

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

nr. 26.213

25 oktober 1989

TB

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Leeuwarden van 29 juli 1988 betreffende na te melden aan X te Z opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag.

Aan belanghebbende is over het jaar 1983 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 68.710,-- van hemzelf en f 6.046,-- van zijn echtgenote, onder vermindering van de belasting met investeringsbijdragen ten bedrage van f 2.813,--, en met een verhoging van de nagevorderde belasting van honderd percent, welke verhoging bij besluit van de Inspecteur tot op 25 percent is kwijtgescholden.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is tegen de navorderingsaanslag en het besluit in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

- "1. Belanghebbende exploiteert een onderneming bestaande uit de handel in het slopen, transporteren en repareren van auto's, caravans en woonwagens.
2. De administratie van belanghebbendes onderneming bestaat uit een tabellarisch kas-bankboek.

3. De contante ontvangsten worden hierin zeer onvolledig geboekt, zodat het banksaldo van de kas vrijwel altijd negatief is. Deze situatie deed zich niet alleen in het onderhavige jaar voor, maar ook in voorgaande jaren.

4. Het negatieve kassaldo per ultimo oktober 1983 was volgens het kasboek f 98.137,-- en per ultimo december 1983 f 59.485,--.

Na verwerking van enkele correctieboekingen resteerden negatieve kassaldi van respectievelijk f 97.917,-- en f 55.528,--.

5. De accountant van belanghebbende heeft bij het opmaken van de jaarstukken het in de saldibalans door hem geconstateerde verschil tussen de geboekte kasontvangsten en de geboekte kasuitgaven over het gehele jaar 1983, bestaande uit een boekhoudkundig tekort aan ontvangsten, naar boven afgerond op 56.000,-- en door middel van één correctieboeking in de kolommenbalans toegevoegd aan de kasontvangsten en aan de omzet.

6. In de toelichting op de jaarstukken over 1983 vermeldt belanghebbendes accountant hieromtrent:

" De verwerking van de administratieve gegevens is nog niet voldoende, wel viel een verbetering te constateren ten opzichte van het vorige boekjaar.

Om de kasadministratie sluitend te krijgen werd door ons f 56.000,-- aan contante ontvangsten bijgeboekt.

Dit bedrag heeft betrekking op niet verantwoorde contante ontvangsten voor vervoer en op niet geboekte ontvangen provisie.

Getracht zal worden verbetering aan te brengen in de administratie".

7. Ook in voorgaande jaren werd, op de wijze als onder 5 beschreven, eenmaal per jaar in de kolommenbalans een correctie op de kasontvangsten toegepast. Voor het jaar 1982 bedroeg deze bijboeking f 104.000,--.

8. De Inspecteur heeft een boekenonderzoek doen instellen in de boekhouding over het jaar 1982, dat werd afgerond in november 1984.

9. De aanslag inkomstenbelasting voor het jaar 1983 werd opgelegd d.d. 30 september 1985.

10. In oktober 1986 heeft de Inspecteur opnieuw een opdracht tot boekenonderzoek gegeven, bij welk onderzoek onder meer de boekhouding over 1983 is betrokken.

11. Bij dit onderzoek is onder meer het onder 4 genoemde negatieve kassaldo per ultimo oktober ad f 98.137,-- geconstateerd.

12. De Inspecteur heeft zich bij het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslag op het standpunt gesteld, zulks op grond van dit negatieve kassaldo, dat in het kasboek een bedrag van f 100.000,-- aan contante ontvangsten niet is geboekt, zijnde f 44.000,-- meer dan door belanghebbendes accountant als correctieboeking verwerkt. De Inspecteur heeft deswege de eerder vastgestelde winst en het belastbare inkomen van belanghebbende verhoogd met

f 44.000,-- en de zelfstandigenaftrek en de toevoeging aan de oudedagsreserve daarbij aangepast".

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

"Tussen partijen is in geschil:

- a. of het voor navordering vereiste nieuwe feit in de zin van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: A.W.R.) aanwezig is;
- b. of de oorspronkelijk vastgestelde winst en het oorspronkelijk vastgestelde belastbare inkomen van belanghebbende terecht met f 44.000,-- zijn verhoogd;
- c. of de nagevorderde belasting terecht met 100% is verhoogd;
- d. of van deze verhoging terecht niet meer dan 75% is kwijtgescholden.

