

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

nr. 25.976

20 juni 1990

PdM

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V. te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 1 maart 1988 betreffende na te melden naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1981 tot en met 31 december 1985 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 80.137,-- aan enkelvoudige belasting en f 80.137,--aan verhoging, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd, waarbij de Inspecteur het besluit heeft genomen van de verhoging geen kwijtschelding te verlenen.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is tegen de uitspraak van de Inspecteur en het kwijtscheldingsbesluit in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als tussen partijen vaststaande aangemerkt:

"2.1. Belanghebbende exploiteert een schoonmaakbedrijf.

2.2. In het begin van 1986 is bij haar een onderzoek gestart door het Fiscaal Opsporingsteam Regio T (nader: T).

Bij dit onderzoek is onder andere door middel van

observatie vastgesteld dat glazenwassers, die als werknemers in dienst waren bij belanghebbende, de ramen zeemden van een groot aantal particuliere woningen in de wijken A en B te Z.

Daarna is op vordering van de Officier van Justitie een gerechtelijk vooronderzoek ingesteld. Met verlof van de arrondissementsrechtbank zijn op 21 april 1986 op verschillende adressen, waaronder het kantooradres van belanghebbende, huiszoekingen verricht. Bij deze huiszoekingen zijn tijdelijk diverse bescheiden en zaken in beslag genomen, waaronder een cassetteband met daarop een bespreking van een directievergadering van de directeuren van belanghebbende. Vervolgens zijn in april en mei 1986 de directeuren van belanghebbende, C, D, E, en F, verhoord. Als getuige werd gehoord G, werkzaam bij belanghebbende als voorman-glazenwasser.

2.3. Tijdens bovengenoemde onderzoeken en verhoren bleek dat de omzet, afkomstig uit het wassen van ramen van particuliere cliënten, niet in de administratie van belanghebbende was verantwoord en dat evenmin aangifte en betaling van de verschuldigde omzetbelasting hadden plaatsgevonden. De directie van belanghebbende heeft tegenover T erkend dat belanghebbende een bedrag van ongeveer f 70.000,- per jaar aan zeemwerk ten behoeve van particulieren niet heeft verantwoord. Dat bedrag is verdeeld tussen haar directeuren. C genoot f 28.000,- en de andere drie directeuren ontvingen elk f 14.000,-.

2.4 Op 14 mei 1986 verklaarde C dat hij een volledige bewassing de wijk A f 7.500,- en de wijk B f 5.500,-, aan ontvangsten opleverde.

2.5. T heeft in mei en april 1986 onder particuliere cliënten van belanghebbende in beide wijken een onderzoek ingesteld naar het aantal keren dat de ramen werden gewassen. Hierbij zijn in het totaal 54 cliënten van belanghebbende geënquêteerd.

2.6. De inspecteur heeft, uitgaande van de door C genoemde bedragen en rekening houdend met een zeemfrequentie van 8 keer per jaar in de wijk A en 9 keer per jaar in de wijk B de volgende meeromzet in 1985 berekend:

8 x f 7.500 =	f 60.000,-
9 x f 5.500 =	<u>f 49.500,-</u>
Totale meeromzet	f 109.500,-.

Omdat een prijsverhoging was ingevoerd door belanghebbende ten bedrage van f 0,50 in het begin van 1985, heeft de inspecteur de

meeromzet in de jaren 1981 tot en met 1984 gesteld op f 101.500,--.
Zijn berekening van de de nageheven omzetbelasting is derhalve:

1981	meeromzet:	f 101.500,--	belasting:	f 15.483,--
1982	meeromzet:	f 101.500,--	belasting:	f 15.483,--
1983	meeromzet:	f 101.500,--	belasting:	f 15.483,--
1984	meeromzet:	f 101.500,--	belasting:	f 16.205,--
1985	meeromzet:	<u>f 109.500,--</u>	belasting:	<u>f 17.483,--</u>
		f 515.500,--		f 80.137,--

Het Hof heeft omtrent het geschil en de standpunten van partijen vermeld:

"Het geschil betreft (a) de omvang van de niet in de administratie verantwoorde omzet van het glazenwassen ten behoeve van particuliere cliënten van belanghebbende in de wijken B en A - belanghebbende stelt deze op f 350.000,-- en de inspecteur op f 515.000,-- - en (b) of van de verhoging al dan niet terecht geen kwijtschelding is verleend. Belanghebbende meent dat de verhoging geheel moet worden kwijtgescholden; de inspecteur acht het niet kwijtschelden van de verhoging juist.

