

HET GERECHTSHOF TE 'S-GRAVENHAGE,
tweede meervoudige belastingkamer;

Gezien het beroepschrift van X te Z tegen de hem door de inspecteur der directe belastingen te Y opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1975 zomede tegen het door de inspecteur bij het vaststellen van die navorderingsaanslag genomen besluit, geen kwijtschelding van de daarin begrepen verhoging te verlenen;

Gezien de overige stukken van het geding, waaronder de ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende voorgedragen en aan het Hof overgelegde, als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven, ingevoegd aan te merken pleitnota;

Gehoord op 2 september 1981 te 's-Gravenhage ter zitting de gemachtigde van belanghebbende, bijgestaan door K, assistent-belastingconsulent, alsmede de inspecteur, bijgestaan door L, rijksaccountant;

Overwegende, dat bovengenoemde navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 174.642,-- en een belastingvrije som van f 10.643,--;

dat de oorspronkelijke aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 124.642,-- en een belastingvrije som als voormeld; dat de nagevorderde belasting f 34.912,-- beloopt, over welk bedrag een verhoging van 100% is toegepast, welke verhoging de inspecteur bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag ook niet voor een gedeelte heeft kwijtgescholden; dat het beroep van belanghebbende – na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding – primair strekt tot vernietiging van den navorderingsaanslag en subsidiair tot

vermindering van de navorderingsaanslag tot één, berekend naar een belastbaar inkomen van f 152.284,-- en tot kwijtschelding van 50% van de verhoging; dat de inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de navorderingsaanslag en tot bevestiging van zijn besluit geen kwijtschelding van de verhoging te verlenen;

Overwegende dat, gezien de stukken van het geding en gelet op hetgeen ter zitting nog is verhandeld, het volgende is komen vast te staan:

Belanghebbende, geboren in 1925, is tandarts en oefent te Y zelfstandig een tandartsenpraktijk uit.

In zijn voor de inkomstenbelasting voor het jaar 1975 gedane aangifte vermeldde belanghebbende als zijn belastbare inkomen f 108.712,--.

Naar aanleiding van een destijds vanwege de inspecteur door de rijksaccountantsdienst bij belanghebbende ingesteld onderzoek over de jaren 1972 tot en met 1975 legde de inspecteur in 1978 aan belanghebbende navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting op over de jaren 1973 en 1974 en verhoogde hij het voor 1975 door belanghebbende aangegeven belastbare inkomen tot f 124.642,--, naar welk inkomen hij de oorspronkelijke aanslag over 1975 vaststelde.

In 1979 zijn accountants van de rijksaccountantsdienst begonnen met het instellen van een diepgaand onderzoek in de tandheelkundige sector, welk onderzoek een landelijke bekendheid heeft verkregen. Omdat dit onderzoek de belastingdienst een veel breder inzicht heeft verschaft in hetgeen zich in deze branche afspeelde, heeft de inspecteur in 1980 de rijksaccountantsdienst met gebruikmaking van de verkregen kennis een nieuw onderzoek bij belanghebbende laten instellen.

Belanghebbende heeft in zijn aangifte over het jaar 1975 in niet onbelangrijke mate bedragen die hij in zijn praktijk-uitoefening in 1975 had ontvangen, verzwegen, zowel waar het betreft (a) door ziekenfondspatiënten als eigen bijdragen voor door belanghebbende te hunnen behoeve gedane verrichtingen aan belanghebbende contant

betaalde bedragen - hierna: ontvangen eigen bijdragen -, (b) door patiënten die door belanghebbende tijdens de door hem te verrichten avond- en weekenddiensten zijn behandeld, voor die behandelingen contant betaalde bedragen - hierna: ontvangsten op avonddiensten - en (c) door particulieren en ziekenfondspatiënten betaalde bedragen voor de plaatsing van zogenaamde kronen en bruggen - hierna: ontvangsten voor kronen.