Belanghebbende stelt zich op het standpunt, dat het nieuwe feit ontbreekt, dat de winst ten onrechte door de Inspecteur met f 44.000,-- is verhoogd, dat - zo de winst al moet worden verhoogd - de nagevorderde belasting ten onrechte met 100% is verhoogd en dat - zo al een verhoging moet worden toegepast - deze geheel had moeten zijn kwijtgescholden.

De Inspecteur stelt dat er wel een nieuw feit is, dat de winst terecht met f 44.000,-- is verhoogd en dat de verhoging van de nagevorderde belasting en het kwijtscheldingsbesluit juist zijn.

Partijen doen hun standpunten steunen op de van haar afkomstige gedingstukken.

Ter zitting heeft belanghebbende daaraan toegevoegd:

Uit de overgelegde kolommenbalans over 1982 blijkt, dat onjuist is de stelling van de Inspecteur als zouden in voorgaande jaren de geconstateerde negatieve kassaldi maandelijks worden bijgeboekt. Er werd slechts eenmaal per jaar een bedrag bijgeboekt. De in de pleitnota gememoreerde partners kunnen niet als getuigen worden voorgebracht.

Ter zitting heeft de Inspecteur erkend, dat zijn in het verzoekschrift geponeerde stelling, dat de accountant van belanghebbende in de jaren voor 1983 de negatieve kassaldi per maand wegboekte, onjuist is. In plaats daarvan heeft hij gesteld dat het feitelijk resultaat van de onder 5 van de feiten omschreven handelwijze in voorgaande jaren was, dat door de bijboeking van de accountant de geboekte ontvangsten werden verhoogd met een bedrag dat ten minste gelijk was aan het hoogste door hem - Inspecteur - geconstateerde negatieve kassaldo in de loop van het jaar.

Verder heeft de Inspecteur gesteld dat de aanslagen over 1982 en 1983 ter inspectie op dezelfde dag zijn geregeld, doch dat als gevolg van een

verschillend tempo in de geautomatiseerde verwerking de dagtekening van de aanslag over 1983 eerder ligt dan die over 1982. De aanslagregelaar kende bij de regeling van de aanslag over 1983 het rapport van het boekenonderzoek over 1982.

Omdat bij het boekenonderzoek over 1982 geconstateerd is, dat de bijboeking door de accountant van belanghebbende voldoende was, mocht ervan worden uitgegaan dat ook de bijboeking over 1983 voldoende was, zodat een nieuw boekenonderzoek over 1983 alvorens de aanslag op te leggen, niet nodig was.

Overigens hebben partijen ter zitting geen nieuwe argumenten aangevoerd".

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"1. Gelet op de geloofwaardig te achten stelling van de Inspecteur, dat de aanslagregelaar bij het opleggen van de aanslag over 1983 het rapport van het boekenonderzoek over het jaar 1982 kende, in samenhang met de onder 3, 7, 8 en 9 genoemde feiten, kon de Inspecteur - aan wie de kennis van de aanslagregelaar moet worden toegerekend - op het moment dat de aanslag over 1983 werd opgelegd weten, dat in voorgaande jaren de contante ontvangsten door belanghebbende tot zeer grote bedragen niet werden geboekt, dat de accountant van belanghebbende eenmaal per jaar door middel van een correctieboeking in de kolommenbalans een groot bedrag aan contante ontvangsten bijboekte en dat er in de loop van elk jaar negatieve kassaldi waren.

2. Gelet op het onder 6 vermelde feit, had de Inspecteur te vermoeden, dat een en ander in 1983 niet anders was.

3. De wijze waarop de accountant van belanghebbende in voorgaande jaren de correctieboeking op de contante ontvangsten bepaalde, hield de mogelijkheid in, dat de correctieboeking lager was dan enig negatief kassaldo in de loop van het jaar.

