

uitspraak

RECHTBANK LEEUWARDEN

Sector bestuursrecht

Zaaknummers: AWB 10/2318, AWB 10/2319, AWB 10/2321, AWB 10/2322 en AWB 09/508

uitspraak van de meervoudige kamer van 23 december 2011 in de zaken tussen
X wonende te Z eiser,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Noord, kantoor W, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiser de volgende (navorderings)aanslagen en boete opgelegd alsmede beschikkingen heffingsrente vastgesteld:

voor het jaar 1999 (AWB 10/2318)

- een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (LB/PVV), berekend naar een belastbaar inkomen van f 191.208 (€ 86.766) (aanslagnummer 1234567.H.97), alsmede een beschikking heffingsrente voor een bedrag van f 12.157 (€ 5.516).

voor het jaar 2000 (AWB 10/2319)

- een navorderingsaanslag IB/PVV, berekend naar een belastbaar inkomen van f 160.878 (€ 73.003) (aanslagnummer 1234567.H.07), alsmede een beschikking heffingsrente voor een bedrag van f 11.986 (€ 5.439).

voor het jaar 2002 (AWB 10/2321 en AWB 09/508)

- een aanslag IB/PVV, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 122.819 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 17.699 (aanslagnummer 1234567.H.26), alsmede een beschikking heffingsrente voor een bedrag van € 5.232.

(AWB 10/2321)

- een aanslag Wet Arbeidsongeschiktheidsverzekering Zelfstandigen (WAZ), berekend naar een premie-inkomen van € 38.118 (aanslagnummer 1234567.W.26). (AWB 09/508)

voor het jaar 2003 (AWB 10/2322)

- een aanslag IB/PVV, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 199.602 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 67.321 (aanslagnummer alsmede bij beschikking een vergrijpboete van € 35.000 en een beschikking heffingsrente voor een bedrag van € 13.606.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 11 februari 2009 de aanslag WAZ en bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar van 17 februari 2009 de

(navorderings)aanslagen IB/PVV, de boetebeschikking en de beschikkingen heffingsrente gehandhaafd.

Eiser heeft daartegen bij brief van 14 februari 2009, ingekomen bij verweerder op 17 februari 2009, beroep ingesteld. Verweerder heeft het beroepschrift met begeleidende brief van 25 februari 2009 doorgezonden naar de rechtbank.

Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Eiser heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijk gerepliceerd. Verweerder heeft niet gedupliceerd.

Eiser heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder.

Eiser is bij brief van 18 oktober 2010 opgeroepen om in persoon te verschijnen of zich te laten vertegenwoordigen door een gemachtigde. Vervolgens heeft eiser bij brief van 25 oktober 2010 verzocht om uitstel van de behandeling ter zitting. Dit verzoek heeft de rechtbank bij brief van 29 oktober 2010 gemotiveerd afgewezen.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 22 november 2010 te Leeuwarden. Eiser is daar in persoon verschenen, vergezeld door V en U. Namens verweerder zijn verschenen T, S, R en Q.

De beroepen zijn ter zitting gezamenlijk behandeld met de beroepen met procedurenummers AWB 10/2320 LB/PVV en AWB 09/507 WAZ. Partijen hebben ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan aan de rechtbank en aan elkaar overgelegd. De rechtbank heeft bij de pleitnota van verweerder behorende bijlagen als tardief aangemerkt en overlegging daarvan geweigerd.

Na de zitting heeft de rechtbank met dagtekening 6 december 2010 een brief met bijlagen van eiser ontvangen. Deze stukken betreffen de bijlagen "F-serie" bij het beroepschrift.

Overwegingen

Feiten

1. Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:
2. Eiser is neuroloog en psychiater en werkzaam als zenuwarts. Hij drijft in de vorm van een eenmanszaak een eigen praktijk voor psychotherapie. De onderneming is gevestigd op het adres pand 2 te A.
3. Voor de onderneming worden tevens werkzaamheden verricht door H. H is klinisch psychologe en psychotherapeute en is sinds 1987 arbeidsongeschikt in verband met een visuele handicap.
4. Eiser en H hebben samen een zoon, geboren 1984.

5.1 Eiser is eigenaar van de volgende panden te A

- pand 1
- pand 2
- pand 3
- pand 4
- pand 5
- pand 6
- pand 7
- pand 8 en pand 8a, waarvan de bovenwoning, nr. 8a werd verhuurd.

5.2. H is eigenaar van het pand 9 te A. Tot 1999 was zij eigenaar van het pand 8 en 8a.

5.3. De panden 1 en 2 zijn herenhuizen. De panden 3, 4, 5, 6, 7 zijn kleine schipperswoningen. De (tuinen van de) panden 1 en 2 grenzen deels aan elkaar.

5.4 De verbruiksgegevens voor eisers panden 1 en 2 en 8 en 8a voor de jaren 1999-2003 zijn met betrekking tot gas, elektriciteit en water als volgt.

