

Gerechtshof te Leeuwarden

eerste meervoudige belastingkamer

11 maart 1994

nummer: **569/92**

UITSPRAAK

Uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden, eerste meervoudige belastingkamer, op het beroep van X te Z tegen de hem door het hoofd van de belastingdienst/grote ondernemingen te W (nader: de Inspecteur) opgelegde aanslag wegens navordering van inkomstenbelasting voor het jaar 1987.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1 Belanghebbende werd in de inkomstenbelasting voor het jaar 1987 op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (tekst 1987, nader de: WET IB) aangeslagen naar een belastbaar inkomen van f 105.060,==.

1.2 De Inspecteur heeft vervolgens de onderhavige navorderingsaanslag, gedagtekend 11 mei 1992, opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 157.092,==. De geheven belasting ad f 35.255,== werd voor wat betreft een gedeelte ad f 35.000,== van het vastgesteld belastbaar inkomen verhoogd met f 23.714,==, van welk bedrag een gedeelte ad f 11.857,== werd kwijtgescholden. Aan heffingsrente werd een bedrag van f 11.234,== in rekening gebracht.

1.3 Belanghebbende is tegen deze navorderingsaanslag alsmede tegen het daarbij toegepaste verhoging in beroep gekomen bij een beroepschrift (met bijlagen) dat op 2 juni 1992 is ingekomen en dat werd aangevuld bij geschrift van 10 september 1992.

1.4 De Inspecteur heeft een verzoekschrift (met bijlagen) ingediend.

1.5 Belanghebbende heeft vervolgens - met de vereiste toestemming - een conclusie van repliek ingezonden.

1.6 De Inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

1.7 De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden ter zitting van 24 januari 1994, gehouden te Leeuwarden, alwaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende en de Inspecteur, die werd bijgestaan door de heer A. De Inspecteur heeft de door hem ter zitting voorgedragen pleitnota overgelegd.

1.8 De inhoud van de hiervoor vermelde stukken, die telkens in afschrift zijn verstrekt aan de wederpartij, moet als hier ingevoegd worden beschouwd.

2. De feiten

Blijkens de gedingstukken en op grond van het verhandelde ter zitting staat als niet (voldoende) betwist het volgende tussen partijen vast.

2.1 Belanghebbende is directeur/groootaandeelhouder van de te L gevestigde besloten vennootschappen B en C B.V. (tezamen ook wel te noemen: de vennootschappen). Daarnaast drijft hij een vetweiderij.

2.2 In verband met het verrichten van werkzaamheden is belanghebbende gedurende het gehele jaar 1987 door de vennootschappen een personenauto met een catalogusprijs van f 85.162,==, inclusief omzetbelasting (nader: de auto), ter beschikking gesteld.

2.3 Volgens door hem eerder ingediende aangiften inkomstenbelasting/vermogensbelasting heeft belanghebbende in 1971 een bedrag van f 35.000,== geleend van zijn in Canada wonende zwager D (nader: de zwager). Door bijboeking van niet betaalde rente was deze lening volgens de ingediende aangifte inkomstenbelasting/vermogensbelasting in 1980 opgelopen tot f 68.038,==. Nadat de Inspecteur verdere aftrek van rente, voor zover niet betaald maar op de lening bijgeboekt, had geweigerd, bleef het bedrag van de lening in de latere aangiften ingevolge tussen partijen gemaakte afspraak gehandhaafd op f 68.038,==.

2.4 De door belanghebbende ingediende aangifte inkomstenbelasting 1987/vermogensbelasting 1988 vermeldt zonder nadere toelichting - per 1 januari 1988 een schuld van f 103.038,-- aan de zwager. De aangifte maakt geen melding van aan de zwager betaalde rente.

2.5 Als bijlage bevat de aangifte een aan de Inspecteur gerichte brief van 7 december 1988, die, voor zover van belang, luidt als volgt:

"Bij de aangifte 1987 werd de bijtelling voor privé gebruik auto achterwege gelaten.

Reden: Vanaf 1 september 1987 tot 31 december 1987 werd volgens bijgaande overzichten door de heer X dagelijks de gereden kilometers bijgehouden. Over deze periode van 4 maanden blijkt dat er maar 183 km privé werd gereden. Het privé gebruik over de eerste 8 maanden zal niet in belangrijke mate hebben afgeweken van de laatste 4 maanden. Daarnaast mogen wij U erop wijzen dat mevr. X zelf ook een auto heeft."