Het vorenvermelde in 1980 bij belanghebbende verrichte onderzoek bracht aan het licht dat belanghebbende praktijkontvangsten in 1975 had verzwegen. De omvang van de verzwegen ontvangsten becijferde de inspecteur op f 50.000,--, weshalve hij het belastbare inkomen van belanghebbende nader vaststelde op f 174.642,--, naar welk inkomen hij de onderwerpelijke navorderingsaanslag berekende;

Overwegende dat het geschil de volgende vragen betreft:

Primair:

of de navorderingsaanslag had mogen zijn opgelegd, hetgeen door belanghebbende bestreden wordt op de grond dat een de navordering rechtvaardigend nieuw feit in de zin van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ontbreekt, terwijl de inspecteur van oordeel is dat de navorderingsaanslag terecht is opgelegd;

subsidiar:

wat de enkelvoudige belasting betreft:

of bij de berekening van het belastbare inkomen over 1975 van belanghebbende moet worden uitgegaan, zoals de inspecteur stelt, van f 50.000,-- aan in dat jaar verzwegen ontvangsten, te weten:

f 35.000,-- aan ontvangsten eigen bijdragen

f 1.500,-- aan ontvangsten op avonddiensten

f 10.000,-- aan ontvangsten voor kronen

f 3.500,-- aan ontvangsten van particuliere patiënten, dan wel, gelijk belanghebbende uiteindelijk stelt, van

f 27.652,50 aan verzwegen ontvangsten, te weten:

f 24.395,-- aan ontvangsten eigen bijdragen
f 1.500,-- aan ontvangsten op avonddiensten
f 6.706,80 aan ontvangsten voor kronen, in mindering
waarop komt
f 4.959,30, zijnde wel geboekte ontvangsten;"

wat de verhoging betreft:

of de inspecteur de verhoging voor 50% had moeten kwijtschelden, welke vraag belanghebbende bevestigend en de inspecteur ontkennend beantwoordt;

Overwegende dat partijen hun vorenomschreven standpunten doen steunen op hetgeen zij hebben aangevoerd in het beroepschrift, nader aangevuld en gewijzigd bij schriftuur van 16 december 1980 en de conclusie van repliek, onderscheidenlijk het verzoekschrift en de conclusie van dupliek; dat zij ter zitting de zaak hebben bepleit, al dan niet onder aanvulling en/of wijziging van het eerder door hen aangevoerde, wat betreft belanghebbende aan de hand van vorenbedoelde pleitnota, welke inhoud als te deze plaatse ingevoegd moet worden aangemerkt;

Dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen nog het navolgende hebben toegevoegd:

zowel in de in de bestreden uitspraak genoemde stukken als ter zitting - heeft overwogen:

belanghebbende:

mijn aanvankelijke bedenkingen tegen het door de inspecteur berekende bedrag van f 1.500,-- voor ontvangsten op avonddiensten laat ik, mede gezien het geringe belang, vallen;

de inspecteur:

de verzwegen ontvangsten aan eigen bijdragen zijn berekend met inachtneming van de verhouding welke volgens het bij belang hebbende ingestelde onderzoek in 1978 bestond tussen zijn declaraties aan

ziekenfondsen en de door hem ontvangen eigen bijdragen; die verhouding is voor dat jaar via afrekeningen en verdeellijsten van de Ziekenfondsraad nauwkeurig berekend; op grond van de ervaringen, opgedaan bij het landelijk onderzoek, moet worden aangenomen dat die verhouding in een lopende tandartsenpraktijk nagenoeg constant is; daarom is voor 1975 het aan eigen bijdragen door belanghebbende ontvangen bedrag naar die verhouding berekend uit zijn declaraties aan ziekenfondsen in dat jaar;

de ontvangsten aan kronen zijn berekend door een vermenigvuldigingsfactor van $3 \frac{1}{3}$ toe te passen op de technieknota's; die factor is voor belanghebbendes praktijk voor het jaar 1978 uitgerekend aan de hand van enerzijds de inkooprijzen van kronen en dergelijke en anderzijds de verkoopprijzen daarvan, vermeerderd met de minimaal aan een patiënt in rekening gebrachte kosten voor de verrichtingen die met plaatsing van kronen en dergelijke gepaard gaan; de aldus berekende ontvangsten aan kronen, afgerond f 10.000,--, vormen het minimum dat uit hoofde van geleverde kronen en dergelijke in 1975 door belanghebbende moet zijn ontvangen; er zijn geen aanwijzingen dat het patiëntenbestand of enige andere van belang zijnde factor in 1975 anders was dan in 1978; de in de pleitnota genoemde vermenigvuldigingsfactor 2,3 is gebaseerd op de inkooprijzen in 1981; in dat jaar waren de goudrijzen inmiddels sterk gestegen; daarom komt aan de berekening van die factor geen waarde toe, nog afgezien ervan dat in die berekening wordt voorbijgegaan aan de kosten van verrichtingen die met plaatsing van kronen en dergelijke gepaard gaan;

de reeds geboekte ontvangsten van f 4.959,30 zijn bij de controle in aanmerking genomen bij de berekening van andere ontvangsten dan die ter zake van de levering van kronen; indien dit bedrag overeenkomstig het standpunt van belanghebbende in mindering wordt gebracht op het wegens de levering van kronen berekende bedrag aan ontvangsten betekent dit dat ontvangsten tot voormeld bedrag buiten de belastingheffing zouden blijven;

ten aanzien van de ontvangsten van particulieren is, nu op andere terreinen is gebleken dat de ontvangsten niet zijn verantwoord, het vermoeden gewettigd dat ook deze ontvangsten niet volledig zijn verantwoord; het ter zake in aanmerking genomen bedrag van f 3.500,-- berust op een schatting;

