

27 oktober 1982

nr. 21.322

DG.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 5 januari 1982 betreffende de aan hem opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1975;

Gezien de stukken;

Overwegende dat aan belanghebbende over het jaar 1975 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting is opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 174.642,--, zulks met toepassing van een verhoging van honderd percent, van welke verhoging de Inspecteur bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit geen kwijtschelding heeft verleend;

Overwegende dat belanghebbende zowel van die navordering aanslag als van dat besluit in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof als vaststaand heeft aangemerkt:

"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 praktijk-ontvangsten 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 Hof vervolgens heeft overwogen, voor zover in cassatie van belang:

"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;

subsidiair:

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;"

Overwegende dat het Hof daarop - na te hebben vermeld dat partijen hun vorenomschreven standpunten doen steunen op hetgeen zij hebben aangevoerd zowel in de in de bestreden uitspraak genoemde stukken als ter zitting - heeft overwogen:

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

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 dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"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 verzwegen ontvangsten; dat de inspecteur voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat de verzwegen 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;"

Overwegende dat het Hof op deze en andere, in cassatie niet meer van belang zijnde, gronden de navorderingsaanslag heeft

verminderd tot een navorderingsaanslag berekend naar een belastbaar inkomen van f 171.142,--, onder dienovereenkomstige vermindering van de verhoging, en het kwijtscheldingsbesluit heeft bevestigd;

Overwegende dat belanghebbende 's Hofs uitspraak bestrijdt met de volgende middelen van cassatie, toegelicht zoals daarachter vermeld:

"Schending althans verkeerde toepassing van het recht; primair met name van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen hierna te noemen: de Wet en van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken doordat het Hof onvoldoende gemotiveerd respectievelijk op gronden welke de beslissing niet kunnen dragen althans onbegrijpelijk zijn, heeft beslist dat een de navorderingsaanslag rechtvaardigend nieuw feit aanwezig is;

subsidiair met name van artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken doordat het Hof is voorbijgegaan aan belanghebbendes berekening van de contante ontvangsten wegens bijbetalingen (op verrichtingen) door ziekenfondspatiënten.

Toelichting:

Primair:

Het uitgangspunt van het Hof voor de beoordeling van de vraag of een de navordering rechtvaardigend nieuw feit aanwezig is namelijk dat 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 redelijk held heeft mogen vertrouwen op de juistheid van een aanslag, niet aan navordering behoort te worden onderworpen, is in strijd met de Wet en de heersende leer.

Volgens artikel 16, lid 1, laatste zin, van de Wet kan een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, geen grond voor navordering opleveren. De Wet legt derhalve het criterium bij de inspecteur en niet, zoals het Hof doet, bij de belastingplichtige. Voor de weerlegging van de stelling van het Hof dat de in het kader van het landelijk branche-onderzoek nieuw verworven kennis een nieuw feit in de zin van artikel 16 van de Wet vormt, moge

belanghebbende de Hoge Raad verwijzen naar de door hem ingediende stukken van het geding.

Subsidiair:

Door geen acht te slaan op de in belanghebbendes pleitnota onder punt 2, voorlaatste zin ("van de verantwoorde ziekenfonds ontvangsten heeft het AZY ca. 85% bijgedragen") gedane mededeling alsmede door voorbij te gaan aan jaarlijkse prijsverhogingen is de beslissing van het Hof onvoldoende onderbouwd;"

Overwegende aangaande het primair aangevoerde middel:

dat het Hof heeft vastgesteld, dat de bij het in 1979 door accountants van de rijksaccountantsdienst landelijk ingesteld diepgaand onderzoek in de tandheelkundige sector verkregen gegevens de Inspecteur een breder inzicht hebben verschaft in hetgeen zich in de tandheelkundige branche afspeelde en in het onderkennen van financiële handelingen tussen een tandarts en ziekenfondsen, tandtechnische laboratoria en dentaldepots;

dat deze vaststelling een feitelijk karakter draagt en niet onbegrijpelijk is, zodat zij in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden;

dat het Hof voorts heeft geoordeeld, dat pas met gebruik making 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 dit oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en voor het overige, als zijnde van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk, in cassatie onaantastbaar is;

dat, uitgaande van voormelde vaststelling en voormeld oordeel, het Hof terecht heeft beslist - wat er zij van de daartoe aangevoerde gronden - dat te dezen sprake is van een de navordering rechtvaardigend feit in de zin van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

dat uit het voorgaande volgt dat dit middel geen doel kan treffen;

Overwegende aangaande het subsidiair aangevoerde middel:

dat belanghebbende klaarblijkelijk beoogt zich erover te beklagen dat het Hof bij het geven van zijn oordeel omtrent de stelling van de Inspecteur, dat de verzwegen ontvangsten - bestaande uit door ziekenfondspatiënten als eigen bijdragen voor door belanghebbende te hunnen behoefte gedane verrichtingen aan belanghebbende contant betaalde bedragen - in 1975 op f 35.000,-- moeten worden berekend, is voorbijgegaan aan hetgeen te dien aanzien door hem is gesteld;

dat echter deze klacht feitelijke grondslag mist;

dat immers het Hof met betrekking tot bovenbedoelde berekening van de Inspecteur heeft geoordeeld, dat belanghebbende die berekening met het door hem gestelde niet heeft ontkracht;

dat derhalve ook dit middel niet tot cassatie kan leiden;

Verwerpt het beroep.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de zeven en twintigste oktober 1900 twee en tachtig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom