelen van cassatie.

4.1. Het eerste middel.

Het Hof heeft geoordeeld dat de gebrekkige opzet en uitvoering van de administratie van belanghebbende en de in 's Hof's uitspraak sub 1 tot en met 6 vermelde feiten en omstandigheden de gevolgtrekking wettigen de administratie van belanghebbende als materieel betrouwbare grondslag voor de winstberekening ter zijde te stellen. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het geen reden heeft om aan te nemen dat de boekhouding van belanghebbende in het jaar 1973 beter verzorgd was dan in de jaren 1974 tot en met 1977, waarin evenbedoelde gebreken zijn geconstateerd, en heeft op die grond geoordeeld dat die boekhouding ook voor het jaar 1973 als betrouwbare grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen.

Het Hof kon aan de vorenvermelde tekortkomingen in de boekhouding van belanghebbende van de jaren 1974 tot en met 1977 het - niet weerlegde - vermoeden ontlenen, gelijk het klaarblijkelijk heeft gedaan, dat ook de boekhouding van het jaar 1973 dergelijke tekortkomingen vertoonde. De daaraan verbonden gevolgtrekking dat die boekhouding ook voor het laatstgenoemde jaar als betrouwbare grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, zodat zij in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden.

Het middel treft derhalve geen doel.

4.2. Het tweede middel.

Het Hof heeft geoordeeld dat de reeks van jaren waarin verzwijgingen zouden zijn opgetreden en het voor het onderhavige jaar aangeven van winst uit onderneming ten bedrage van f 254.485,-- in plaats van f 325.529,-- weliswaar wijzen op het bestaan van een meer ernstige vorm van grove schuld of onachtzaamheid, doch niet op het bestaan van fraude in de zin van paragraaf 10, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971. Aldus heeft het Hof kennelijk geoordeeld dat in het onderhavige geval sprake is van een meer ernstig geval van grove schuld in de zin van evenvermelde paragraaf.

De in het middel vervatte grief dat het Hof niet heeft beslist op de stelling van belanghebbende, dat er slechts sprake kan zijn van een normaal geval van grove schuld en dat de verhoging derhalve tot op 25 percent had moeten worden kwijtgescholden, ontbeert mitsdien feitelijke grondslag.

's Hofs oordeel dat in het onderhavige geval sprake is van een meer ernstige vorm van grove schuld in de zin van paragraaf 10 van de Leidraad administratieve boeten 1971 berust op de aan het Hof als feitelijke rechter voorbehouden uitlegging van bedoelde leidraad. Bedoeld oordeel is voorts geenszins onbegrijpelijk.

Dit oordeel kan derhalve in cassatie niet met vrucht worden bestreden.

5. Ambtshalve aanwezig bevonden gronden voor cassatie.

Blijkens de stukken van het geding was tussen partijen niet in geschil dat in het belastbare inkomen waarnaar de navorderingsaanslag is opgelegd ten onrechte een bedrag van f 2.100,--, omschreven als "meer huurwaarde q-weg", was opgenomen. Het Hof heeft daarmee bij zijn beslissing geen rekening gehouden. Het belastbare inkomen dient daarom alsnog te worden verminderd met f 2.100,-- tot f 321.957,--.

Voorts is het dictum van 's Hofs uitspraak met betrekking tot de verhoging onjuist. Uit 's Hofs overwegingen omtrent het geschil blijkt dat het Hof van oordeel was dat het aan grove schuld van belanghebbende was te wijten dat te weinig belasting is geheven en voorts dat de verhoging tot op 50 percent diende te worden kwijtgescholden. Hiervan uitgaande diende het Hof de navorderingsaanslag te verminderen tot een naar een belastbaar inkomen als evenvermeld, met een verhoging van 100 percent van de in de aanslag begrepen belasting, en een besluit te nemen tot kwijtschelding van 50 percent van de verhoging.

6. Slotsom.

Uit het vorenoverwogene volgt dat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven. De Hoge Raad kan de hoofdzaak beslissen. De navorderingsaanslag dient te worden verminderd in voege als vorenvermeld. De Hoge Raad dient een besluit te nemen tot kwijtschelding van 50 percent van de verhoging.

7. Beslissing.

De Hoge Raad

vernietigt de uitspraak van het Hof,

vermindert de navorderingsaanslag tot een naar een belastbaar inkomen van f 321.957,--, met een verhoging van 100 percent van de in de aanslag begrepen enkelvoudige belasting en besluit van die verhoging 50 percent kwijt te schelden.

Aldus gewezen door mrs. Vroom, vice-president, Jansen, Van der Linde, Roelvink en Bellaart, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 5 februari 1986, in tegenwoordigheid van de waarnemend-griffier mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom

Het voor dit beroep betaalde griffierecht
wordt aan belanghebbende teruggegeven.

Van het besluit inzake de verhoging wordt mededeling gedaan ter openbare terechtzitting van 26 februari 1986.