

Uitspraak: 30 juni 1983; rolnr. 61/83 M II

Griffie: 510/82

Type: rvdb

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 1976, zomede tegen het besluit, bij het vaststellen van die navorderingsaanslag door de Inspecteur genomen met betrekking tot de daarin begrepen verhoging;

GEZIEN de overige stukken van het geding;

GEHOORD op 11 mei 1983 te 's-Gravenhage ter zitting belanghebbende in persoon en zijn gemachtigde, alsmede de inspecteur;

OVERWEGENDE dat bovengenoemde navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 192.053,-- ten name van belanghebbende en een belastingvrije som van f 8.428,--;

dat de oorspronkelijke aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 161.534,-- ten name van belanghebbende en een belastingvrije som als voormeld;

dat de nagevorderde belasting f 21.973,-- beloopt, over welk bedrag een verhoging van 100% is toegepast, welke verhoging de inspecteur bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit voor 75 percent is kwijtgescholden;

dat het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag; dat de inspecteur heeft geconcludeerd tot handhaving van de bestreden uitspraak, waarmede zal zijn bedoeld handhaving van de navorderingsaanslag;

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 1932, woonde in 1976 tot in de maand juni in een hem in eigendom toebehorend huis te W en in de overige tijd van dit jaar in een door hem gehuurd huis te Z. Hij is tandarts en oefent te V in een gehuurd pand zelfstandig een tandartspraktijk uit.

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. Met gebruikmaking van het bredere inzicht dat door dit onderzoek is verkregen in hetgeen zich in deze branche afspeelt, heeft de rijksaccountantsdienst in 1981 een onderzoek bij belanghebbende ingesteld, betrekking hebbende op de jaren 1976 tot en met 1979.

Bij dit laatstvermeld onderzoek kwam aan het licht dat belanghebbende, die alleen voor particuliere patiënten patiëntenkaarten aanlegde, veel van deze patiëntenkaarten heeft vernietigd, evenals de dagnota's van de tandtechnische laboratoria waarvan hij de zogenaamde techniekstukken betreft. De kasontvangsten van belanghebbende waren slechts in dagtotalen geboekt, in verband waarmee niet kon worden vastgesteld hoe deze ontvangsten zijn samengesteld en van wie ze afkomstig zijn. Op de voor jaren 1977 en later beschikbare afschriften van de dagnota's inzake aan belanghebbende geleverde techniekstukken, welke afschriften de controlerende rijksaccountant van de desbetreffende tandtechnische laboratoria ontving, komen geen namen van patiënten voor.

Ter berekening van de door belanghebbende in de jaren 1976 tot en met 1979 met zijn praktijk behaalde omzet konden bij meervermeld onderzoek aan de hand van de door de ziekenfondsen aan belanghebbende verstrekte afrekeningen de door hem van ziekenfondspatiënten ten minste ontvangen eigen bijdragen worden afgeleid. Het verschil tussen alle door belanghebbende geboekte kasontvangsten en de voormelde, door hem steeds contant ontvangen eigen bijdragen, waarvan het totale bedrag niet in geschil is, welk verschil uitmaakt het totaal van de van particulieren patiënten of van op weekend- of avonddiensten door belanghebbende behandelde patiënten contant ontvangen bedragen, vormt samen met de per bank of giro van particuliere patiënten ontvangen bedragen de omzet van belanghebbende ter zake van verrichtingen voor particuliere patiënten. Door uit deze omzet de bedragen te elimineren welke geen betrekking hebben op behandelingen waarbij techniekwerk is gebruikt, kon het gedeelte van deze omzet volgens belanghebbendes boekhouding worden berekend waarbij techniekstukken een rol hebben gespeeld.

Deze berekening wijst uit dat volgens de boekhouding van belanghebbende voor elk van de jaren 1977 en 1978 dit omzetgedeelte ten minste f 25.000,-- lager is dan uit de dagnota's van de tandtechnische laboratoria kan worden afgeleid. Voor het jaar 19876 kon dit niet worden geconstateerd bij gebreke voor dit jaar van deze nota's en ook van afschriften daarvan. Volgens de boekhouding verschillen de praktijkuitkomsten over het jaar 1976 naar aard en omvang niet wezenlijk van die over de jaren 1977 en 1978. Op grond van het vorenstaande neemt de Inspecteur aan dat belanghebbende ook in 1976 f 25.000,-- ontvangsten van zijn praktijk niet heeft geboekt.