4.1. Belanghebbende heeft, kort gezegd, het volgende aangevoerd.

Voorman-glazenwasser G heeft aanvankelijk weliswaar in de verklaring opgenomen in het proces-verbaal gezegd dat minimaal 9 keer per jaar werd gezeemd, maar hij heeft naderhand, op 10 oktober 1986, verklaard dat in sommige maanden geen start werd gemaakt met zeembeurten vanwege de vakantie en de winter en dat gemiddeld 7 keer per jaar met bewassing werd begonnen. Deze werknemer heeft toen verder een aantal omstandigheden genoemd die ertoe leiden dat een wijk niet volledig werd gewassen, zoals onderhoudsbeurten aan flats, windgevoeligheid, incidentele wanbetaling en het tussentijds uitvoeren van andere opdrachten. Met deze omstandigheden heeft de inspecteur niet of onvoldoende rekening gehouden. Uit de enquête van T blijkt dat iedere maand gewassen werd, mits het weer dat toeliet. In de wintermaanden vielen vaak wasbeurten uit. De verklaringen van zelfs bewoners van dezelfde straat wijken nogal af. De uit de enquête afgeleide zeemfrequentie is dan ook onjuist. In de wijk B wordt gemiddeld 7 keer gestart met wassen en wordt het werk 6 keer volledig uitgevoerd; in de wijk A wordt gemiddeld 7 keer gestart en wordt het werk 5 keer volledig uitgevoerd.

Wat de verhoging betreft had volledige kwijtschelding moeten worden

verleend, aangezien strafrechtelijk tegen de directieleden is opgetreden.

4.2. De inspecteur heeft kort gezegd, het volgende aangevoerd. T heeft bij zijn onderzoek naar het aantal zeembeurten per wijk per jaar vragen gesteld aan een aantal cliënten. In totaal hebben 24 in A woonachtige particuliere cliënten van belanghebbende een verklaring afgelegd. De verklaring van 22 van deze cliënten zijn in processen-verbaal van verhoor vastgelegd. Twee getuigen wensten anoniem te blijven. Het onderzoek leverde voor de wijk A een gemiddelde zeemfrequentie van 8,66 per woning per jaar op. Voor wat betreft de wijk B hebben 30 particuliere cliënten van belanghebbende een verklaring afgelegd. De verklaring van 28 van deze cliënten zijn in processen-verbaal van verhoor vastgelegd. Ook in dit onderzoek wensten twee getuigen anoniem te blijven. Het onderzoek leverde voor de wijk B een gemiddelde zeemfrequentie van 9,55 per woning per jaar op. Op een tijdens de huiszoekingen in beslag genomen cassetteband, waarop een bespreking was opgenomen van een vergadering van de directeuren van belanghebbende, kwam de zeemfrequentie in de wijken B en A aan de orde. Voor wat betreft de wijk B bestond geen verschil van mening, hier zou gemiddeld genomen 9 keer per jaar worden gewassen. Ten aanzien van A zei de één: "gemiddeld wordt A 6 keer gewassen"; de ander zei: "6 keer is overdreven".

De becijfering van de vermoedelijke opbrengst per zeembeurt in de twee wijken aan de hand van in beslag genomen kaartjes en schriften levert een bedrag op van f 6.366,- per zeembeurt in de wijk B en f 11.337,- in de wijk A.

Nu vaststaat dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de haar bij en krachtens artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (nader: de Wet) opgelegde verplichtingen, rust op haar de bewijslast dat de aanslag tot een onjuist bedrag is vastgesteld.

Wat de verhoging betreft is niet gebleken dat zich een van de omstandigheden genoemd in artikel 21, lid 2, van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (AWR) heeft voorgedaan.

4.3. Ter zitting zijn partijen bij hun stellingen gebleven. Belanghebbende heeft met betrekking tot de verhoging nog het volgende doen aanvoeren. Zij en haar 4 directeuren zijn indertijd als verdachten aangemerkt. Aan haar is een kennisgeving van niet verdere vervolging uitgebracht. Nadat de directieleden al gedagvaard waren, werd door hen met de Officier van Justitie een regeling getroffen die er op neer kwam dat de directieleden niet vervolgd zouden worden op voorwaarde dat zij een bedrag aan het Openbaar Ministerie zouden betalen. De fiscus zou de 100% verhoging opgelegd aan de directieleden kwijtschelden. Nu het Openbaar Ministerie heeft besloten

belanghebbende niet te vervolgen en wel haar directeuren en nu een schikking is getroffen tussen het Openbaar Ministerie en haar directeuren, is het onaanvaardbaar dat de fiscus de 100% verhoging via een achterdeur bij belanghebbende probeert terug te halen.

Verder acht belanghebbende het niet kwijschelden in strijd met beginselen van behoorlijk bestuur. De inspecteur der vennootschapsbelasting liet blijken dat het reëel was om de 100% verhoging kwijt te schelden. Mocht de verhoging gehandhaafd worden, dan zou dat voeren tot de ondergang van de vennootschap.

De inspecteur heeft met betrekking tot de verhoging er nog op gewezen, dat bewust tot grote bedragen omzet is verzwegen, dat de strafrechtelijke reactie alleen voor belanghebbende heeft geleid tot de kennisgeving en voor de directieleden klaarblijkelijk tot een seponering, dat de schikking de directieleden betrof, en dat hij niet is gebonden aan toezeggingen van een ambtgenoot".

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"5.1. Belanghebbende heeft erkend dat zij de omzet van het glazenwassen ten behoeve van particulieren in de wijken B en A niet heeft verantwoord in haar administratie en dat zij de omzetbelasting ter zake niet heeft aangegeven en voldaan. Belanghebbende heeft zich daarom in vergaande mate niet gehouden aan het bepaalde bij en krachtens artikel 34 van de Wet. Ingevolge artikel 36 van de Wet in verbinding met artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen moet het beroep van belanghebbende worden afgewezen, tenzij blijkt dat en in hoeverre de uitspraak van de inspecteur onjuist is.

5.2. De inspecteur is bij zijn berekening van de meer-omzet van belanghebbende uitgegaan van de door directeur C genoemde omzetbedragen van f 7.500,- en f 5.500,- per zeembeurt in respectievelijk de wijk A en de wijk B.

Belanghebbende heeft deze omzetbedragen niet betwist. Zij betwist wel de door de inspecteur gehanteerde zeemfrequentie van 8 in A en 9 in B.

5.3. Belanghebbende beroept zich op een nadere verklaring van haar voorman G gedateerd 10 oktober 1986. In deze verklaring zegt hij dat belanghebbende in beide wijken gemiddeld 7 keer per jaar een start maakte met het glazenwassen. Tijdens twee zomermaanden en drie wintermaanden vonden geen bewassing plaats.

De inspecteur heeft de eerdere verklaring van de voorman daartegenover gesteld. Blijkens het zich onder de stukken bevindende afschrift verklaart deze: "Op uw vraag hoe vaak er gezeemd wordt, zeg ik u dat is eenmaal per maand per perceel, een enkele uitzondering daargelaten en afhankelijk van de weersomstandigheden. Minimaal wordt er toch wel 9 maal per jaar per perceel gezeemd".

5.4. Belanghebbende beroept zich verder op de door voorman G in zijn nadere verklaring genoemd omstandigheden die ertoe leidden dat zij het eenmaal begonnen werk niet kan voltooien. Hij schatte dat in de wijk B gemiddeld 6 volledige bewassing per jaar werden uitgevoerd en in de wijk A 5. De inspecteur heeft daartegenover gesteld dat met die omstandigheden al rekening is gehouden in de uitkomsten van het onderzoek van het E.O.M. onder 54 cliënten van belanghebbende naar de daadwerkelijke zeemfrequenties. Verder heeft de inspecteur gewezen op het door hem naar beneden afronden van de enquête-uitkomsten, 9,55 in B en 8,66 in A, naar zeemfrequenties van 9 en 8.

Tot slot heeft de inspecteur onweersproken gesteld dat in de bespreking van een directievergadering die was opgenomen op een in beslag genomen cassetteband, geen verschil van mening bestond over het gemiddeld aantal bewassing van 9 keer per jaar in B.

5.5. Belanghebbende heeft over de enquête van T opgemerkt dat de verklaringen, zelfs van bewoners van dezelfde straat, nogal uiteenlopen voor wat betreft de winter- en zomerperiode en de zeemfrequentie.

De gemiddelde frequentie die uit de enquête naar voren komt, is dan ook volgens haar betwistbaar. De inspecteur heeft daartegenover gesteld dat de mogelijkheid dat 's winters en in de vakantietijd niet wordt gewassen een frequentie van 8 of 9 keer per jaar niet uitsluit. Verder heeft hij aangevoerd dat door de berekening van een gemiddelde de ogenschijnlijke tegenstrijdigheid van de verklaringen is weggewerkt.

5.6. Gelet op hetgeen partijen over en weer hebben aangevoerd onder het in 5.3, 5.4 en 5.5 overwogene acht het Hof door belanghebbende niet aangetoond dat de gemiddelde zeemfrequentie lager lag dan door de inspecteur is berekend. Zijn berekening van de vermoedelijke zeemfrequentie komt het Hof juist voor. Zij steunt op de enquête van T onder 54 cliënten van belanghebbende, op de eerdere in een proces-verbaal opgenomen verklaring van de voorman en op de op cassetteband staande uitspraak in de directievergadering met betrekking tot de wijk B.

Weliswaar wordt in de latere verklaring van de voorman gesteld dat 's winters en in de vakantie niet wordt gewassen en dat door omstandigheden niet elke begonnen bewassing wordt voltooid, maar dit alles staat een

zeemfrequentie van 8 en 9 keer per jaar niet in de weg. Het Hof acht gelet op hetgeen over en weer is gesteld aannemelijk dat belanghebbende in beginsel elke maand tot bewassing overgaat en dat slechts een paar keer per jaar door toedoen van vakantie en winterweer geen start wordt gemaakt met het werk. In de berekening van de zeemfrequentie is door de inspecteur rekening gehouden met de door de voorman genoemde omstandigheden die nopen het werk niet te voltooiën.

Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat onvoldoende met die omstandigheden is gerekend.

5.7. Voor wat betreft het beroep tegen het kwijtscheldingsbesluit dient vooropgesteld te worden dat is gesteld noch gebleken dat belanghebbende een verzoek als bedoeld in artikel 22 (lees:21), lid 3, AWR bij de inspecteur heeft ingediend. Voor het overige verwerpt het Hof de stelling van belanghebbende dat volledige kwijtschelding dient te worden verleend, omdat haar directeuren een schikking hebben getroffen met de Officier van Justitie. Deze schikking beoogde strafvervolgning van haar directeuren te voorkomen; met belanghebbende zelf is niet een zodanige regeling getroffen.

Het Hof verwerpt ook de opvatting dat de verhoging dient te vervallen, omdat deze haar grond vindt in een feit ter zake waarvan een schikking is getroffen, waarmede in de strafrechtelijke sfeer een definitieve beslissing is genomen. Een schikking van het Openbaar Ministerie is niet op een lijn te stellen met het onherroepelijk worden van een rechterlijke uitspraak dan wel met het vervallen van het recht tot strafvordering ingevolge artikel 76 AWR.