2.6 De aangifte bevat tevens vier bijlagen waarop per dag de kilometerstand van de auto is aangegeven en waarop, zonder enige vermelding van de gevolgde route of het bezochte adres, is aangegeven welke plaats is bezocht, soms met de toevoeging "vlees", "vlees rondgeb." of "stieren" en andere soortgelijke aanduidingen.

Op 29 november 1987 wordt een privé-rit van 183 km vermeld.

Volgens de vermelde bijlagen zijn in de laatste vier maanden van 1987 in totaal 29.762 kilometers met de auto afgelegd.

2.7 De Inspecteur heeft de (primitieve) aanslag overeenkomstig de aanslag opgelegd.

2.8 Na het opleggen van deze aanslag heeft de Inspecteur een onderzoek doen verrichten naar de administratie van de vennootschappen en belanghebbendes vetweiderij, waarbij tevens aandacht is besteed aan de onder 2.3 e.v. bedoelde lening alsmede aan de toepassing van artikel 42, leden 3 en 4, van de Wet IB.

2.9 Op daartoe strekkende vragen vanwege de Inspecteur heeft belanghebbende verklaard dat de lening in 1988 is verhoogd met f 35.000,==. Volgens die verklaring heeft de zwager hem dit bedrag bij een familiebezoek in Nederland in contanten ter beschikking gesteld. Enig schriftelijk stuk is ter zake niet opgemaakt. In een - in afschrift tot de stukken behorende - schriftelijke verklaring van 10 april 1991 tegenover Canadese fiscale autoriteiten, deelt de zwager mede dat hij noch in 1971 noch in 1987 een bedrag van f 35.000,== aan belanghebbende heeft geleend en dat hij op 31 december 1988 niet een bedrag van f 103.038,== van belanghebbende te vorderen had.

2.10 Nadat de Inspecteur de onder 2.9 bedoelde informatie had verkregen, heeft hij de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd. Het belastbaar inkomen heeft hij daarbij vastgesteld op f 157.092,==, en berekend als volgt:

Belastbaar inkomen volgens aangifte (primitieve) aanslag	f 105.060,==
Privé-gebruik auto, 20% van f 85.162,==	17.032,==
Overige niet in de aangifte verantwoorde inkomsten	35.000,==

	f 157.092,==

2.11 De Inspecteur is tot de voormelde inkomenscorrectie van f 35.000,== overgegaan omdat hij de door belanghebbende opgevoerde verhoging van de lening niet aannemelijk achtte en omdat zonder het opvoeren van die lening de onbenoemde privé-uitgaven tot een onaannemelijk niveau zouden dalen.

3. Het geschil en de standpunten van partijen

3.1 Tussen partijen is de gehele navorderingsaanslag met inbegrip van de toegepaste verhoging in geschil.

3.2 Belanghebbende stelt zich daarbij op het volgende standpunt:

a) De lening en de verhoging daarvan met f 35.000,== zijn reëel, zodat in zoverre geen aanleiding bestaat het aangegeven belastbaar inkomen te corrigeren. Indien al aangenomen wordt dat de lening niet reëel is, dient de Inspecteur, zo hij die

inkomenscorrectie wil handhaven, aan te geven uit welke bron het bedrag van f 35.000,== is genoten. Bij onderzoek van de administratie van de vennootschappen en de vetweiderij is niet van enige onregelmatigheid gebleken.

b) Het privégebruik van de auto was in 1987 gering en beliep in de periode september/december slechts 183 km. Een enkele privé-rit werd overigens niet genoteerd.

c) Te dezen ontbreekt een de navordering rechtvaardigend nieuw feit. De lening, en daarmee ook de verhoging werden in de aangifte inkomstenbelasting 1987/vermogensbelasting 1988 vermeld. De administratie van het autogebruik werd bij de aangifte overgelegd.

d) Zo de inkomenscorrectie van f 35.000,==, die voor redelijke bestrijding vatbaar is, al gehandhaafd moet blijven, ontbreekt voor een verhoging elke grond. De Inspecteur draagt de bewijslast voor de juistheid van de verhoging. Vermoedens van de Inspecteur zijn niet toereikend om een verhoging te rechtvaardigen.