In verband hiermede corrigeerde de Inspecteur het bij de oorspronkelijke aanslag vastgestelde belastbaar inkomen, bij het opleggen van welke aanslag niet van de door belanghebbende gedane aangifte is afgeweken, behalve met de hierna vermelde bedragen van f 2.900,-- en f 705,-- en met een niet in geschil zijnd bedrag van f 1.914,--, met dit bedrag van f 25.000--.

Voorts bleek bij het meervermelde onderzoek dat in de boekhouding van belanghebbende als onkosten van zijn praktijk niet allen met bescheiden aantoonbare bedragen zijn geboekt, maar ook zogenaamde stelposten en wel tot een totaal dat meer dan het dubbele belooft van zodanige posten in het jaar 1975. Deze posten betreffen onkosten die naar geschatte bedragen zijn opgenomen. Deze stelposten verhogen ten dele de overigens door bescheiden gedekte kostenposten. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de navorderingsaanslag niettemin in aftrek aanvaard de helft op f 2.900,-- van het terzake van deze stelposten door hem toen berekende bedrag.

Ook heeft belanghebbende ten laste van de winst over het jaar 1976 gebracht een bedrag van f 805,-- aan kosten ter zake van de telefoonaansluiting in zijn woning te W. Van dit bedrag heeft de Inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag een gedeelte groot f 705,-- niet aan de praktijk van belanghebbende toegerekend.

OVERWEGENDE dat het geschil de volgende vragen betreft:

1. of de navorderingsaanslag had mogen zijn opgelegd, hetgeen door belanghebbende wordt bestreden 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;
2. of de vorenvermelde correcties van het belastbare inkomen met f 25.000,--, f 2.900,-- en f 705,-- terecht zijn toegepast, hetgeen belanghebbende bestrijdt, doch de Inspecteur staande houdt
3. of de Inspecteur de verhoging gedeeltelijk had moeten kwijtschelden, welke vraag belanghebbende bevestigend, doch de Inspecteur ontkennend beantwoord;

OVERWEGENDE dat partijen hun voren omschreven standpunten doen steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in het beroepschrift, onderscheidenlijk het verzoekschrift; dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen ter zitting verder nog het navolgende hebben toegevoegd;

belanghebbende: dat de administratie zo slecht is bijgehouden, komt omdat de praktijk wordt uitgeoefende in een gebied dat ten aanzien van de tandheelkundige voorzieningen als een noodgebied is aan te merken; de aan de tandtechnische laboratoria gedane betalingen worden echter volledig gestaafd door giro- en bankafschriften; de stelposten zijn redelijk geschat;

de Inspecteur: de laatste volzin op bladzijde 8 van het verzoekschrift dient te worden gelezen: "Daarom zou de correctie stelposten f 9.590,-- hebben bedragen."; in de stelposten zitten bedragen die via nota's al in de boekhouding zijn gekomen;

OVERWEGENDE omtrent het geschil:

ten aanzien van de eerste vraag:

dat belanghebbende zijn stelling dat artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen navordering niet toelaat, omdat een nieuw feit in de zin van het eerste lid van dit artikel zou ontbreken, hierop doet steunen dat zijn boekhouding, behoudens een bedrag van f 1.914,-- juist is;

dat dit laatste evenwel de tweede voor het geschil van belang zijnde vraag betreft en, indien het antwoord op die vraag dient te luiden dat winstcorrecties nodig zijn, het van het nader gebleken zijn van de feiten dienaangaande afhangt of een de navordering rechtvaardigend nieuw feit aanwezig is;

dat de Inspecteur voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat bij het juist bevonden zijn van de door hem gestelde correcties op de winst van zulk een nieuw feit sprake is;

dat belanghebbende geen feiten en omstandigheden heeft aangedragen waaruit is af te leiden dat deze stelling van de Inspecteur onjuist zou zijn;

ten aanzien van de tweede vraag:

dat de Inspecteur voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat belanghebbende f 25.000,-- ontvangsten van zijn praktijk niet heeft aangegeven;

dat vaststaat dat belanghebbende geen patiëntenkaarten voor ziekenfondspatiënten heeft aangelegd, veel van zulke kaarten voor particuliere patiënten heeft vernietigd en eveneens vernietigd heeft van tandtechnische laboratoria ontvangen dagnota's voor aan hem geleverd techniekwerk;

dat het Hof mede gelet op deze vaststaande feiten, alsmede op hetgeen vaststaat omtrent deze ontvangsten, het betoog van de Inspecteur omtrent deze f 25.000,-- overtuigend acht en mitsdien de onderwerpelijke correctie door de Inspecteur van het belastbare inkomen als juist aanvaardt;

dat voorts vaststaat dat belanghebbende onder de onkosten van zijn praktijk stelposten heeft begrepen, dit zijn geschatte bedragen voor bepaalde soorten van onkosten; dat volgens belanghebbende deze posten voor 1976 in totaal bedroegen f 9.590,--, terwijl de Inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag hiervoor heeft aangenomen f 5.800,--;

dat de Inspecteur onweersproken heeft gesteld dat belanghebbende uit hem tijdens een eerder op een vroeger jaar betrekking hebbend, van de zijde van de Inspecteur ingesteld onderzoek gedane mededelingen kon weten dat hij meer aandacht moest besteden aan het bewijzen van zijn onkosten; dat desondanks volgens belanghebbendes boekhouding de niet door bewijsstukken gestaafde kosten van belanghebbendes praktijk in 1976 meer dan verdubbeld zijn in vergelijking met die van 1975;

dat in casu een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat tegenover de door de Inspecteur voldoende gemotiveerde bestrijding van de hoogte van bepaalde onkosten van belanghebbendes praktijk, waaronder telefoonkosten, belanghebbende de door hem gestelde bedragen aannemelijk dient te maken;

dat belanghebbende, die te dezen slechts aanvoert dat van redelijke schattingen sprake is, dit bewijs niet heeft geleverd;

dat het Hof mitsdien ook hier de door de Inspecteur aangebrachte correcties als juist aanvaardt;

ten aanzien van de derde vraag:

dat belanghebbende met betrekking tot de verhoging stelt dat de Inspecteur, die geen enkele kwijtschelding heeft verleend, daardoor beginselen van behoorlijk bestuur heeft geschonden, bevoegdheden heeft misbruikt dan wel belangen op onredelijke wijze heeft afgewogen;

dat belanghebbende zulks niet aannemelijk heeft gemaakt;

dat het Hof ook niet op andere wijze is gebleken dat de Inspecteur te deze in strijd met enig in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur heeft besloten;

dat het Hof, wellicht ten overvloede, nog opmerkt dat voor het geval belanghebbende mocht hebben bedoeld te stellen dat geen verhoging had mogen zijn opgelegd, ook in zoverre van een ongegrond beroep sprake is; dat toch de in een navorderingsaanslag begrepen belasting volgens artikel 18, lid 1, van de Algemene wet in zake rijksbelastingen met honderd percent wordt verhoogd, behoudens voor zover het niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven; dat belanghebbende de afwezigheid van opzet of grove schuld, hetgeen is een wat laakbaarheid betreft aan opzet grenzende grove onachtzaamheid, dient te bewijzen; dat belanghebbende ook dit bewijs niet heeft geleverd;

ten aanzien van het beroepschrift in zijn geheel:

dat de bezwaren ongegrond zijn;

RECHTDOENDE:

Handhaaft de navorderingsaanslag, waarvan beroep.

Bevestigt het bestreden kwijtscheldingsbesluit.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 30 juni 1983, door Mr. A. Vonk Noordegraaf, Mr. C.M. Ligtelijn-van Bilderbeek en L.F. Ploeger, raden, in tegenwoordigheid van mr. J.W. baron van Knobelsdorff, waarnemend griffier.

Van Knobelsdorff

Vonk Noordegraaf

Aangetekend aan
partijen verzonden:

31 AUG. 1983