Overwegende omtrent het geschil:

dat belanghebbende niet heeft betwist dat hij in zijn aangifte over het jaar 1975 in niet onbelangrijke mate in zijn praktijkuitoefening in 1975 ontvangen bedragen heeft verzwegen noch ook de stellingen van de inspecteur weersproken dat hij tijdens het bij hem ingestelde onderzoek bewust onjuiste informatie heeft verstrekt, dat hij gegevens heeft achtergehouden en dat hij weloverwogen, systematisch en op relatief grote schaal belastingfraude heeft gepleegd;

dat belanghebbende zijn primaire standpunt dat de navorderingsaanslag behoort te worden vernietigd doet steunen op zijn stelling dat zich hier niet voordoet een geval waarvoor artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen - hierna: de Wet - een mogelijkheid van navordering kent, nu naar zijn mening een nieuw feit in de zin van het eerste lid van dit artikel ontbreekt;

dat naar 's Hofs oordeel de in artikel 16, eerste lid, van de Wet neergelegde beperkingen van de bevoegdheid tot navordering hun grond met name hierin vinden dat een belastingplichtige die in redelijkheid heeft mogen vertrouwen op de juistheid van een aanslag, niet aan navordering behoort te worden onderworpen; dat bij belanghebbende, die willens en wetens in niet onbelangrijke mate praktijkontvangsten niet heeft aangegeven en die - door aan de controlerende ambtenaren onjuiste informatie te verstrekken en voor hen gegevens achter te houden - de juiste uitkomst van het ambtelijk onderzoek in gevaar heeft gebracht, niet een vertrouwen op de juistheid van de aanslag kan

worden geacht aanwezig te zijn geweest;

dat voorts, zoals de inspecteur naar 's Hofs oordeel met juistheid heeft gesteld, de bij het landelijke onderzoek verkregen gegevens hem een breder inzicht hebben verschaft in hetgeen zich afspeelde in de tandheelkundige branche en in het onderkennen van financiële handelingen tussen een tandarts en ziekenfondsen, tandtechnische laboratoria en dentaldepots en dat zulks in de zin van artikel 16 van de Wet een de navordering rechtvaardigend feit vormt, nu pas met gebruikmaking van de nieuw verworven kennis kon worden onderkend waaraan het bij belanghebbendes ontvangstenverantwoording schortte en een zodanig onderkennen bij het eerder plaats gehad hebbende onderzoek redelijkerwijs niet mogelijk was;

dat een en ander, ook in onderlinge samenhang beschouwd, naar 's Hofs oordeel medebrenkt dat het beroep van belanghebbende op de in meergenoemd artikel 16 vervatte beperkingen van de bevoegdheid tot navordering niet gegrond is;

dat belanghebbendes subsidiaire standpunt betrekking heeft op de grootte van de in aanmerking te nemen verzwezen ontvangsten; dat de inspecteur voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat de verzwezen eigen bijdragen in 1975 op f 35.000,-- moeten worden berekend en de ontvangsten voor kronen op f 10.000,-- dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat belanghebbende, wiens uiteindelijke berekening uitmondt in bedragen van f 24.395,-- onderscheidenlijk f 1.747,50, de juistheid van die bedragen aannemelijk dient te maken;

dat belanghebbende daarin voor wat de eigen bijdragen betreft niet is geslaagd, nu de door hem geproduceerde berekening slechts betrekking heeft op door hem in 1975 van patiënten, verzekerd bij het Algemeen Ziekenfonds Y (AZY), ontvangen bedragen en buiten geschil is dat belanghebbende in 1975 bij meer ziekenfondsen was aangesloten en

dat het aannemelijk is te achten dat hij ook bij die andere fondsen verzekerde patiënten zal hebben behandeld en voorts dat hij, zoals bij tandartsen gebruikelijk is, in 1975 ook bedragen zal hebben ontvangen van patiënten, verzekerd bij een ziekenfonds bij hetwelk hij niet was aangesloten; dat belanghebbende dan ook de berekening van de inspecteur, welke mede op laatstvermelde categorieën van ontvangsten betrekking heeft, met het door hem gestelde niet heeft ontkracht;