5.8. Belanghebbende heeft voor wat betreft het kwijtscheldingsbesluit voorts een beroep gedaan op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat een ambtgenoot van de inspecteur bij haar een in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt dat van de verhoging volledige kwijtschelding zou worden verleend. Haar enkele bewering dienaangaande is daarvoor onvoldoende en uit de bij de pleitnota gevoegde brief van 4 mei 1987 blijkt veeleer het tegendeel. Het Hof is voor het overige van oordeel dat de inspecteur bij afweging van alle belangen in redelijkheid niet heeft kunnen komen tot het besluit van de verhoging geen kwijtschelding te verlenen. Een zodanige afweging van belangen leidt naar 's Hofs oordeel tot een kwijtschelding van 50% van het bedrag aan enkelvoudige belasting. Het Hof slaat daarbij acht op de volgende omstandigheden. Aan belanghebbende zelf heeft de verzwegen omzet geen geldelijk voordeel gebracht, de ontvangen bedragen zijn naar zij onbetwist heeft gesteld uitbetaald aan haar directeuren die daarvoor geldelijk hebben geboet. Ter zitting heeft de gemachtigde onweersproken aangevoerd dat de opgelegde verhoging het voortbestaan van de vennootschap bedreigt. Van

recidive is niets gesteld of gebleken".

Op die gronden heeft het Hof de uitspraak van de Inspecteur bevestigd, het kwijtscheldingsbesluit vernietigd en van de verhoging kwijtschelding verleend tot op 50 percent van het bedrag aan enkelvoudige belasting.

3. Geding in cassatie.

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

"1. Het Gerechtshof heeft het Nederlandse recht geschonden en/of vormen verzuimd waarvan de naleving op straffe van nietigheid is voorgeschreven, doordat het Gerechtshof heeft overwogen dat door de vennootschap niet is aangetoond dat de gemiddelde zeemfrequentie lager lag dan door de Inspecteur berekend en voorts dat de vennootschap niet aannemelijk heeft gemaakt dat onvoldoende met de door de heer G genoemde omstandigheden rekening is gehouden.

In het beroepschrift en de pleitnotities van Mr. H is gedetailleerd aangegeven waarom de gemiddelde zeemfrequentie die uit de enquête naar voren komt voor betwisting vatbaar is. In de nadere verklaring van de heer G d.d. 10 oktober 1986 worden omstandigheden genoemd waardoor een wijk regelmatig niet volledig gewassen kon worden en met deze omstandigheden is bij het bepalen van de verzwegen omzet geen, althans onvoldoende rekening gehouden.

Het Gerechtshof heeft de kritiek op de enquête en de zeemfrequentie onvoldoende weerlegd, althans het Gerechtshof is in de motivering tekort geschoten.

2. Schending van het Nederlandse recht en/of verzuim van vormen waarvan de naleving op straffe van nietigheid is voorgeschreven, doordat het Gerechtshof de verhoging slechts voor 50% heeft kwijtgescholden.

Met name zijn wij het niet eens met de opvatting dat de verhoging niet dient te vervallen, omdat deze niet haar grond vindt in een feit ter zake waarvan een schikking is getroffen.

Vaststaat dat aan de vennootschap een kennisgeving van niet verdere vervolging is uitgebracht, omdat de directieleden vervolgd zouden worden.

De directieleden, die de vennootschap belichamen, zijn niet vervolgd onder voorwaarde dat zij voor 1 juli 1987 een bepaald bedrag zouden betalen.

In feite was niet het Openbaar Ministerie - maar wel de directeur van de Belastingdienst - bevoegd om een schikking te treffen. De overeengekomen schikking moet dan ook geacht worden met de directeur te zijn getroffen.

Volgens de Leidraad administratieve boeten verleent de Inspecteur kwijtschelding in alle naheffingsaanslagen welke betrekking hebben op feiten die in het proces-verbaal zijn vermeld. In het onderhavige geval stonden in het proces-verbaal ook vermeld het ontduiken van de omzet- en de vennootschapsbelasting (naast de verzwegen inkomstenbelasting van de directieleden).

Ten aanzien van alle feiten in het proces-verbaal (inkomsten-, omzet- en vennootschapsbelasting) is de zaak strafrechtelijk afgedaan. In dat geval is het niet redelijk dat de fiscus de verhoging bij en via de vennootschap probeert terug te halen, omdat het Openbaar Ministerie - het proces-verbaal kennende - een willekeurige keuze heeft gemaakt om de directieleden (en niet de vennootschap) te vervolgen. Bovendien heeft de verzwegen omzet de vennootschap geen geldelijk voordeel gebracht en de directieleden zijn ter zake gestraft.

