

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

nr. 25.622

1 november 1989

TB

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 15 oktober 1987 betreffende na te melden aan X te Z opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting.

1. Aanslag.

Aan belanghebbende, aan wie aanvankelijk voor het jaar 1983 een aanslag in de inkomstenbelasting was opgelegd van nihil, uitgaande van een belastbaar inkomen van negatief f 11.721,-- van hemzelf en van f 2.521,-- van zijn echtgenote, in een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting van dat jaar opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 43.643,-- van hemzelf en van f 6.046,-- van zijn echtgenote, met een verhoging van 100 percent van de nagevorderde belasting, van welke verhoging de Inspecteur 50 percent heeft kwijtgescholden.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende heeft tegen de navorderingsaanslag en tegen het kwijtscheldingsbesluit beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft als tussen partijen vaststaand aangemerkt:

"1. In 1981 is belanghebbende gestart met een eigen onderneming. In mei 1986 heeft er een boekencontrole plaatsgevonden over de jaren 1981 tot en met 1984, waarbij de herkomst van een lening o/g ad f 50.000,-- onbekend bleek.

De in 1983 over de lening betaalde rente, f 2.250,--, was ten laste van de winst gebracht.

Naar aanleiding van vragen over deze geldlening verklaarde de belanghebbende deze lening van een bejaard echtpaar te hebben ontvangen. De belanghebbende wenste evenwel niet de identiteit van de geldgever te verstrekken op grond van gedane toezeggingen aan de geldgever.

Bij schrijven van 5 juni 1986 heeft de inspecteur de belanghebbende schriftelijk medegedeeld dat hij voornemens was een navorderingsaanslag op te leggen "omdat bij controle is gebleken dat de lening ad f 50.000,-- niet geaccepteerd kon worden".

De belanghebbende heeft bij brief van 4 juli 1986 meegedeeld het hiermee niet eens te zijn.

2. Op 27 augustus 1986 werd de navorderingsaanslag opgelegd waarbij de volgende correcties werden aangebracht:

Meer omzet	f 50.000,--
Minder rente (9 x 250)	f 2.250,--
Aandeel meew. echtgenote 1/9 deel max. van f 6.046,-- reeds genoten f 2.521,--	-/- f 3.525,--
T.g.v. correcties	
Geen buitengewone lasten aftrek	f 5.639,--
Zelfstandigenaftrek lager	f. 1.000,--

Het belastbaar inkomen van de belanghebbende werd derhalve vastgesteld op f 43.643,--, dat van zijn echtgenote op f 6.046,--.

3. Ten aanzien van de correctie van de in aftrek gebrachte rente bestaat tussen partijen op zichzelf geen geschil".

Het Hof heeft het geschil weergegeven als volgt:

Het geschil betreft de vragen of:

- terecht de onderhavige navorderingsaanslag is opgelegd omdat de belanghebbende in de visie van de inspecteur in 1983 f 50.000,-- meer aan omzet heeft gehad dan in zijn administratie en belastingaangifte is verwerkt, welke vraag de belanghebbende ontkennend en de inspecteur bevestigend beantwoordt;
- de in de navorderingsaanslag begrepen belasting terecht met 100% is verhoogd, welke vraag door de belanghebbende ontkennend en door de inspecteur bevestigend wordt beantwoord én indien deze vraag door het Hof bevestigend zou worden beantwoord, of van deze verhoging terecht niet meer

dan 50% is kwijtgescholden, welke vraag door de inspecteur eveneens bevestigend wordt beantwoord".

Voor de standpunten van partijen heeft het Hof verwezen naar de stukken. Ter zitting is daaraan nog toegevoegd:

"door de inspecteur:

Er werd twee keer een negatief kassaldo geconstateerd. Het is niet juist dat ik zou erkennen dat er een schuldbekentenis is afgegeven voor de beweerde geldlening.

door de gemachtigde van de belanghebbende:

Ik trek de stelling dat de inspecteur de schuldbekentenis zou erkennen hierbij in".

