

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM
Eerste Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende, tegen

een navorderingsaanslag opgelegd door de Inspecteur der directe belastingen te Y, de inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 25 augustus 1989, ingediend door W te Z (hierna: W) als zijn gemachtigde en gericht tegen de door de inspecteur met dagtekening 24 augustus 1989 opgelegde navorderingsaanslag premieheffing volksverzekeringen voor het jaar 1985 gedagtekend 24 augustus 1989. Aan belanghebbende is oorspronkelijk met dagtekening 29 april 1988 een aanslag opgelegd berekend naar een premie-inkomen van f 13.282,--.

De navorderingsaanslag is berekend naar een premie-inkomen van f 59.170,-- met een verhoging van 100%, waarvan 50% is kwijtgescholden.

Het beroep strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag. De inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot handhaving van de navorderingsaanslag en bevestiging van het kwijtscheldingsbesluit.

De aan W aangetekend verzonden nota griffierecht is retour ontvangen met als vermelding van de postemployé "overleden". De nota is uiteindelijk door belastingplichtige zelf voldaan; aan hem zijn dan ook de vervolgedingstukken toegezonden. Bij brief van 29 oktober 1991 verzocht belanghebbende om een mondelinge behandeling.

Ter zitting van 2 december 1991 heeft de inspecteur kopieën overgelegd van verslagen van boekenonderzoeken bij belanghebbende op 18 januari 1989 en 23 april 1991. Tevens heeft hij kopieën overgelegd van correspondentie tussen de gemachtigde en de inspecteur dd. 21 februari 1990 en 1 mei 1991. Belanghebbende is, ondanks de op 1 november 1991 deugdelijk verzonden oproeping, niet verschenen.

Op 16 december 1991 heeft het Hof de inspecteur verzocht om aan te geven of hij wellicht reden zag om zijn conclusie tot niet-ontvankelijkheid van dit beroep met een subsidiaire stelling aan te vullen; de inspecteur heeft hierop niet gereageerd, ook niet na een herinnering dd. 21 januari 1992.

Partijen zijn opnieuw opgeroepen voor een zitting op 9 maart 1992. Toen zijn verschenen belanghebbende, bijgestaan door A (B BV, Accountants en Belastingadviseurs) en de inspecteur, bijgestaan door C. Bij de oproep heeft het Hof belanghebbende verzocht persoonlijk te verschijnen met medeneming van het kasboek 1985. Op deze zitting heeft de inspecteur een kopie overgelegd van zijn brief van 7 april 1989 waarin hij zijn voornemen kenbaar maakt voor het opleggen van de navorderingsaanslag.

Van alle genoemde stukken heeft belanghebbende kennis kunnen nemen en hij heeft zich daarover uit kunnen laten.

Gelijktijdig met de behandeling van dit beroep is ook behandeld het beroep van belanghebbende tegen de aan hem over 1985 opgelegde navorderingsaanslag inkomstenbelasting, rolnummer 4218/89.

2. Ontvankelijkheid

De inspecteur concludeert op grond van artikel 54 lid 3 van de Algemene Ouderdomswet (tekst tot 1 januari 1990) tot niet-ontvankelijkheid van het beroep. In verband met het feit dat in de navorderingsaanslag een verhoging is begrepen die het karakter draagt van een strafrechtelijke sanctie, acht het Hof deze bepaling echter niet van toepassing. Artikel 6 lid 1 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens geeft immers aan dat een ieder het recht heeft op rechterlijke toetsing van de opgelegde sanctie binnen een redelijke termijn. Artikel 54 voornoemd

is in zoverre in gevallen waarin een verhoging is opgelegd en niet volledig is kwijtgescholden, niet verbindend.

3. Vaststaande feiten

3.1. Belanghebbende dreef in 1985 een varkensmesterij in V; deze onderneming heeft hij inmiddels gestaakt. Volgens de bijlagen bij de aangifte inkomstenbelasting 1985 genoot hij in dat jaar een winst uit deze onderneming van f 22.332,--, na toepassing van de voorraad- en vermogensaftrek van f 3.560,--.

