

# Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

nr. 26.115

10 oktober 1990

TB

## Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 13 juni 1988 betreffende na te melden naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is over het tijdvak van 1 januari 1977 tot en met 31 december 1980 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is verminderd tot een aanslag ten bedrage van f 31.385,-- aan enkelvoudige belasting en van f 7.846,-- aan verhoging, met het besluit van de verhoging geen verdere kwijtschelding te verlenen.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Inspecteur beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

"(1) In het tijdvak van naheffing exploiteerde belanghebbende een rijschool. Zijn echtgenote noteerde de ontvangsten per instructeur in één bedrag per maand in een doorschrijf-kasboek. Een boekhouder werkte periodiek een kas-bankboek bij.

(2) In 1978 en 1979 zijn bedragen in het doorschrijfkasboek en kasbankboek gewijzigd omdat de verantwoorde ontvangsten welke tot negatieve kassen leidden, niet juist konden zijn. Een aanvankelijk per 1 januari 1980 verantwoord kassaldo van f 6.598,86 is verhoogd tot f 20.859,35.

In 1980 heeft de boekhouder f 9.446,-- aan ontvangsten bijgeboekt, volgens de inspecteur kennelijk omdat verzuimd was eenzelfde bedrag aan uitgaven te boeken. Belanghebbende heeft beweerd dat de bijboeking in 1980 verband hield met een investeringsbijdrage.

(3) De inspecteur die van mening is dat de door de belanghebbende gepresenteerde ontvangstenverantwoording niet overeenstemt met de werkelijkheid, heeft de omstreden naheffingsaanslag mede gebaseerd op een theoretische omzetberekening waarbij is uitgegaan van de in het jaar 1980 met belanghebbendes personenauto's gereden kilometers.

(4) Belanghebbende heeft in zijn bezwaarschrift een aantal punten aangevoerd waarmee zijns inziens bij de onder (3) bedoelde berekening ten onrechte geen rekening is gehouden. In de bestreden uitspraak is de inspecteur aan het bezwaar tegemoet gekomen behoudens met betrekking tot door belanghebbende in aanmerking genomen kilometers voor woonwerkverkeer van instructeurs en de door hem gestelde mindere omzet als gevolg van een gevoerde actie, waarbij voor de eerste twee lessen in totaal f 25,-- in rekening werd gebracht.

(5) De inspecteur is er ter zitting nader mee akkoord gegaan dat de naheffing wordt beperkt tot de volgende bedragen aan belasting en verhoging:

	Belasting	Verhoging
Omzetcorrectie 1978	f 5.491,--	
“ 1979	“ 7.308,--	
Correctie 1980	<u>“ 13.349,--</u>	
	f 26.148,--	
Verhoging van 25%		f 6.537,--
Overige correcties	“ 1.246,--	
Verhoging van 10%		“ 124,--
	_____	_____
Totaal	f 27.394,--	f 6.661,--

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

"Het tussen partijen bestaande geschil betreft de vragen of terecht is nageheven ter zake van door belanghebbende niet-verantwoorde omzet en of de inspecteur terecht van oordeel is dat de in de naheffing begrepen verhoging niet verder moet worden kwijtgescholden dan tot op f 6.661,--, dat de door partijen voor hun standpunten aangevoerde gronden in de stukken zijn vermeld en dat daaraan ter zitting - afgezien van hetgeen onder de vaststaande feiten is vermeld en in de pleitnota is opgenomen - nog het volgende, zakelijk weergegeven, is toegevoegd:

Van de zijde van belanghebbende:

De voor het verantwoorden van de ontvangsten gehanteerde methode is hem door zijn voormalige boekhouder geadviseerd en wordt nog steeds toegepast. Hij acht die methode voor dit bedrijf deugdelijk. Bij eerdere controles zijn hier geen opmerkingen over gemaakt.

Ten tijde van de controle die tot de omstreden naheffingsaanslag heeft gevoerd, waren geen dag-staten aanwezig. De inspecteur geeft de toestand van de administratie in het vertoog-schrift juist weer.