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"De inspecteur heeft gesteld dat een boekenonderzoek bij de belanghebbende een aantal onregelmatigheden aan het licht heeft gebracht. Deze waren echter kennelijk niet van dien aard dat moet worden aangenomen dat de boekhouding niet als grondslag voor de winstberekening kan worden aanvaard. De inspecteur heeft deze immers niet verworpen, doch slechts de omzet verhoogd met een bedrag van f 50.000,- dat de belanghebbende als een ontvangen lening had verantwoord. Tot andere correcties dan die welke voortvloeiden uit de bijtelling van f 50.000,- heeft het onderzoek niet geleid.

Nu de inspecteur de bestreden navorderingsaanslag baseert op de veronderstelling dat de belanghebbende f 50.000,- meer aan omzet heeft gehad dan in zijn administratie en belastingaangifte is verwerkt, dient de inspecteur de juistheid van deze veronderstelling te bewijzen. Daarvoor is niet voldoende het gegeven dat de belanghebbende de identiteit van de beweerde geldschietter niet wil prijsgeven, omdat dit ontoereikend is voor de gevolgtrekking dat er geen geldschietter en geen lening zijn, en voorts dat deze middelen ten bedrage van f 50.000,- afkomstig zijn uit de omzet van belanghebbendes administratiekantoor in het onderhavige jaar 1983.

Het beroep van de inspecteur op omkering van de bewijslast kan hem in dit geval ook niet baten, omdat artikel 29, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wel tot afwijzing van het beroep zou leiden indien dat betrekking had op aftrek van de rente over deze f 50.000,-, maar de inspecteur niet ontslaat van de plicht op enigerlei wijze de herkomst van deze

gelden uit in 1983 verzwegen ontvangsten aannemelijk te maken. Zelfs een begin daarvan acht het Hof niet aanwezig".

Op die gronden heeft het Hof de aanslag vernietigd.

3. Geding in cassatie.

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld en daarbij een middel voorgesteld:

"Schending van het recht, met name van artikel 29, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verbinding met artikel 47 van deze wet, waar het Hof ten onrechte van de inspecteur het bewijs heeft gevergd dat belanghebbende f 50.000,-- meer aan omzet heeft gehad dan in zijn administratie en belastingaangifte is verwerkt c.q. van de inspecteur heeft verlangd op enigerlei wijze de herkomst van deze gelden uit in 1983 verzwegen ontvangsten aannemelijk te maken.

Ter toelichting moge het volgende dienen.

Bij belanghebbende heeft een boekenonderzoek plaatsgevonden, waarbij de herkomst van een lening o/g onbekend bleek. De in 1983 over de lening betaalde rente ad f 2.250,-- is ten laste van de winst gebracht. Belanghebbende heeft desgevraagd verklaard de geldlening van een bejaard echtpaar te hebben ontvangen, doch de identiteit van de geldgever niet te willen verstrekken op grond van gedane toezeggingen aan de geldgever. De inspecteur heeft daarop bij navordering de rente-aftrek gecorrigeerd en de omzet met het bedrag van de gestelde geldlening verhoogd. Ten aanzien van de correctie van de in aftrek gebrachte rente bestaat tussen partijen op zichzelf geen verschil (blz. 4 onder punt 3.3 van de uitspraak).