De controlerend ambtenaar - wiens kennis aan de Inspecteur moet worden toegerekend - had na kennisneming van de kolommenbalans over 1982 waarin die correctieboeking is vermeld zich dit behoren te realiseren.

4. Gelet op de voorgaande overwegingen had de Inspecteur zich naar 's Hofs oordeel eveneens moeten realiseren, dat de door de accountant toegepaste correctieboeking in 1983 lager zou kunnen zijn dan enig negatief kassaldo in de loop van het jaar. De Inspecteur had zich daarom, alvorens de aanslag over 1983 op te leggen, bij een zorgvuldige uitoefening van zijn taak ervan behoren te overtuigen, dat de door belanghebbendes accountant toegepaste correctieboeking ten minste gelijk was aan het hoogste negatieve kassaldo in de loop van het jaar 1983.

5. Door dit na te laten, heeft de Inspecteur zijn taak niet behoorlijk vervuld en stoelt de onderhavige navorderingsaanslag op een feit - het negatieve kassaldo per ultimo oktober 1983 - dat de Inspecteur redelijkerwijs bekend had kunnen zijn.

6. Nu de Inspecteur de litigieuze winstcorrectie ad f 44.000,- op geen andere wijze heeft verdedigd dan door te wijzen op het negatieve kassaldo per ultimo oktober 1983, vervalt, gelet op artikel 16, lid 1, tweede volzin, van de A.W.R., daarmee de grond aan de navorderingsaanslag.

7. De primaire grief van belanghebbende is gegrond, de overige grieven behoeven geen beoordeling".

Op deze gronden heeft het Hof de navorderingsaanslag vernietigd.

3. Geding in cassatie.

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft het volgende middel van cassatie voorgesteld:

"Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof heeft beslist, dat zo de primitieve aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld dit een gevolg is van het feit, dat de Inspecteur zijn taak niet behoorlijk heeft vervuld door zich er niet van te overtuigen, dat de door belanghebbendes accountant toegepaste correctieboeking ten minste gelijk was aan het hoogste negatieve kassaldo in de loop van het jaar 1983 en dat navordering mitsdien is uitgesloten, zulks ten onrechte, althans op gronden, welke de beslissing niet kunnen dragen.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Het Hof heeft vastgesteld, dat de wijze, waarop de accountant van belanghebbende in voorgaande jaren de correctieboeking op de contante ontvangsten bepaalde, de mogelijkheid inhield, dat de correctieboeking lager was dan enig negatief kassaldo in de loop van het jaar. Naar het oordeel van het Hof had de Inspecteur zich er van behoren te overtuigen, dat de in 1983 toegepaste correctieboeking ten minste gelijk was aan het hoogste negatieve kassaldo in de loop van betreffend jaar.

De hoogte van het negatieve kassaldo per ultimo oktober 1983 had de Inspecteur redelijkerwijs bekend kunnen zijn.

Ik kan mij met 's Hofs oordeel niet verenigen.

De Inspecteur heeft ter zitting gesteld, zoals blijkt uit de uitspraak van het Hof, dat de wijze, waarop de bijboekingen door de accountant in voorgaande jaren waren

aangebracht, tot gevolg had, dat de geboekte ontvangsten werden verhoogd met een bedrag, dat ten minste gelijk was aan het hoogst geconstateerde negatieve kassaldo in de loop van het jaar. De accountant van belanghebbende verhoogde in voorgaande jaren en ook in het onderhavige jaar de ontvangsten met het negatieve kassaldo per ultimo van het jaar. Gezien het systeem van boeken - contante ontvangsten worden niet, althans zeer onvolledig geboekt en de uitgaven worden in de loop van het jaar wel geboekt - is het redelijkerwijs te verwachten, dat het negatieve kassaldo in de loop van het jaar oploopt en aan het eind van het jaar de grootste omvang bereikt. Dit oplopen heeft zich overigens ook voorgedaan in het jaar 1983, althans tot de maand oktober.

In de voorgaande jaren bleek derhalve een bijtelling uit dien hoofde niet noodzakelijk.

