

TYP.P.H.

BELASTINGKAMER.

Nr. 4960/1984

28 maart 1989.

HET GERECHTSHOF TE 's-HERTOGENBOSCH.

UITSPRAAK.

Uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, derde enkelvoudige Belastingkamer, op het beroepschrift van de heer X, wonende te Z, tegen de hem door de Inspecteur der directe belastingen te opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1978, aanslagnummer 123.45.678.H87.

1. De stukken van het geding.

Hiertoe behoren

- een door belanghebbende in de eerste hierna te melden zitting, met toestemming van de Inspecteur, in het geding gebrachte verklaring van W te V,
- een door belanghebbende tijdens de hierna vermelde tweede gehouden zitting voorgedragen en overgelegde pleitnota, en
- na de eerste en na de tweede gehouden zitting gevoerde briefwisselingen met partijen ten aanzien waarvan telkens het bepaalde in artikel 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken toepassing heeft gevonden.

2. De mondelinge behandeling.

Er zijn zittingen gehouden op 15 september 1986 en 30 oktober 1987, beide te R. Op beide zittingen zijn verschenen en gehoord belanghebbende, vergezeld van zijn gemachtigde de heer A, verbonden aan Accountants-administratieconsulenten B te U, alsmede de Inspecteur.

3. De navorderingsaanslag.

Deze is opgelegd naar een belastbaar inkomen voor belanghebbende van fl. 35.791,-- en voor zijn echtgenote van fl. 11.225,--, met een verhoging van 100 percent, van welke verhoging de Inspecteur vervolgens 50% heeft kwijtgescholden, terwijl de primitieve aanslag was opgelegd naar een belastbaar inkomen van fl. 33.013,-- voor belanghebbende en van fl. 10.531,-- voor zijn echtgenote.

Voor het indienen van de aangifte voor het onderhavige jaar was op verzoek van de toenmalige gemachtigde van belanghebbende uitstel verleend tot 1 maart 1980. Het aangiftebiljet is ingeleverd op 23 juli 1979. De navorderingsaanslag is gedagtekend 30 november 1984. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de navorderingsaanslag terwijl de Inspecteur concludeert tot handhaving daarvan.

4. De feiten.

Aan de hand van de stukken en het verhandelde ter zitting stelt het Hof de volgende feiten vast: Belanghebbende, die in 1934 is geboren, is kuikenmester. Daarnaast verricht hij enige landbouwactiviteiten. De bruto-winst op het mestkuikenbedrijf bedroeg in het onderhavige jaar fl. 115.750,72. Belanghebbendes bedrijfswinst beliep fl. 53.069,21 voor belastingen. Belanghebbende betrok op contractbasis kuikenvoer van C B.V. te T. De na zekere tijd vetgemeste kuikens werden door belanghebbende geleverd aan D B.V. te S (hierna: D) welke een kippenslachterij exploiteerde.

D betaalde de door haar van de kuikenmesters, waaronder belanghebbende, ingekochte mestkuikens uit aan de voerleveranciers die op hun beurt deze bedragen, onder verrekening van het door hen aan de kuikenmesters geleverde voer, aan deze doorbetaalden.

60% tot 80% van de door D ingekochte mestkuikens was afkomstig van onder contract met voerleveranciers staande kuikenmesters.

Bij aflevering door de kuikenmester werden de kuikens door een vrachtauto van D opgehaald. Op een herkomstverklaring, in te vullen door de kuikenmester, werd het aantal ingeladen mestkuikens vermeld. Deze herkomstverklaring diende als basis voor afrekening door D met de voerleverancier c.q. de kuikenmester en tevens als basis voor het door de Veterinaire Dienst van het Ministerie van Landbouw en Visserij af te geven keuringsbewijs.

Naar aanleiding van een controle van de Rijksaccountantsdienst (RAD) bij D heeft de Inspecteur de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd. Volgens de uitkomsten van dit onderzoek zouden op grote schaal naast inkopen door D op naam van de leveranciers/kuikenmesters contante inkopen van dezelfde kuikenmesters hebben plaats gevonden.