dat voor wat de ontvangsten voor kronen betreft belanghebbende er evenmin in is geslaagd de juistheid van het door hem daarvoor berekende bedrag aannemelijk te maken; dat immers zijn stelling dat de inspecteur ten onrechte een vermenigvuldig factor van $3 \frac{1}{3}$ heeft gehanteerd in plaats van 2,3 niet houdbaar is, nu de door hem genoemde factor is afgestemd op de goudprijs in 1981 en het van algemene bekendheid is dat die aanzienlijk hoger was dan in 1975 en nu hij bovendien in zijn berekening is voorbijgegaan aan de kosten die aan patiënten in rekening worden gebracht voor verrichtingen die met de plaatsing van kronen gepaard gaan; dat voorts belanghebbende niet heeft ontzenuwd des inspecteurs stelling dat het op het voor de ontvangsten aan kronen berekende bedrag in mindering brengen van f 4.959,30 aan wel geboekte ontvangsten ertoe zou leiden dat ontvangsten tot laatstvermeld bedrag buiten de belastingheffing zouden blijven, nu dit bedrag bij de reconstructie van belanghebbendes ontvangstenverantwoording reeds als een door hem ontvangen bedrag in aanmerking is genomen;

dat met betrekking tot de verzwegen ontvangsten van particuliere patiënten de inspecteur niet nader gemotiveerd heeft gesteld dat naar zijn mening het vermoeden gewettigd is dat belanghebbende, die in 1975 naar hij ook zelf heeft toegegeven op andere terreinen ontvangsten heeft verzwegen, dit ook zal hebben gedaan ten aanzien van ontvangsten van particuliere patiënten; dat belanghebbende naar 's Hofs oordeel terecht de inspecteur heeft tegengeworpen dat

daarmee het bewijs van verzwijging van ontvangsten van particuliere patiënten niet is geleverd; dat de inspecteur hieromtrent en met name ook aangaande het door hem hiervoor in aanmerking genomen bedrag van f 3.500,-, dat op een schatting zijnerzijds berust, geen bewijs heeft geleverd; dat het beroep voor wat dit onderdeel ervan betreft mitsdien gegrond moet worden geoordeeld;

dat met betrekking tot fde verhoging uitsluitend in geschil is of de inspecteur - gelijk belanghebbende subsidiair heeft gesteld – de verhoging gedeeltelijk, namelijk tot 50 percent, had behoren kwijt te schelden;

dat belanghebbende deze stelling erop doet steunen dat de inspecteur naar zijn mening bij afweging van de betrokken belangen de verhoging tot op dat percentage had moeten kwijtschelden en dat hij, door dit besluit niet te nemen, heeft gehandeld in strijd met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur;

dat van een handelen in strijd met enig beginsel van behoorlijk bestuur als hiervoor bedoeld sprake zou zijn, indien de inspecteur door te besluiten geen gedeeltelijke kwijtschelding van de verhoging te verlenen, zou hebben gehandeld in strijd met de in de Leidraad administratieve boeten 1971 neergelegde richtlijnen;

dat in aanmerking genomen dat in het onderwerpelijke geval sprake is van een ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude, waarvoor een verhoging van 100 percent in overeenstemming is met vorenbedoelde richtlijnen, van een handelen in strijd met die richtlijnen niet is gebleken;

dat ook overigens niet is gebleken dat de inspecteur bij het nemen van het besluit tot het niet verlenen van gedeeltelijke kwijtschelding van de verhoging, in strijd heeft gehandeld met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur;

dat dit onderdeel van belanghebbendes beroep mitsdien niet gegrond is;

RECHTDOENDE:

Vermindert de navorderingsaanslag tot één, berekend naar een belastbaar inkomen van f 171.142,--, met handhaving van de overige elementen ervan en onder dienovereenkomstige vermindering van de verhoging.

Bevestigt het bestreden kwijtscheldingsbesluit.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 5 januari 1981 door mr A.C. de Groot, voorzittend raadsheer, L.F. Ploeger, raadsheer en mr J.J.H. Jacobs, raadsheer-plaatsvervanger, in tegenwoordigheid van mr H.A.W. van der Pijl, waarnemend griffier.

Van der Pijl

De Groot

Aangetekend aan
Partijen verzonden:
19 JAN. 1982