3.3 De Inspecteur heeft daartegenover het volgende aangevoerd:

ad a en c) Uit de - door onderzoek gebleken - vaststaande feiten moet worden afgeleid dat de opgevoerde lening niet bestaat. Nu belanghebbende de van hem gevorderde inlichtingen, die het bestaan van een lening eventueel anderszins aannemelijk zouden kunnen maken, niet heeft verstrekt, dient op grond van het bepaalde in artikel 29, lid 1 juncto de artikelen 47 en 50 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (nader: de A.W.R.) het beroep te worden afgewezen, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de belastingaanslag onjuist is. Het bewijs voor het bestaan van de lening rust op belanghebbende, zodat, nu hij in dat bewijs niet is geslaagd, tevens dient te bewijzen dat het bedrag van f 35.000,== niet uit enige bron van inkomen is genoten.

ad b en c) Eerst bij het onder 2.8 bedoelde onderzoek is gebleken dat de kilometeradministratie ontoereikend is. De omschrijving van een bezochte plaats moet zeer ruim worden opgevat, omdat van of naar de bezochte plaats ook andere adressen worden aangedaan. De kilometeradministratie is niet controleerbaar, ook niet aan de hand van een afsprakenagenda. Privé-ritten en door het personeel gemaakte ritten zijn niet in de kilometeradministratie opgenomen, zodat deze niet juist kan zijn. Artikel 42, lid 3, van de Wet IB dient derhalve toepassing te vinden.

ad. d) Belanghebbende heeft kennelijk opzettelijk onjuist aangifte van zijn inkomen gedaan voor zover betreft de aannemelijk geworden verzwegen inkomsten ten bedrage van f 35.000,==. De verhoging is in overeenstemming met de Leidraad administratieve boeten 1984 opgelegd. Door de werking van artikel 29, lid 1, van de A.W.R. dient het beroep overigens ook in dit opzicht te worden afgewezen, tenzij belanghebbende bewijst dat en in hoeverre die verhoging onjuist is.

3.4 Voor een meer uitvoerige weergave van de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken waaraan ter zitting (overigens) niets essentieels is toegevoegd. Belanghebbende heeft ter zitting zijn in de conclusie van repliek opgenomen aanbod tot het afleggen van een verklaring onder ede doen intrekken.

4 De overwegingen omtrent het geschil

4.1 Het door belanghebbende aangegeven belastbaar inkomen kan, naar belanghebbende op zichzelf niet heeft betwist en behoudens voor wat betreft de eventuele toepassing van artikel 42, lid 3, van de Wet IB, slechts dan juist zijn indien de door hem in de aangifte vermogensbelasting 1988 opgevoerde (vermeerdering van de) schuld aan zijn zwager juist is, tenzij hij in dat jaar niet tot het inkomen te rekenen ontvangsten heeft gehad dan wel het vermogen of het vermogen bij de vorige aangifte overigens onjuist heeft aangegeven. Belanghebbende heeft dit evenwel niet gesteld.

4.2 Het Hof is van oordeel dat de door belanghebbende op vordering van de Inspecteur verstrekte inlichtingen met betrekking tot de lening van de zwager kennelijk onjuist zijn.

Het Hof acht het in het algemeen, ook binnen familieverhoudingen, niet aannemelijk dat geldleningen tot een bedrag van f 35.000,== in contanten worden verstrekt zonder dat enig bewijsstuk wordt opgemaakt. Bovendien wordt, gelijk uit het onder 2.9 vermelde blijkt, het bestaan van die lening door de zwager ontkend.

4.3 Gelet op het vorenoverwogene, moet het er derhalve voor worden gehouden dat belanghebbende de door de Inspecteur van hem gevorderde inlichtingen niet heeft verstrekt. Artikel 29, lid 1, van de A.W.R. bepaalt voor zodanig geval dat het beroep moet worden afgewezen, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de belastingaanslag onjuist is.

4.4 Naar 's Hof's oordeel is die onjuistheid niet gebleken voor wat betreft de door de Inspecteur uitgevoerde inkomenscorrectie ten bedrage van f 35.000,==. Daaraan kan niet afdoen dat de Inspecteur niet heeft aangegeven uit welke bron van inkomen bedoeld bedrag van f 35.000,== is genoten en evenmin dat die bron niet op enigerlei wijze is komen vast te staan.

4.5 Artikel 42, leden 3 en 4, van de Wet IB houdt, voor zover thans van belang, in dat in geval aan een belastingplichtige in verband met het verrichten van werkzaamheden een personenauto ter beschikking wordt gesteld, tot de inkomsten

uit arbeid wordt gerekend twintig percent van de catalogusprijs (inclusief omzetbelasting) van die auto, tenzij blijkt, dat wil zeggen - door de belastingplichtige - overtuigend wordt aangetoond dat de auto uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ten behoeve van het verrichten van arbeid wordt gebruikt.

4.6 Naar 's Hofs oordeel kan met de door belanghebbende bij de aangifte overgelegde kilometeradministratie bedoeld bewijs niet geacht worden te zijn geleverd. Daarvoor is die administratie te summier. Niet alleen zijn de bezochte adressen niet vermeld maar bovendien blijkt niet van de gevolgde route en slechts incidenteel van het doel van de reis. Aldus is enige controle op de juistheid van die gegevens en het autogebruik niet mogelijk.