Uit het kasboek blijkt niet dat de bijboeking in 1980 betrekking heeft op een investeringsbijdrage.

Door de inspecteur:

In de boekhouding over de jaren 1978 en 1979 zijn met behulp van correctievloeistof wijzigingen aangebracht.

Zo er al sprake was van privé-gebruik van auto's door de instructeurs dan was dat zeker niet in die mate het geval als door belanghebbende wordt beweerd.

Het in het kasboek vermelden van uitsluitend maandtotalen per instructeur, vormt geen toereikende boekhouding.

Bij de vorige controle is niet expliciet gesteld dat belanghebbendes boekhouding niet aan de eisen voldeed. Destijds is de boekhouding niet verworpen".

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"(1) Belanghebbende heeft zijn onder (2) van de vaststaande feiten vermelde bewering ten aanzien van de bijboeking over 1980 - daargelaten de betekenis daarvan - op geen enkele wijze waargemaakt.

(2) Op grond van hetgeen onder (2) van de vaststaande feiten is vermeld en hiervóór onder (1) is overwogen, neemt de inspecteur terecht het standpunt in dat belanghebbendes boekhouding over de jaren 1978 tot en met 1980 - ook wanneer met de aard en omvang van belanghebbendes onderneming wordt rekening gehouden - niet aan de gestelde eisen voldoet, zodat gelet op artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 en artikel 29, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op belanghebbende de bewijslast rust aan te tonen dat en in hoeverre de omstreden naheffingsaanslag onjuist is.

Belanghebbende die in zijn beroepschrift met betrekking tot de theoretische omzetberekening van de inspecteur slechts heeft verwezen naar zijn bezwaarschrift, maakt niet waar dat op de twee punten, waarop niet volledig aan het bezwaar is tegemoetgekomen, het nader door de inspecteur ingenomen standpunt onjuist of onredelijk zou zijn.

Belanghebbende heeft de juistheid van de overigens door de inspecteur aangebrachte correcties niet bestreden.

(3) Belanghebbende heeft geen specifieke argumenten aangevoerd voor zijn conclusie dat het besluit van de inspecteur van de verhoging geen verdere kwijtschelding te verlenen dan tot op 25%, niet op goede gronden berust. Het is het Hof niet gebleken dat het nadere standpunt van de inspecteur dat de belasting moet worden verhoogd met 25% voor wat betreft de omzetcorrecties over de jaren 1978 en 1979 en de correctie over het jaar 1980 en met 10% voor wat betreft de overige correcties, in strijd moet worden geoordeeld met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur.

(4) Het vorenstaande leidt tot de slotsom dat belanghebbendes beroep slechts in zoverre gegrond is dat in overeenstemming met het nadere standpunt van de inspecteur dient te worden beslist".

Op die gronden heeft het Hof de uitspraak en het besluit van de Inspecteur vernietigd en de naheffingsaanslag verminderd tot een aanslag ten bedrage van f 27.394,- aan enkelvoudige belasting en van f 6.661,- aan verhoging.

### 3. Geding in cassatie.

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

"Het beroep is gebaseerd op het bepaalde in artikel 99, lid 1, sub 1° van de Wet op de rechterlijke organisatie, te weten verzuim van vormen, welke door het Gerechtshof in acht dienen te worden genomen en op het bepaalde in artikel 99, lid 1, sub 2° van de Wet op de rechterlijke organisatie, te weten schending van het recht en wel in het bijzonder van artikel 6, leden 1 en 2 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden van 4 november 1950 (verder te noemen: het Verdrag van Rome).

Ter motivering van het beroep heeft de gemachtigde van belanghebbende het volgende opgemerkt.

Vormverzuim.

Op 28 mei 1984 heb ik een pro forma beroepschrift bij het Gerechtshof te Arnhem ingediend tegen bovengenoemde uitspraak van de inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Y. De motivering van het beroepschrift heb ik op 30 juli 1984 bij het Hof ingediend. Tot de bijlagen bij dit beroepschrift behoorden onder meer het tabellarisch kas-, bank- en giroboek, de originele kas-bladen en de doorslagen kasbladen.