Na het RAD-onderzoek heeft D de gegevens inzake de contante inkopen vernietigd. Met betrekking tot belanghebbende zijn door de Inspecteur in het geding gebracht:

- als bijlage bij het verzoekschrift een ambtsedige verklaring van 4 april 1985 van de Rijksaccountant E betreffende door belanghebbende onder meer op 21 juli 1978 en 29 september 1978 aan D geleverde mestkuikens waarvan beide malen een deel door D niet ten name van belanghebbende maar als contante inkoop zonder naamsvermelding zou zijn geboekt; een en ander was door de Rijksaccountant afgeleid uit de aansluiting die er bestond tussen enerzijds de op naam van belanghebbende gestelde levering plus een op dezelfde dag genoteerde "contante" levering en anderzijds het aangevoerde aantal mestkuikens ten name van belanghebbende zoals vermeld in het keuringsrapport van de Veterinaire Dienst;

- bij de eerste briefwisseling

- a. een brief van F, Kringdirecteur van de Rijksdienst voor de Keuring van Vee en Vlees, gedagtekend 27 november 1986, inhoudende dat

het aantal ter keuring aangeboden kuikens correspondeert met het aantal op de door de kuikenmesters in te vullen herkomstverklaring, waarbij de Kringdirecteur opmerkt dat deze verklaringen ook wel door de vrachtwagenchauffeurs worden ingevuld, dat die verklaringen soms niet ondertekend zijn en dat er aldus wel verschil bestaat tussen de theorie en praktijk;

b. een proces-verbaal van verhoor van de volgende personen:

1. G, ex-directeur van D, die op 1 december 1986 de door de Rijksaccountant geschetste gang van zaken met betrekking tot de contante inkopen bevestigt en verklaart dat het contante geld via de heer H van C B.V. bij de respectievelijke mesters terecht kwam;

2. H, verkoopleider van C B.V.

mengvoederfabriek te T, die op 8 december 1986 bevestigt enveloppen met geld van D te hebben meegenomen voor mesters die klant van C B.V. waren, zij het dat hij verklaart niet te weten waartoe dat geld diende.

3. I, in 1981 financieel economisch directeur van D en belast met inkoopzaken, die op 8 december 1986 verklaart dat keuringsbewijzen van de Veterinaire Dienst en herkomstbewijzen op elkaar dienen aan te sluiten, dat herkomstbewijzen worden ingevuld door de kuikenmester zelf of chauffeurs van D en dat contante betalingen plaatsvonden op verzoek van de kuikenmesters;

4. J, chauffeur van D, die op 10 december 1986 verklaart dat voor de aanvang van de rit de vrachtauto leeg werd gewogen, dat hij vervolgens langs één of meerdere mesters reed om kuikens te laden, dat hij de volgeladen auto woog, dat het niet altijd mogelijk was om de ingeladen kuikens zo te scheiden dat men wist welke kuikens van welke mester waren, dat het aantal ingeladen kuikens bij benadering wordt bepaald omdat er wel eens een kip wegvliegt of één te weinig in een krat zit, dat de mester zelf of de chauffeur de herkomstverklaring invult, dat de mester altijd de gegevens voor het invullen verstrekt, dat de verklaring niet altijd wordt ondertekend en dat de Veterinaire Dienst de aantallen van de herkomstverklaring overneemt;

c. een model herkomstverklaring.

De nagevorderde belasting is als volgt berekend:

A. berekening omzetcorrectie

21 juli 1978

inkoopfactuur D ten name

van belanghebbende nr. 192 1.780 stuks

contantbon nr. 224 720 stuks

2.500 stuks

Keuringsbewijs Veterinaire Dienst

nr. 192 ten name van belanghebbende: 2.540 stuks

correctie door de Inspecteur: fl. 1.644,38.

B. 29 september 1978.

inkoopfactuur D ten name

van belanghebbende nr. 276 10.096 stuks

contantbon nr. 265 694 stuks

10.790 stuks

Keuringsbewijs Veterinaire Dienst

nr. 272 ten name

van belanghebbende 10.790 stuks

correctie door de Inspecteur fl. 1.828,13.

Nagevorderde enkelvoudige belasting totaal fl. 3.472,51, welke leidt tot een verhoging van het belastbare inkomen van belanghebbende met fl. 2.778,01 en van zijn meewerkende echtgenote van fl. 694,50.

Belanghebbende heeft in de eerste gehouden zitting in het geding gebracht een verklaring van 27 november 1985 van J, de in voornoemd proces-verbaal van de Rijksaccountant verhoorde chauffeur van D, waarin deze verklaart:

“dat tezamen met kuikens, die van de heer X afkomstig waren,

kuikens zijn vervoerd welke bij andere mesters waren opgeladen. dat zeer wel mogelijk is dat hij, kuikens afkomstig van andere mesters, tezamen met de kuikens afkomstig van X op één herkomstverklaring heeft verantwoord. dat het hem bekend is dat deze verklaring wordt gebruikt in een beroepsprocedure voor het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch door X tegen een navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1978".

Na in de tweede vermelde zitting een beroep gedaan te hebben op de kort daarvoor in een fiscaal tijdschrift voor het eerst gepubliceerde resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 7 november 1968, nr. B68/12738 heeft belanghebbende bij de na die tweede gehouden zitting gevoerde briefwisseling nog een exemplaar van de Uitstelregeling Belastingconsulenten, uitgegeven door het Ministerie van Financiën in maart 1973, in het geding gebracht.

5. Het geschil.

In geschil zijn de volgende vragen:

- a. heeft de Inspecteur terecht de belasting van belanghebbende nagevorderd ter zake van door belanghebbende niet-geboekte contante verkopen van mestkuikens, en, indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord,
- b. is de navorderingsaanslag opgelegd binnen de vijfjaarstermijn als bedoeld in artikel 16, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

6. De standpunten van partijen.

Deze zijn verwoord in de van ieder van hen afkomstige stukken. Ter zitting is daaraan nog het volgende toegevoegd:

6.1. Belanghebbende.

Uit alles, zowel uit de door de Inspecteur overgelegde verklaringen als uit de verklaring van de chauffeur J blijkt steeds dat slordig met het noteren van aantallen is omgesprongen. De kuikens worden 's nachts geladen. Dat gaat dan niet erg secuur. Hoewel de Inspecteur de desbetreffende bescheiden wegens vernietiging daarvan door D niet allemaal meer kan tonen, wil hij niet bestrijden dat de door de Rijksaccountant in zijn verklaring genoemde aantallen inderdaad op zijn naam op de desbetreffende herkomstverklaringen, inkoopfacturen van D en keuringsbewijzen van de Veterinaire Dienst hebben gestaan. Probleem is evenwel dat hij nimmer contant geld heeft ontvangen. De Rijksaccountant heeft naar zijn mening zijn werk niet goed gedaan door niet de persoon bij D te horen die daadwerkelijk de contante betalingen heeft geregeld. Eerst achteraf heeft hij gehoord dat ook andere kuikenmesters met dezelfde problemen zijn geconfronteerd.

6.2. De Inspecteur.

Hij wil benadrukken dat alle respektievelijke betrokkenen bij het invullen van de herkomstverklaring, de inkoopfacturen en de keuringsbewijzen belang hebben bij een juiste invulling. Dat slordig met aantallen zou zijn omgesprongen, zoals belanghebbende betoogt, bestrijdt hij. Aan de door belanghebbende ingebrachte verklaring van chauffeur J hecht hij weinig waarde. Deze persoon wilde niet op zijn verzoek ingaan voor een gesprek op de inspectie of het op schrift stellen van een verklaring. Telefonisch heeft deze chauffeur hem meegedeeld dat het normaal was dat bij het laden van mestkuikens op elk adres werd geteld en het aantal op de herkomstverklaring werd genoteerd. In 1981 hebben zich bij belanghebbende dezelfde problemen voorgedaan. Ook toen was er op verscheidene data en tot grotere aantallen aansluiting tussen de keuringsbewijzen van de Veterinaire Dienst enerzijds en op naam van belanghebbende geboekte inkopen en contante inkopen anderzijds.

7. De beoordeling van het geschil.

(met betrekking tot de eerste in geschil zijnde vraag).

7.1. De Inspecteur, op wie in dezen de bewijslast rust, heeft gemotiveerd naar voren gebracht dat ter zake van door belanghebbende geleverde mestkuikens bedragen in contanten zijn uitbetaald welke niet in belanghebbendes omzet en winst zijn opgenomen.

7.2. De Inspecteur baseert zich voor zijn stellingname op met elkaar overeenstemmende en op elkaar aansluitende ten name van belanghebbende gestelde gegevens uit de administratie van D -herkomstverklaringen, inkoopfacturen-, alsmede op bonnen van contante inkopen en op eveneens ten name van belanghebbende gestelde keuringsrapporten van de Veterinaire Dienst.

Voorts heeft de Inspecteur verklaringen ingebracht van indertijd bij D werkzame personen die de gang van zaken omtrent de niet op naam gestelde inkopen van kuikenmesters bevestigen.

7.3. Belanghebbende heeft ter zitting verklaard niet te willen bestrijden dat op zijn naam de door de Rijksaccountant genoemde aantallen kuikens op de herkomstverklaringen, inkoopfacturen en keuringsbewijzen hebben gestaan, dit ondanks dat de Inspecteur deze bescheiden niet meer kan tonen.

7.4. Belanghebbende heeft evenwel zijn twijfels geuit omtrent de zorgvuldigheid van de aantallenregistratie in alle stadia van het proces, te weten van het laden bij de kuikenmesters door de chauffeur van D tot en met de keuring door de Veterinaire Dienst, aan welke twijfel hij vervolgens de conclusie verbindt dat de Inspecteur niet is geslaagd in zijn bewijsvoering en dat de navorderingsaanslag dient te worden vernietigd.

7.5. Met de Inspecteur is het Hof van mening dat niet valt in te zien dat de betrokkenen bij het in 7.4. hiervoor bedoeld proces, in strijd met ieders belang, het zo juist mogelijk invullen van de diverse bonnen en verklaringen slordig zouden verrichten. De hieromtrent als enige gerichte en onder de feiten opgenomen door chauffeur J tegenover de Rijksaccountant afgelegde verklaring, geeft het Hof geen aanleiding te veronderstellen dat er in betekenende mate verschillen in aantallen zouden zijn opgetreden. De eerder afgelegde verklaring van 27 november 1985 van chauffeur J, door belanghebbende in de eerste zitting overgelegd, geeft het Hof geen aanleiding tot een ander oordeel.

7.6. Ook anderszins ziet het Hof in hetgeen door belanghebbende is aangevoerd geen aanleiding om de bewijsvoering door de Inspecteur als onvoldoende terzijde te schuiven.

(met betrekking tot het tweede geschilpunt).

7.7. Vaststaat dat het aangiftebiljet op 23 juli 1979 is ingeleverd. Belanghebbende heeft aangevoerd dat de navorderingstermijn derhalve, gelet op de resolutie van 7 november 1968, nr. B68/12738 (gepubliceerd in Fiscaal Weekblad FED van 3 september 1987, pagina 1397) op 23 april 1984 is verstreken en dat de onderhavige navorderingsaanslag, gedagtekend 30 november 1984 buiten de termijn is opgelegd.

De Inspecteur heeft die conclusie van belanghebbende betwist.

7.8. In het voorlopig verslag met betrekking tot het wetsontwerp Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (zitting 1955-1956, nummer 4080), pagina 4, rechterkolom en pagina 5, linkerkolom, vragen leden van de vaste Commissie voor de Financiën zich bij artikel 16, lid 3, van het ontwerp af of "de bepaling, opgenomen in de laatste zin, niet op zeer vele administratieve bezwaren (zou) stuiten, zowel aan de zijde van de belastingplichtige als aan die van de

belastingadministratie, omdat in de gevallen, dat een navordering moet worden opgelegd, op de grens van het verstrijken der termijnen nagegaan moet worden welk uitstel de belastingplichtige voor de aangifte heeft gehad? Zouden er geen moeilijkheden kunnen ontstaan in de gevallen, dat de belastingplichtige binnen het verstrijken van de uitsteltermijn de aangifte heeft ingediend?".

In de memorie van antwoord wordt naar aanleiding van die vragen opgemerkt (pagina 8, rechterkolom): "Uit het vorenstaande kan tevens blijken, dat, aangezien beslissend is de termijn, gedurende welke het uitstel is verleend, zich evenmin administratieve bezwaren zullen voordoen indien de belastingplichtige voor het verstrijken van de uitsteltermijn aangifte heeft gedaan."

Zo de tekst van artikel 16, lid 3, derde volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen al aanleiding tot twijfel zou geven, uit de wetsgeschiedenis moet worden geconcludeerd dat de termijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag wordt verlengd met de duur van het door de Inspecteur verleende uitstel en niet met de eventueel kortere looptijd van het daadwerkelijk door een belastingplichtige genoten uitstel. Bij de in 7.7. weergegeven stelling van belanghebbende moet derhalve voorop worden gesteld dat gelet op de tekst en de wetsgeschiedenis van artikel 16, lid 3, derde volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de onderhavige navorderingsaanslag tijdig is opgelegd. De vraag moet dan worden beantwoord of op grond van de door belanghebbende genoemde resolutie in het onderhavige geval als verleend uitstel moet worden aangemerkt de periode tussen 1 april 1979 en de datum van inlevering van het aangiftebiljet, 23 juli 1979, in welk geval de navorderingsaanslag te laat zou zijn opgelegd.

Uit het gestelde in onderdeel 5. van die resolutie leidt het Hof af dat slechts in de in dat onderdeel bedoelde situatie - namelijk waarin geen zekerheid bestaat dat een uitstel als een verleend uitstel in de zin van de wet kan worden aangemerkt, in welk geval de inspecteur wordt voorgeschreven de belastingconsulent te verzoeken een belastingplichtige tijdig uit te nodigen schriftelijk te verklaren dat hem

op een namens hem door zijn belastingconsulent gedaan verzoek door de inspecteur uitstel voor de inlevering van het aangiftebiljet is verleend tot een uitdrukkelijk te noemen datum - de termijn van uitstel heeft geduurd van 1 april van het jaar waarin het aangiftebiljet is uitgereikt tot de bij het uitstel bepaalde uiterste inleveringsdatum of zoveel korter als het biljet eerder is ingeleverd.

In het onderhavige geval heeft belanghebbende blijkens de stukken door het inleveren van een Bb-biljet uitstel verkregen voor het indienen van een aangiftebiljet tot 1 juli 1979 en vervolgens door het indienen van een NVA-biljet in het kader van de Uitstelregeling belastingconsulenten tot 1 maart 1980.

Beide biljetten zijn ingediend door het kantoor van belanghebbendes toenmalige gemachtigde. Met betrekking tot de verzoeken om uitstel voor het indienen van het aangiftebiljet kon en mocht de Inspecteur, nu zij afkomstig waren van een professioneel advieskantoor, er redelijkerwijs van uitgaan dat zij waren gedaan met instemming van belanghebbende, zodat dit kantoor in zoverre -zo niet krachtens volmacht dan toch met vergunning van de Inspecteur- als vertegenwoordiger van belanghebbende kon en mocht worden aangemerkt.

Het Hof gaat er derhalve van uit dat aan belanghebbende op zijn verzoek, althans met zijn al dan niet uitdrukkelijke instemming, via zijn gemachtigde uitstel voor het indienen van zijn aangiftebiljet is verleend tot 1 maart 1980 en dat de in onderdeel 5. van de resolutie bedoelde onzekerheid zich in casu niet voordoet.

De conclusie van het Hof is dan ook dat het gestelde in de door belanghebbende aangehaalde resolutie er niet toe leidt dat de onderhavige navorderingsaanslag, in weerwil van de wettelijke regeling, te laat is opgelegd en om die reden moet worden vernietigd.

7.9. Naar aanleiding van de tekst van de Uitstelregeling belastingconsulenten van maart 1973 concludeert belanghebbende eveneens dat de navorderingsaanslag te laat is opgelegd.

De door belanghebbende genoemde uitstelregeling houdt onder meer

het volgende in (uitgave maart 1973) :

"III VERLENGD UITSTEL

6. Een verlengd uitstel is mogelijk voor de aangiftebiljetten die u niet vóór 1 juli kunt inleveren.

Het kan lopen tot 1 november of - zo nodig - tot 1 maart daaropvolgend.

7.....

8. het verlengde uitstel wordt geacht te zijn verleend onder de navolgende voorwaarden:

a. de aangiftebiljetten dienen in elk der beide perioden geleidelijk te worden ingeleverd (zie ook punt 2), dat wil dus in het algemeen zeggen dat na het verstrijken van iedere maand ongeveer een evenredig gedeelte van het totaal in een periode in te leveren aantal biljetten, moet zijn terugbezorgd;".

Het gestelde in die regeling doet de vraag rijzen of gelet op het feit dat het kantoor van de gemachtigde van belanghebbende zich heeft verbonden om in de periode van 1 juli tot 1 maart van het daaropvolgende jaar maandelijks ongeveer 12,5% van de aangiftebiljetten waarvoor verlengd uitstel is verleend, in te leveren, als verleend uitstel als bedoeld in artikel 16, lid 3, derde volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is aan te merken de periode gedurende welke het uitstel effectief is genoten, dat is van 1 april tot de eerste van de maand, volgend op die waarin een aangiftebiljet is ingediend, in het onderhavige geval derhalve een periode van vier maanden.

In het voorlopig verslag van de Commissie van Rapporteurs voor eerdergenoemd wetsontwerp (Eerste Kamer der Staten-Generaal, zitting 1958-1959, nummer 4080) wordt naar aanleiding van de

regeling in artikel 11, lid 3, en artikel 16, lid 3, van het ontwerp onder meer opgemerkt:

"Sommige leden achten de voorgestelde regeling bezwaarlijk, daar het uitstel immers over het algemeen massaal en zonder registratie wordt verleend." (pagina 6, linkerkolom).

In de memorie van antwoord aan de Eerste Kamer (pagina 7, rechterkolom) wordt dienaangaande het volgende opgemerkt: "In de door sommige leden gemaakte opmerking, dat zij de voorgestelde regeling bezwaarlijk achten, daar het uitstel over het algemeen massaal wordt verleend, menen de ondergetekenden de vrees te kunnen bespeuren, dat de regeling in die gevallen onzekerheid zou doen ontstaan omtrent het einde van de termijn, waarbinnen de aanslag of navorderingsaanslag dient te worden vastgesteld. Deze vrees berust op de onjuiste veronderstelling, dat bij een "massaal" verlenen van uitstel geen registratie zou plaatsvinden. De inspecteur houdt immers in zijn administratie aantekening van elk verleend uitstel. Dit geldt niet alleen voor de incidentele uitstellen, maar ook voor ieder geval, waarin wordt gebruikt gemaakt van het z.g. "automatische uitstel" - dat wordt verleend, indien op de voet van artikel 9, tweede lid, gegevens worden verstrekt voor het opleggen van een voorlopige aanslag - of waarin de uitstelregeling ten behoeve van de belastingconsulenten toepassing vindt.".