4.7 Het onder 4.6 overwogene brengt met zich dat te dezen geacht moet worden niet te zijn voldaan aan de in artikel 42, lid 4, van de Wet IB gestelde voorwaarde voor het niet toepassen van het derde lid van die bepaling, zodat in beginsel tot belanghebbendes belastbaar inkomen moet worden gerekend 20% van f 85.162,==.

4.8 Het stelsel van de A.W.R. brengt mee dat de Inspecteur in beginsel met vertrouwen mag afgaan op een aangifte.

4.9 Noch de vermelding in de aangifte vermogensbelasting 1988 van een schuld van f 103.038,== aan de zwager noch de bij de aangifte gevoegde vermogensvergelijking, welke gewag maakt van een - door de Inspecteur kennelijk niet als onredelijk beoordeelde - post voor onbenoemde privé-uitgaven ten bedrage van f 49.478,27, wettigen om te dezen een uitzondering op het onder 4.8 geformuleerde uitgangspunt aan te nemen.

4.10 Aan het hiervoor overwogene kan niet afdoen dat de aangifte vermogensbelasting - zonder toelichting op dat punt - een schuld aan de zwager vermeldt die f 35.000,== hoger is dan werd vermeld in de aangifte voor het voorafgaande jaar. De eertijds tussen partijen gemaakte afspraken inzake de lening hadden - naar het Hof begrijpt - slechts betrekking op het aftrekken van niet op de lening betaalde rentebedragen, welke bedragen voorheen als een verhoging van de lening in de aangifte werden opgevoerd. Hiervan is in casu geen sprake.

Het Hof is derhalve van oordeel dat aldus bezien te dezen geen sprake is van een de navordering belemmerend feit als is bedoeld in artikel 16, lid 1, laatste volzin, van de A.W.R.

4.11 Naar 's Hof's oordeel had de Inspecteur uit de bij de aangifte gevoegde brief van 7 december 1988 en de bijlagen waarin het autogebruik was vastgelegd, reeds aanstonds kunnen afleiden of vermoeden dat het door artikel 42, lid 4, van de Wet IB geveerde bewijs voor het achterwege laten van de toepassing van lid 3 van die bepaling, niet was geleverd.

Door de (primitieve) aanslag niettemin in overeenstemming met de aangifte op te leggen, beging de Inspecteur een verzuim dat in zoverre aan de navordering in de weg staat. De omstandigheid dat op een ander onderdeel van de navorderingsaanslag artikel 29, lid 1, van de A.W.R. toepassing dient te vinden, staat aan dit oordeel niet in de weg.

4.12 Nu de door belanghebbende opgevoerde verhoging van de lening van zijn zwager op geen enkele wijze aannemelijk is geworden, moet, gelet op het onder 4.1 overwogene, er tevens van worden uitgegaan dat het belastbaar inkomen door belanghebbende opzettelijk f 35.000,== te laag is aangegeven.

Daarom moet worden aangenomen dat het aan belanghebbendes opzet is te wijten dat te weinig belasting is geheven. De Inspecteur heeft derhalve niet ten onrechte de verhoging niet verder dan tot op vijftig percent kwijtgescholden. Daaraan kan niet afdoen dat te dezen niet is komen vast te staan uit welke bron van inkomen het bedrag van f 35.000,== is genoten.

4.13 Uit het vorenoverwogene vloeit voort dat het beroep gedeeltelijk gegrond is bevonden en dat in zoverre moet worden beslist als na te melden.

5 De kosten

Het Hof zal de Inspecteur gelasten de belanghebbende het door hem betaalde griffierecht te vergoeden. Belanghebbende heeft (ter zitting) niet verzocht om een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

6 De beslissing

Het Hof:

vermindert de navorderingsaanslag tot een navorderingsaanslag naar een belastbaar inkomen van f 140.060,==;

handhaaft het door de Inspecteur genomen kwijtscheldingsbesluit;

gelast de Inspecteur belanghebbende het door hem betaalde griffierecht ad f 75,== te vergoeden.

Gedaan op 11 maart 1994 door Prof mr. Aardema, vice-president, voorzitter, en mrs. Wolt en Streppel, beiden vice-president, in tegenwoordigheid van de griffier Gerrits en ondertekend door de voorzitter en de griffier.

Gerrits

Aardema

Op 18 maart 1994 afschrift met ontvangstbevestiging verzonden aan beide partijen.

De griffier van het Gerechtshof te Leeuwarden.