3.2. De inspecteur stelde op 22 december 1987 aan de gemachtigde vragen over de ontvangst van schadevergoedingen in verband met het overlijden van varkens aan varkenspest. W antwoordde op 4 januari 1988: "De op deze verklaringen vermelde bedragen zijn als "verkoop" in de boekhouding verwerkt en aldus in de jaarstukken terechtgekomen." Als bijlagen voegde W de verklaringen toe betreffende een tweetal vergoedingen voor het afmaken van met varkenspest besmette dieren: het ging daarbij voor 1985 om een bedrag van f 52.052,50. De aanslag premieheffing is overeenkomstig de ingediende aangifte berekend naar een premie-inkomen van f 13.282,--.

3.3. In januari 1989 werd een boekenonderzoek ingesteld. De controlerend ambtenaar, C, constateerde daarbij onder meer het volgende:

- een negatieve kas van f 78.968,-- in oktober 1985;
- over 1985 een omzetbijboeking door de boekhouder van f 25.000,--;
- een dubbele boeking van een bate van f 10.000,--. De controlerend ambtenaar stelde daarom voor het inkomen te verhogen met f 45.888,--.

3.4. Het verslag van het boekenonderzoek is toegestuurd aan belanghebbende; aan het slot is gewezen op de mogelijkheid dat een navordering met verhoging opgelegd zou kunnen worden. De inspecteur heeft op 7 april 1989 een brief geschreven aan de gemachtigde waarin hij onder verwijzing naar het controlerapport, zijn voornemen kenbaar maakt om een navorderingsaanslag met verhoging op te leggen. Van de in de brief geboden mogelijkheid om op dit voornemen te reageren is geen gebruik gemaakt.

De inspecteur legde vervolgens de in geding zijnde navorderingsaanslag op.

3.5. De navorderingsaanslag is als volgt berekend:

–	vastgesteld premie-inkomen	f 13.282,--
–	correctie vermogensaftrek	- 920,--
–	kastekort	f 78.968,--
	"standaard" kassaldo	- 1.000,--
	bijtelling boekhouder	- 25.000,-- af
	dubbele boeking	<u>- 10.000,-- af</u>
-	saldo correctie	<u>- 44.968,--</u>
	nader vastgesteld premie-inkomen	f 59.170,--

3.6. Naar aanleiding van een brief van W aan de inspecteur d.d. 25 augustus 1989, die ook diende als motivering van het beroepschrift, liet deze een nader onderzoek instellen in de boekhouding van belanghebbende. De controlerend ambtenaar rapporteerde dat de ontvangst van f 52.052,-- (zie 3.2) niet in de boekhouding was verwerkt, zulks in tegenstelling tot de verklaring van W.

3.7. Tijdens de zitting van 9 maart 1992 bleek dat belanghebbende na de staking van zijn onderneming geleefd heeft van zijn spaartegoeden; in verband met het feit dat dit vermogen inmiddels volledig verbruikt is, heeft hij bij de Gemeentelijke Sociale Dienst een uitkering aangevraagd. Ten tijde van de zitting leefde hij van de AOW-uitkering van zijn moeder, met wie hij een gezamenlijke huishouding voerde.

4. Geschil

In geschil zijn de volgende punten:

- 1 de winstcorrectie van f 44.968;
- 2 het opleggen van de verhoging;
- 3 het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur.

5. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de gedingstukken.

5.1. Door belanghebbende wordt (kort samengevat) de navorderingsaanslag op grond van het volgende betwist:

5.1.1. Er is geen sprake van een negatieve kas omdat vlak voor de aankopen een bankopname is gedaan. De inkomenscorrectie is dan ook niet juist.

5.1.2. Ter zitting is door de gemachtigde nog gesteld dat in het kasboek een uitgaaf van f 41.000,-- is geboekt voor de aankoop van een auto, terwijl in feite slechts f 8.000,-- is betaald.