De behandeling van het beroepschrift zou, blijkens de oproeping gedateerd 10 april 1985, plaatsvinden op vrijdag 3 mei 1985 te 10.30 uur.

De griffier van het Hof deelde in het schrijven van 17 april 1985, zonder opgaaf van redenen, mede dat de behandeling van het betreffende beroepschrift geen doorgang zou vinden.

Gedateerd 28 mei 1985 ontving ik een schrijven van de griffier waarin werd medegedeeld dat de behandeling van het beroepschrift op vrijdag 28 juni 1985 te 10.00 uur zou plaatsvinden.

Bij schrijven van juni 1985 werd echter wederom zonder opgaaf van redenen medegedeeld dat ook deze behandeling geen doorgang zou vinden.

De inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Y heeft, in overleg met mij, op 14 november 1985 aan het Hof verzocht de behandeling van deze procedure op te schorten, aangezien de inspecteur de betreffende naheffingsaanslag omzetbelasting nogmaals in overweging wilde nemen. Daar het geschilpunt met name betrekking had op de deugdelijkheid van de boekhouding en de inspecteur zich geen zelfstandig oordeel had kunnen vormen omtrent de deugdelijkheid van de boekhouding zonder het desbetreffende kas-, bank- en giroboek persoonlijk te hebben ingezien, heb ik

op 19 november 1985 het Hof schriftelijk verzocht het bij het beroepschrift overgelegde originele kas-, bank- en giroboek te mogen ophalen.

Na een onderhoud ten kantore van de inspecteur heb ik het originele kas-, bank- en giroboek aan de inspecteur overhandigd, waarbij de inspecteur mij verzekerde het betreffende boek na inzage bij het Hof terug te bezorgen.

Aangezien de inspecteur zijn standpunt niet wijzigde, ontving ik na mijn verzoek eind 1986 om de schorsing ongedaan te maken een oproeping de dato 9 februari 1988, waarin werd meegedeeld dat de behandeling van het beroepschrift op vrijdag 4 maart 1988 zou plaatsvinden. Tijdens de mondelinge behandeling werd door de voorzitter opgemerkt dat het Hof zich geen oordeel had kunnen vormen omtrent de deugdelijkheid van de boekhouding daar het kas-, bank- en giroboek was opgehaald en niet meer geretourneerd.

Hierbij merk ik op dat de zitting zowel in eerste als in tweede instantie plaats zou hebben in het jaar 1985. Het betreffende kas-, bank- en giroboek is echter pas in 1986 bij het Hof opgehaald, zodat het Hof zowel voor de oorspronkelijk geplande mondelinge behandeling van 3 mei 1985 als voor die van 28 juni 1985 het boek aan een nadere beschouwing had kunnen onderwerpen.

Deze gang van zaken bevreemdt mij.

Hierbij komt nog dat het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak afwijkt van hetgeen tijdens de mondelinge behandeling zelf is uitgesproken. De correctie betreffende het jaar 1980 werd tijdens de mondelinge behandeling nader vastgesteld op f 8.080,--, terwijl in het proces-verbaal van de mondelinge behandeling een bedrag van f 13.349,-- als correctie wordt vermeld.

Voorts merk ik nog het volgende op.

De inspecteur verwerpt de boekhouding op grond van het feit dat in het kas-, bank- en giroboek bedragen zijn gewijzigd met behulp van correctievloeistof.

Ook de notitie ""kladkasboek moet nog veranderd worden"" oordeelde de inspecteur van een zodanige knoeierij dat zelfs van fraude gesproken kon worden. Het Hof gaat niet in op de argumenten die in het beroepschrift worden aangevoerd en waaruit blijkt dat door belanghebbende regelmatig aantekening wordt gehouden van zijn uitgaven en ontvangsten, zoals vereist is ingevolge artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking onroerend goedbelasting 1968. Tijdens de mondelinge behandeling is gebleken en door de inspecteur beaamd, dat bij vorige controles de methode van boekhouden steeds is geaccepteerd, zodat belanghebbende geen reden had deze methode te wijzigen.

Het Hof is van mening dat de inspecteur terecht stelt dat de boekhouding van belanghebbende niet aan de gestelde eisen voldoet zonder het betreffende kas-, bank- en giro-boek te hebben ingezien. Het is dan ook

onbegrijpelijk dat het Hof het standpunt van de inspecteur in deze volgt.  
Schending van het recht.

Naar mijn mening heeft het Hof in strijd gehandeld met artikel 6, lid 1, van het Verdrag van Rome door de uitspraak met betrekking tot de verhoging niet in het openbaar te doen geschieden.

Het opleggen van een verhoging van 100%, waarvan 75% door de inspecteur bij zijn besluit van 11 mei 1984 is kwijtgescholden, is blijkens het arrest de dato 19 juni 1985, BNB 1986/29, van de Hoge Raad aan te merken als het instellen van een strafvervolgung als bedoeld in artikel 6, lid 1, van het Verdrag van Rome. Op grond van dit artikel dient de mededeling van de verhoging in het openbaar te geschieden, hetgeen in casu niet is gebeurd.

Daar het opleggen van een verhoging betekent dat belanghebbende strafrechtelijk wordt vervolgd is tevens artikel 6, lid 2, van het Verdrag van Rome van toepassing, hetwelk inhoudt dat belanghebbende voor onschuldig wordt gehouden zolang zijn schuld niet is komen vast te staan.

In dit verband is van belang hetgeen het Hof in de uitspraak van 13 juni 1988 vermeldt met betrekking tot de verhoging, te weten:

"Belanghebbende heeft geen specifieke argumenten aangevoerd voor zijn conclusie dat het besluit van de inspecteur van de verhoging geen verdere kwijtschelding te verlenen dan tot op 25%, niet op goede gronden berust.

Het is het Hof niet gebleken dat het nadere standpunt van de inspecteur dat de belasting moet worden verhoogd met 25% voor wat betreft de omzetcorrectie over de jaren 1978 en 1979 en de correctie over het jaar 1980 en met 10% voor wat betreft de overige correcties in strijd moet worden geoordeeld met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur".

Naar mijn mening kan het Hof niet tot deze conclusie komen, daar de inspecteur, gelet op hetgeen door hem ter zake is aangevoerd, niet is geslaagd in zijn bewijs dat sprake is van opzet of een meer ernstige vorm van grove schuld of onachtzaamheid. Nu niet is komen vast te staan dat belanghebbende ter zake schuldig is, een vermoeden is immers nog geen bewijs van schuld, is de verhoging in strijd met het bepaalde in artikel 6, lid 2, van het Verdrag van Rome opgelegd.

Voorts heeft de behandeling van deze zaak niet binnen een redelijke termijn door een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie plaatsgevonden.

Het beroepschrift is immers op 28 mei 1984 reeds ingediend en op 30 juli 1984 nader gemotiveerd. De behandeling vond, inclusief een schorsing van ongeveer één jaar, echter pas na bijna vier jaar plaats.

Het komt mij voor dat deze termijn niet kan worden aangemerkt als een redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, lid 1, van het Verdrag van Rome".

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij verzoekschrift het cassatieberoep bestreden.

#### 4. Beoordeling van het middel van cassatie.

4.1. Het middel faalt, voor zover het opkomt tegen 's Hof's vaststelling volgens welke de Inspecteur ter zitting ermee akkoord is gegaan dat de naheffing over 1980 wordt beperkt tot f 13.349,-- aan enkelvoudige belasting, en aanvoert dat het bedrag daarvan ter zitting zou zijn bepaald op f 8.080,--, aangezien de vaststelling van hetgeen partijen bij de behandeling van de zaak ter terechtzitting hebben aangevoerd, is voorbehouden aan het Hof.