Tenslotte zal handhaving van de verhoging (ook tot 50%) de vennootschap in grote problemen brengen.

Met het wegvallen van de grootste klant is 25% van de omzet verdwenen, hetgeen enorme gevolgen heeft.

Het is niet redelijk om de vennootschap een verwijt te maken en door de verhoging te straffen ter zake van het onjuiste handelen van de directieleden".

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij verzoekschrift het cassatieberoep bestreden.

De Advocaat-Generaal Van Soest heeft op 9 oktober 1989 geconcludeerd dat middel 2, tot welk middel hij zijn conclusie heeft beperkt, niet tot vernietiging van de bestreden uitspraak kan leiden.

4. Feiten waarvan in cassatie kan worden uitgegaan.

4.1. In het begin van 1986 is bij belanghebbende, exploitante van een schoonmaakbedrijf, een onderzoek gedaan door het Fiscaal Opspringsteam T. Daarna is op vordering van de Officier van Justitie een gerechtelijk vooronderzoek ingesteld. Met verlof van de Rechtbank zijn huiszoekingen verricht. Vervolgens zijn in april en mei 1986 belanghebbenden vier directeuren verhoord. Uit dit onderzoek is gebleken dat een gedeelte van de omzet van het bedrijf niet in de administratie van belanghebbende was verantwoord en dat evenmin aangifte en betaling van de te dier zake verschuldigde omzetbelasting had plaatsgevonden.

Nadat de directeuren te dier zake door de Officier van Justitie waren gedagvaard, is overeenkomstig het bepaalde in artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht (hierna: WvS) een schikking met hen getroffen, waardoor strafvervolgning is voorkomen; de desbetreffende feiten zijn te kwalificeren als bij genoemd Wetboek voorziene en strafbaar verklaarde feiten. Ingevolge deze schikking hebben zij ieder een geldsom betaald. Met belanghebbende zelf is geen schikking getroffen; aan haar is door de Officier van Justitie een kennisgeving van niet verdere vervolging gedaan.

Te dezer zake is aan belanghebbende op 25 juli 1986 de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd, met daarin begrepen een verhoging als bedoeld in artikel 21, lid 1, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) van 100 percent.

5. Beoordeling van middel 1.

5.1. Ervan uitgaande, in cassatie niet bestreden, dat het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Inspecteur, voor zover de hoogte van de enkelvoudige belasting betreffende, ingevolge artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verbinding met artikel 29 AWR voet worden afgewezen, tenzij blijkt dat en in hoeverre die uitspraak onjuist is, heeft het Hof belanghebbende in het bewijs van zodanige onjuistheid niet geslaagd geoordeeld.

5.2. Tegen dit oordeel keert het middel zich met een rechtsklacht en een motiveringsklacht, echter tevergeefs, aangezien dat oordeel wegens zijn feitelijke aard in cassatie niet op zijn juistheid kan worden getoetst en geen nadere redengeving behoefde dan in 's Hofs uitspraak is vervat.

6. Beoordeling van middel 2; inleiding.

6.1. Belanghebbende had zich voor het Hof op het standpunt gesteld dat in stand blijven van de haar opgelegde verhoging onaanvaardbaar is, nu deze verhoging is gegrond op dezelfde feiten als die waarop het met de vorenbedoelde schikking geëindigde strafrechtelijke optreden tegen haar directeuren betrekking had, als gevolg waarvan het opleggen van een verhoging aan deze directeuren - die in feite de vennootschap, belanghebbende, belichamen - niet meer mogelijk was.

6.2. Het Hof heeft dit standpunt verworpen, daartoe oordelende, samengevat weergegeven:

- (a) dat belanghebbende niet een verzoek als bedoeld in artikel 21, lid 3, AWR had ingediend,
- (b) dat de verhoging niet is vervallen, aangezien een met het Openbaar Ministerie getroffen schikking niet op één lijn is te stellen met het onherroepelijk worden van een rechterlijke uitspraak dan wel met het vervallen ingevolge artikel 76 AWR van het recht tot strafvordering, en
- (c) dat de onderhavige schikking beoogde strafvervolgung van belanghebbendes directeuren, en dus niet van belanghebbende zelf, te voorkomen.

7. Beoordeling van middel 2; consequenties van het uitblijven van een verzoek als bedoeld in artikel 21, lid 3, AWR.

7.1. De omstandigheid dat belanghebbende niet op de voet van artikel 21, lid 3, de Inspecteur had verzocht bij uitspraak het bedrag vast te stellen van de verhoging die ingevolge het tweede lid vervalt, doet de vraag rijzen of de belastingplichtige die het (tijdig) indienen van zodanig verzoek achterwege heeft gelaten, zich voor het Hof alsnog met vrucht op het bepaalde in het tweede lid kan beroepen.

7.2. Anders dan het Hof klaarblijkelijk oordeelt, moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. Naar uit de ontstaansgeschiedenis van de AWR voortvloeit, heeft de door artikel 21, lid 3, voor de belastingplichtige geschapen mogelijkheid om, door middel van een binnen de aldaar gestelde termijn tot de inspecteur te richten verzoek, van deze een voor beroep op de rechter vatbare uitspraak te verkrijgen omtrent het bedrag van de vervallen verhoging, ten doel de rechtszekerheid te bevorderen en strekt zij er niet toe om de belastingplichtige die het verzoek niet of niet tijdig heeft ingediend, diens aanspraak op het vervallen van de verhoging te ontnemen. Indien de inspecteur in geval van uitblijven van een verzoek nochtans kennis krijgt van feiten op grond waarvan de verhoging vervalt, is hij evenzeer gehouden het bedrag van de vervallen verhoging vast te stellen en kan de belastingplichtige zijn aanspraak op het vervallen van de verhoging desnodig in rechte geldend maken.

7.3. Zonder een verzoek als het onderhavige, aldus de Memorie van antwoord bij het ontwerp dat tot de AWR heeft geleid, "zou de inspecteur van het feit dat de belastingplichtige (...) onherroepelijk is veroordeeld, onkundig kunnen blijven, aangezien hij, zodra enig vergrijp in de justitiële sfeer is gekomen, bij de behandeling geen partij meer is. Zou echter een inspecteur, ook zonder dat hem een verzoek van de belastingplichtige heeft bereikt, van een onherroepelijke veroordeling (...) op de hoogte zijn, dan zal hij het bedrag van de verhoging welke

dientengevolge vervalt, ambtshalve vaststellen. Het zou echter te ver voeren het nemen van initiatief tot de vaststelling van deze bedragen op de schouders van de administratie te leggen" (Tweede Kamer 1955-1956, 4080, nr. 5, blz. 7).

8. Beoordeling van middel 2; de vraag of een met het O.M. getroffen schikking onder artikel 21, lid 2, AWR valt.

8.1. Blijkens de ontstaansgeschiedenis van artikel 21, lid 2, AWR ligt aan deze bepaling de gedachte ten grondslag dat indien een door de belastingplichtige begaan vergrijp strafrechtelijk is afgedaan, de ter zake van dat vergrijp door de belastingadministratie opgelegde verhoging niet gehandhaafd dient te blijven (Memorie van Toelichting als weergegeven onder 2.2 in de conclusie van het Openbaar Ministerie).

8.2. Voor de toepassing van artikel 21, lid 2, wordt - aldus de slotzin van deze bepaling - met een onherroepelijke veroordeling gelijkgesteld het vervallen van het recht tot strafvordering ingevolge artikel 76 AWR. Weliswaar is in die slotzin niet tevens sprake van het vervallen van het recht tot strafvordering ingevolge artikel 74 WvS, maar de ontstaansgeschiedenis van artikel 76 AWR bevat geen duidelijke aanwijzingen dat zulks is ingegeven door het oogmerk om, in afwijking van de hiervoor onder 8.1 aangeduide strekking van de bepaling, ingevolge artikel 74 WvS getroffen schikkingen van haar werking uit te sluiten.