Het lijkt mij buiten kijf dat belanghebbende met betrekking tot de door hem gestelde geldlening niet heeft voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De inspecteur had bij de gevorderde gegevens belang, aangezien deze op zichzelf beschouwd van belang konden zijn voor de belastingheffing van belanghebbende (BNB 1986/128 en BNB 1986/238), zulks niet alleen met betrekking tot de in aftrek gebrachte rente doch in onmiddellijke samenhang met het al dan niet aanwezig zijn van een geldlening, tevens met betrekking tot de juistheid van de aangegeven omzet. Uit het bepaalde in artikel 29, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, vloeit dan voort dat het Hof het beroep van belanghebbende had behoren af te wijzen, tenzij gebleken was of en in

hoeverre de navorderingsaanslag onjuist is geweest. In dit verband had het Hof op belanghebbende de last moeten leggen overtuigend aan te tonen, zo nodig zonder de naam van de geldgever te noemen, dat er wel degelijk sprake is geweest van een geldlening, dat de rente terecht in mindering is gebracht op de winst (dit onderdeel is kennelijk ingevolge punt 3.3 van de uitspraak buiten behandeling gelaten) en dat er in 1983 tot het bedrag van de geldlening mitsdien geen sprake is van verzwegen ontvangsten. Het Hof heeft zich over de door belanghebbende voor het bestaan van de lening gegeven verklaring niet uitgelaten, doch op de inspecteur de last gelegd de juistheid van de onderstelling te bewijzen dat belanghebbende f 50.000,- meer aan omzet heeft gehad dan in zijn administratie en belastingaangifte is verwerkt c.q. van de inspecteur geveerd op enigerlei wijze de herkomst van deze gelden uit in 1983 verzwegen ontvangsten aannemelijk te maken. Aldus heeft het Hof de bewijslast onjuist verdeeld en miskend dat de inspecteur, zonder tot nader bewijs verplicht te zijn, zijn gewraakte stellingen heeft mogen betrekken, waar belanghebbende in gebreke is gebleven inlichtingen te verstrekken, hetzij door het noemen van de naam van de geldgever, hetzij anderszins, waaruit overtuigend het bestaan van de gestelde lening had kunnen worden afgeleid.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

Subsidiair ben ik van mening dat de uitspraak reeds niet in stand zal kunnen blijven, aangezien het Hof niet zonder nadere redengeving heeft mogen voorbijgaan aan de onder 3.03 van zijn uitspraak vermelde instemming van partijen met betrekking tot de correctie van de in aftrek gebrachte rente".

Belanghebbende heeft bij verzoekschrift het cassatieberoep bestreden.

4. Beoordeling van het middel van cassatie.

4.1. In geschil is de vraag of de Inspecteur terecht de omzet volgens de boekhouding van de onderneming van belanghebbende heeft verhoogd met f 50.000,- nu belanghebbende in zijn boeken een lening heeft opgevoerd tot eenzelfde bedrag, ten aanzien waarvan hij heeft geweigerd tegenover de Inspecteur te verklaren wie de geldgever is geweest.

Het Hof heeft deze vraag ontkennend beantwoord onder meer op grond van zijn oordeel dat de Inspecteur tevergeefs een beroep heeft gedaan op de in artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gegeven regel van bewijslastverdeling.

4.2. Het tegen dit oordeel gerichte middel is gegrond. De Inspecteur heeft gesteld een vermoeden van het bestaan van niet aangegeven winst uit onderneming te hebben opgevat toen hij werd geconfronteerd met de stelling dat een bedrag van f 50.000,- was geleend van personen van wie belanghebbende desgevraagd de identiteit niet wenste te onthullen.

Aldus zijn inlichtingen gevraagd die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. Waar bovendien voor het Hof vaststond dat belanghebbende die inlichtingen niet had verstrekt, diende het Hof het beroep van belanghebbende af te wijzen tenzij aan het Hof was gebleken dat de aanslag onjuist is.

4.3. 's Hofs uitspraak kan gelet op het vorenoverwogene niet in stand blijven en het subsidiair aangevoerde middel behoeft geen behandeling. 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.

Dit arrest is gewezen door de vice-president Van Vucht als voorzitter en de raadsheren Van der Linde, Baardman, Bellaart en Korthals Altes, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van Hooff, in raadkamer van 1 november 1989.

Van Hooff

Van Vucht