Uit de wetsgeschiedenis als hier weergegeven trekt het Hof de volgende conclusies:

- 1) met betrekking tot de uitstelregeling voor belastingconsulenten zoals die van toepassing was ten tijde van de totstandkoming van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, moest als verleend uitstel in de zin van artikel 16, lid 3, derde volzin, van die Wet, worden aangemerkt het door de Inspecteur verleende uitstel zoals dat door hem was geregistreerd en niet het daadwerkelijk door een belastingconsulent voor het indienen van de aangifte genoten uitstel, en
- 2) waar het Hof geen aanwijzingen heeft dat de Uitstelregeling belastingconsulenten, die van toepassing was in het onderhavige jaar, op dit punt afwijkend is van de hiervoor in 1) bedoelde uitstelregeling,

heeft te gelden dat ook ten aanzien van de eerstbedoelde uitstelregeling onder verleend uitstel moet worden verstaan het door de Inspecteur tot 1 november of 1 maart daaropvolgend verleende uitstel.

Het Hof ziet de juistheid van de hiervoor onder 2) getrokken conclusie bevestigd door het volgende.

a) Uit de in 7.8. en hier genoemde parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever van oordeel was dat zich bij de beantwoording van de vraag of een navorderingsaanslag binnen een daarvoor gestelde termijn is opgelegd ingeval de aangifte voor het verstrijken van de uitsteltermijn is ingediend, geen administratieve bezwaren zouden voordoen aangezien beslissend is de termijn, gedurende welke het uitstel is verleend. Met die geschiedenis strookt niet de opvatting dat als verleend uitstel op grond van de Uitstelregeling belastingconsulenten heeft te gelden het door een belastingconsulent daadwerkelijk genoten uitstel. Als die opvatting juist zou zijn geven de belastingconsulenten zelf invulling aan wat als verleend uitstel heeft te gelden met het risico van de administratieve problemen, die de wetgever nu juist heeft onderkend en willen vermijden.

b) De tekst van de Uitstelregeling belastingconsulenten zelf geeft geen aanknopingspunten voor de opvatting dat in afwijking van de tekst van artikel 16, lid 3, derde volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en in afwijking van de wetsgeschiedenis, onder een uitstel dat is verleend op grond van bedoelde regeling, voor de termijn waarbinnen mag worden nagevorderd moet worden verstaan het daadwerkelijk genoten uitstel.

Het Hof merkt op dat in de hiervoor weergegeven tekst van de uitstelregeling bij 8. niet staat: "Het verlengde uitstel wordt verleend", maar: "Het verlengde uitstel wordt geacht te zijn verleend", terwijl waar wordt gesproken over voorwaarden, het niet gaat om ontbindende voorwaarden in die zin dat bij niet-naleving de uitstelregeling voor de betrokken consulent wordt ingetrokken. De sanctie op niet-naleving bestaat daarin dat in het volgend jaar ten aanzien van de betreffende belastingconsulent een andere regeling

wordt getroffen, dan wel uitsluiting van de regeling plaats heeft.

c) In het NVA-biljet dat in het onderhavige geval door het kantoor van de gemachtigde van belanghebbende is ingediend, is verzocht om verlenging van het uitstel voor de inlevering van het aangiftebiljet inkomstenbelasting 1978 tot 1 maart 1980 en is niet gevraagd om verlenging van de termijn tot 1 november 1979 of tot het moment van eerdere inlevering.

Het Hof komt tot de slotsom dat de Uitstelregeling belastingconsulenten (uitgave maart 1973) niet tot gevolg heeft dat in afwijking van de wettelijke regeling van artikel 16, lid 3, derde volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, als verleend uitstel moet worden aangemerkt het door een belastingplichtige via genoemde uitstelregeling daadwerkelijk genoten uitstel.

De conclusie is dan ook dat de navorderingsaanslag, anders dan belanghebbende stelt, binnen de termijn als bedoeld in artikel 16, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is opgelegd.

7.10 Het vorenoverwogene brengt mee dat het beroep van belanghebbende niet gegrond is.

8. De beslissing.

Handhaaft de navorderingsaanslag.

Aldus vastgesteld op 28 maart 1989 door de heer mr. J.B.H. Röben, lid van voormelde Kamer, in tegenwoordigheid van mevrouw J. Sips-Strik, waarnemend-griffier.

Sips-Strik

Röben

Aangetekend aan partijen verzonden op: -3 MEI 1989