Naar mijn mening mag de Inspecteur bij het vaststellen van de primitieve aanslag dan ook redelijkerwijs ervan uitgaan, dat ook in 1983 deze situatie - het negatieve kassaldo per ultimo 1983 is het hoogste negatieve kassaldo in 1983 - zich heeft voorgedaan.

Het eerst na het vaststellen van de primitieve aanslag bekend geworden feit, dat het negatieve kassaldo per ultimo oktober 1983 het hoogste negatieve kassaldo was in dat jaar, is naar mijn mening een feit, dat de Inspecteur redelijkerwijs niet, althans niet in de geconstateerde omvang bekend had kunnen zijn".

Belanghebbende heeft bij verzoekschrift het cassatieberoep bestreden.

4. Beoordeling van het middel.

4.1. Het Hof heeft aangenomen dat de Inspecteur op het moment waarop hij de aanslag over 1983 vaststelde, kon weten dat in de voorafgaande jaren de contante ontvangsten door belanghebbende tot zeer grote bedragen niet werden geboekt, dat de accountant van belanghebbende eenmaal per jaar door middel van een correctieboeking in de kolommenbalans een groot bedrag aan contante ontvangsten bijboekte en dat er in de loop van elk jaar negatieve kassaldi waren. Voorts heeft het Hof aangenomen dat de controlerende ambtenaar bij gelegenheid van het boekenonderzoek bij belanghebbende met betrekking tot het jaar 1982 - waarover aan de Inspecteur is gerapporteerd - zich na kennisneming van de kolommenbalans over 1982, waarin een dergelijke correctieboeking was vermeld, had behoren te realiseren dat de wijze waarop de accountant van belanghebbende in voorgaande jaren de correctieboeking op de contante ontvangsten bepaalde,

de mogelijkheid inhield dat de correctieboeking lager was dan enig negatief kassaldo in de loop van het jaar en dat de Inspecteur zich dit eveneens had behoren te realiseren bij de vaststelling van zowel de aanslag voor 1982 als de primitieve aanslag voor 1983.

4.2. Op grond hiervan heeft het Hof geoordeeld dat de Inspecteur, alvorens de aanslag voor het jaar 1983 op te leggen, zich bij een zorgvuldige uitoefening van zijn taak ervan had behoren te overtuigen dat de door belanghebbendes accountant toegepaste correctieboeking ten minste gelijk was aan het hoogste negatieve kassaldo in de loop van het jaar 1983. Aan dit oordeel heeft het Hof de gevolgtrekking verbonden dat de navorderingsaanslag berust op een feit - het negatieve kassaldo per ultimo oktober 1983 - dat de Inspecteur redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, zodat gelet op artikel 16, lid 1, tweede volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen daarmee de grond aan de navorderingsaanslag ontvalt.

4.3. Het middel strekt ten betoge dat het aan 's Hofs gevolgtrekking ten grondslag liggende oordeel onjuist is, omdat de Inspecteur gezien het systeem van boeken - contante ontvangsten worden niet, althans zeer onvolledig geboekt en de uitgaven worden in de loop van het jaar wel geboekt - mocht aannemen dat het negatieve kassaldo in de loop van het jaar oploopt en eerst aan het eind van het jaar de grootste omvang bereikt.

Daargelaten of de weergave in het middel van het systeem van boeken geheel overeenstemt met hetgeen het Hof daaromtrent heeft vastgesteld, stuit deze klacht af op 's Hofs feitelijke vaststelling dat de wijze waarop de accountant in de voorafgaande jaren de correctieboeking op de contante ontvangsten bepaalde, de mogelijkheid inhield dat de correctieboeking lager was dan enig negatief kassaldo in de loop van het jaar, waaruit voortvloeit dat naar 's Hofs opvatting het negatieve kassaldo aan het eind van het jaar mogelijk lager kon zijn dan in de loop van datzelfde jaar.

Het middel treft derhalve geen doel.

5. Beslissing.

De Hoge Raad verwerpt het beroep.

Dit arrest is gewezen door de vice-president Van Vucht als voorzitter en de raadsheren Jansen, Baardman, Bellaart en Korthals Altes, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van Hooff, in raadkamer van 25 oktober 1989.

Van Hooff

Van Vucht