5.1.3. De verhoging is niet op de juiste wijze aangekondigd en moet daarom vervallen.

5.2. Door de inspecteur wordt (kort samengevat) het volgende gesteld:

5.2.1. De berekeningen van de controlerend ambtenaar hebben terecht tot de correctie van f 44.968,-- geleid.

5.2.2. Ter zitting is daaraan nog toegevoegd dat de auto voor f 23.000,-- was gefinancierd, welk bedrag als ontvangst is geboekt zodat deze f 23.000,-- ook weer als uitgave geboekt moest worden. Voor een bedrag van f 10.000,-- kan sprake zijn van een dubbele boeking, doch daarmee is al rekening gehouden bij de berekening van de verhoging van het inkomen.

5.2.3. Het niet in de boekhouding opnemen van een ontvangst van f 52.052,-- is een vorm van voorwaardelijk opzet.

6. Beoordeling van het geschil

6.1.1. De controlerend ambtenaar heeft bij een onderzoek van de boekhouding van belanghebbende geconstateerd dat de boekhouder f 25.000,-- aan ontvangsten had bijgeboekt, kennelijk ter compensatie van een onvolledige vastlegging van basisgegevens. Zonder deze bijboeking zou er volgens de controlerend ambtenaar in oktober 1985 een kastekort zijn geweest van f 78.968,--.

Bij een vervolgonderzoek heeft deze ambtenaar geconstateerd dat een ontvangst van f 52.052,50 niet in de bedrijfsresultaten was opgenomen.

6.1.2. Ter zitting van 9 maart 1992 is aan de hand van het overgelegde kasboek door de heer A een toelichting gegeven op de vastlegging van de kasgegevens en de verantwoording van het bedrag van f 52.052,50. Deze toelichting leverde echter geen enkele aannemelijke verklaring op voor het door de controlerend ambtenaar geconstateerde kastekort van f 78.968,-- (afgezien van de door de gemachtigde al aangebrachte correctie van f 25.000,-- en de dubbele boeking van f 10.000,--).

6.1.3. Het Hof is dan ook van mening dat de winst van belanghebbende terecht is verhoogd met f 44.968,--.

6.2.1. Door de werkwijze van de inspecteur, weergegeven in 3.4., is belanghebbende op een behoorlijke wijze op de hoogte gesteld van de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging. Het Hof ziet daarom geen reden de opgelegde verhoging te laten vervallen.

6.2.2. Als omzet heeft belanghebbende over 1985 een bedrag verantwoord van f 264.796,33, namelijk f 294.796,33 minus zijn eindvoorraad varkens ter waarde van f 30.000,--. Het gecorrigeerde bedrag van f 44.968,-- is niet alleen absoluut aanzienlijk, maar ook relatief: bijna 17% van de aangegeven omzet. De omvang van de correctie en het feit dat belanghebbende f 25.000,-- bij de omzet heeft geboekt wettigen de gevolgtrekking dat de inspecteur voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat het te wijten is aan opzet van belanghebbende dat er in eerste instantie te weinig belasting is geheven. Op zich zelf acht het Hof een verhoging van (per saldo) f 7.258,-- dan ook een passende reactie op de aan belanghebbende toe te rekenen

tekortkomingen.

6.2.3. Gelet echter op de financiële omstandigheden van belanghebbende en het feit dat aan hem over 1985 ook een navorderingsaanslag inkomstenbelasting met verhoging is opgelegd, ziet het Hof aanleiding de verhoging te beperken tot een bedrag van f 500,--.

7. Beslissing

Het Hof:

- handhaaft de navorderingsaanslag voor wat betreft de enkelvoudige belasting en de verhoging;
- vernietigt het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur; scheldt de verhoging kwijt tot een bedrag van f 500,-- en
- gelast de inspecteur het griffierecht ad f 75,-- aan belanghebbende te vergoeden.

Aldus gedaan in raadkamer van 18 mei 1992 door mrs Holdert, IJsselmuiden en Boersma, in tegenwoordigheid van mr Geel-Cieraad als gerechtsauditeur en mr van Aalst als griffier.

Van de beslissing inzake de opgelegde verhoging wordt mededeling gedaan op de openbare terechtzitting van 1 juni 1992.

Van Aalst

Holdert

AANGETEKEND VERZONDEN
19 MEI 1992
AAN PARTIJEN.