8.3. Zulks in aanmerking genomen, brengt een redelijke en met doel en strekking van artikel 21, lid 2, strokende uitlegging van deze bepaling mee om voor haar toepassing het vervallen van het recht tot strafvordering ingevolge artikel 74 WvS met het vervallen van dat recht ingevolge artikel 76 AWR op één lijn te stellen. Een zodanige uitlegging is ook in overeenstemming met de in artikel 14, lid 7, IVBP vervatte regel volgens welke niemand voor een tweede keer mag worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds is veroordeeld of

waarvan hij is vrijgesproken hij onherroepelijke uitspraak overeenkomstig de wet en het procesrecht van elk land, waarbij voor Nederland heeft te gelden dat het voldoen aan de ter voorkoming van de strafvervolging gestelde voorwaarden met een onherroepelijke veroordeling gelijk staat. Opmerking verdient tenslotte dat het ontwerp van Wet tot wijziging van de AWR in verband met de herziening van het stelsel van administratieve boeten en van de bevoegdheid tot navorderen, een bepaling behelst (artikel 67b) die het vervallen van het recht tot strafvordering ingevolge artikel 74 WvS uitdrukkelijk met een onherroepelijke veroordeling gelijkstelt (Tweede Kamer 1988-1989 - 21.058, nr. 2).

9. Beoordeling van middel 2; de vraag of een schikking met directeuren op één lijn staat met een schikking met de rechtspersoon zelf.

9.1. In cassatie moet veronderstellenderwijze worden uitgegaan van de - door het Hof in het midden Hof in het midden gelaten - juistheid van belanghebbenden stelling volgens welke haar vier directeuren de vennootschap (belanghebbende) belichamen. Met deze stelling bedoelt zij klaarblijkelijk te betogen dat bij haar directeuren, door middel van hun aandelenbezit, het vermogensrechtelijke belang in de vennootschap berust, hetgeen dan zou meebrengen dat de directeuren, die ter zake van het verzwijgen van de omzet van de vennootschap schikkingsbedragen hebben betaald, bij het opleggen van een verhoging aan belanghebbende wegens dezelfde feiten, andermaal in hun vermogen zouden worden getroffen.

9.2. Ingevolge het bepaalde in artikel 51, lid 2, WvS is het Openbaar Ministerie vrij in zijn keuze om, indien een strafbaar feit wordt begaan door een rechtspersoon, de strafvervolging in te stellen tegen die rechtspersoon dan wel tegen hen die tot het feit opdracht hebben gegeven, alsmede tegen hen die feitelijke leiding hebben gegeven aan de verboden gedraging, dan wel tegen laatstgenoemden en de rechtspersoon tezamen.

Dit brengt evenwel niet mede dat, indien het Openbaar Ministerie de hiervoor bedoelde keuze heeft gemaakt, het de inspecteur zonder meer zou

vrijstaan wegens dezelfde feiten die aan het Openbaar Ministerie ter beoordeling zijn voorgelegd, een verhoging op te leggen aan degene op wie de keuze van het Openbaar Ministerie niet is gevallen, dan wel een aan deze opgelegde verhoging te handhaven. Met name in geval het Openbaar Ministerie op grond van de onder 9.1 omschreven omstandigheden heeft afgezien van het instellen van een strafvervolgning tegen de rechtspersoon, dient het opleggen van een verhoging aan die rechtspersoon te worden aangemerkt als een beslissing waartoe na afweging van alle betrokken belangen in redelijkheid niet kan worden gekomen. De desbetreffende beleidsregels (§ 21, lid 2, LAB 1971 en § 19, lid 2, LAB 1984) zijn hiermee in overeenstemming.

10. Slotsom.

Uit het vorenoverwogene volgt dat middel 2 doel treft en de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven. Het gerechtshof waarnaar het geding wordt verwezen, zal alsnog de juistheid van belanghebbenden hiervoor onder 9.1 weergegeven stelling moeten onderzoeken.

11. Beslissing.

De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Hof, 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, en verstaat dat door de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van haar beroep in cassatie gestorte griffierecht ten bedrage van f 95,--.

Dit arrest is gewezen door de president Royer als voorzitter, en de raadsheren Jansen, Baardman, Bellaart en Korthals Altes, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van Hooff, in raadkamer van 20 juni 1990.

Van Hooff

Royer

Van de beslissing omtrent de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 27 juni 1990.