4.2. Het middel treft echter doel, voor zover het erover klaagt dat het Hof heeft recht gedaan op grondslag van een dossier waaraan de door belanghebbende als bijlagen bij zijn aanvullende beroepschrift voor het Hof vermelde originele kasbladen, doorslagen van kasbladen alsmede het tabellarisch kas-, bank- en giroboek ontbraken.

De Hoge Raad heeft deze bescheiden niet aangetroffen bij de stukken die de Griffier van het Hof op de voet van artikel 21, lid 2, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken ter Griffie van de Hoge Raad heeft ingezonden. Uit de in het dossier aanwezige, tot het Hof gerichte brieven van partijen van respectievelijk 14 en 19 november 1985 volgt dat vorenbedoelde bescheiden aan de gemachtigde van belanghebbende op diens verzoek wederom ter beschikking zijn gesteld in verband met de omstandigheid dat de Inspecteur zich bereid had verklaard de naheffingsaanslagen aan een heroverweging te onderwerpen en daarom van deze stukken kennis wenste te nemen, waarna het Hof de behandeling van de zaak kennelijk heeft aangehouden. Voorts valt uit een brief van de Griffier van het Hof aan de Griffier van de Hoge Raad van 7 september 1990 af te leiden dat bedoelde bescheiden niet zijn teruggezonden naar de Griffie van het Hof, toen de mondelinge behandeling alsnog doorgang diende te vinden omdat partijen niet



tot overeenstemming hadden kunnen geraken. Derhalve moet worden aangenomen dat het Hof bij zijn beslissing niet de beschikking had over voormelde stukken, terwijl niet blijkt dat partijen erin hebben toegestemd dat deze stukken verder buiten het geding zouden blijven.

4.3. Voor zover het middel aanvoert dat belanghebbende in strijd met het bepaalde in artikel 6, lid 2, EVRM een verhoging is opgelegd omdat de Inspecteur niet is geslaagd in het bewijs dat er sprake is geweest van opzet of grove schuld van belanghebbende, wordt het tevergeefs voorgesteld, daar uit 's Hofs uitspraak en de stukken van het geding niet blijkt dat belanghebbende voor het Hof heeft betwist dat er grond was voor het opleggen van een verhoging, en hij - naar het Hof heeft vastgesteld - slechts heeft aangevoerd dat het besluit van de Inspecteur om geen verdere kwijtschelding van de verhoging te verlenen dan tot op 25% niet op goede gronden berust, zonder dat hij daarvoor specifieke argumenten heeft aangevoerd.

4.4. Het middel voert voorts aan dat de behandeling van de zaak voor het Hof niet binnen een redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, lid 1, EVRM heeft plaatsgevonden, nu het beroepschrift op 28 mei 1984 is ingediend en de mondelinge behandeling, met inbegrip van een schorsing van ongeveer één jaar, eerst bijna vier jaar nadien heeft plaatsgehad.

Deze stelling, waarvan niet blijkt dat zij door belanghebbende bij de mondelinge behandeling van de zaak door het Hof is opgeworpen, kan niet met vrucht voor het eerst in cassatie worden aangevoerd, omdat de beoordeling van de gegrondheid ervan een onderzoek van feitelijke aard zou eisen, waarvoor in cassatie geen plaats is.

4.5. Nu 's Hofs uitspraak zal worden vernietigd, heeft belanghebbende geen belang bij zijn klacht dat het Hof van zijn beslissing ter zake van de door de Inspecteur aan belanghebbende opgelegde verhoging geen mededeling heeft gedaan in een openbare zitting.

4.6. Naar uit het onder 4.2 overwogene volgt kan 's Hof's uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen.

5. Beslissing.

De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Hof, verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch 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 hem ter zake van het verkrijgen van een schriftelijke uitspraak betaalde recht ten bedrage van f 95,--.

Dit arrest is op 10 oktober 1990 vastgesteld 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, en op die datum in het openbaar uitgesproken.

Van Hooff

Van Vucht