<i>Pand 1</i>	<i>Gas (m3)</i>	<i>Elektriciteit (KWh)</i>	<i>Water (m3)</i>
1999	1.391	902	0
2000	1.073	867	0
2001	954	655	1
2002	1.247	284	0
2003	1.996	656	2

<i>Pand 2</i>	<i>Gas (m3)</i>	<i>Elektriciteit (KWh)</i>	<i>Water (m3)</i>
1999	6.131	4,568	139
2000	7.139	5.084	764
2001	6.599	5.587	173
2002	6.070	6.141	338
2003	7.187	6.786	260

<i>Pand 8</i>	<i>Gas (m3)</i>	<i>Elektriciteit (KWh)</i>	<i>Water (m3)</i>
1999	1.148	20	geen meter
2000	622	-2	geen meter
2001	580	0	geen meter
2002	645	0	geen meter
2003	onbekend	Onbekend	geen meter

5.5. De WOZ-waarde voor pand 2 bedraagt:

- voor tijdvak 1997-2000 (waardepeildatum 01-01-1995) € 153.831
- voor tijdvak 2001-2004 (waardepeildatum 01-01-1999) € 233.243
- voor tijdvak 2005-2006 (waardepeildatum 01-01-2003) € 377.043

5.6. De panden 2 en 8 zijn door eiser tot zijn ondernemingsvermogen gerekend.

5.7. De boekwaarde van pand 2 per 1 januari 1999 bedraagt € 85.139.

6.1 Verweerder heeft in 2004 een boekenonderzoek bij eiser ingesteld in verband met de ingediende aangiften IB/PVV voor de jaren 1999 tot en met 2003. Lopende dit onderzoek is door de Belastingdienst/FIOD-ECD, kantoor K een strafrechtelijk onderzoek ingesteld naar eiser.

6.2. Het strafrechtelijke onderzoek is eind 2006 / begin 2007 stopgezet. Van de bevindingen van dit strafrechtelijke onderzoek is met dagtekening 16 april 2007 een proces verbaal opgemaakt (hierna: het FIOD-rapport).

6.3. Het door verweerder ingestelde boekenonderzoek is medio 2007 afgerond. Van de bevindingen van dit onderzoek is met dagtekening 11 juli 2007 een rapport opgesteld (hierna: het controlerapport).

7.1. Verweerder heeft de door hem aangebrachte correcties gebaseerd op het controlerapport. Deze zijn hierna vermeld onder 7.2 tot en met 7.5. Met de daar vermelde correcties die met * zijn gemarkeerd, is eiser in zijn brief van 4 oktober 2010 akkoord gegaan. Met de met ** gemarkeerde correcties is eiser deels akkoord gegaan.

Het betreft de volgende correcties.

7.2. Met betrekking tot het ondernemingsvermogen:

	1999	2000	2002	2003
Aangegeven fiscaal ondernemingsvermogen	€ 82.283	€ 62.560	€ 27.808	€ (20.583)
Pand 8 (pand & hypothecaire lening). géén ondernemingsvermogen)	€ 19.649	€ 19.649	€ 19.649	€ 19.649
Pand 2 (restwaarde al bereikt / minder afschrijving)	€ 3.492	€ 4 851	€ 7.568	€ 8.701
Bedrijfsinventaris Instrumenten aangeschaft vóór 1999 (afschrijving naar nihil / privé besteding)	€ (6.580)	€ (11.711)	€ (18.265)	€ (16.641)
Computers (minder activering / deels privé)	€ (1.248)	€ (677)	€ (1.976)	€ (550)
Inrichting praktijk m.i.v. 1999 (aankopen antiek, privé besteding)	€ (4.933)	€ (9.328)	€ (19 668)	€ (24.050)
Auto (AB ten onrechte op balans blijven staan)			€ (431)	€ (431)
Debiteuren (vorderingen niet opgenomen)				€ 56.889
Fiscale oudedagsreserve (niet op de balans opgenomen)			€ (17.051)	€ (10 809)
Lening o/g (negeren twee leningen van 25 jaar geleden van H)	€ 33.440	€ 35 112	€ 38.623	€ 40.259
Gecorrigeerd fiscaal ondernemingsvermogen	€ 126.103	€ 100.456	€ 36.257	€ 52.434

7.3 Met betrekking tot de winstberekening:

	1999	2000	2002	2003
Winstcorrecties:				
Vorderingen (ten onrechte kasstelsel toegepast)				€ 56.889
Loonkosten (betalingen zoon geen loon)		€ 839	€ 2.786	€ 1.698
Koffie ed. (aftrek geschat op € 250 per Jaar)	€ 1.291	€ 703	€ 2.668	€ 1.274
Zeep e.d.(aftrek geschat op € 50 per jaar)	€ 755	€ 1.154	€ 528	€ 717
Handdoeken (aftrek geschat op € 50)		€ 367	€	
Lectuur (deels met zakelijk, aftrek geschat op € 100 per jaar)	€ 988	€ 1.396	€ 2.030	€ 1.587
Onderhoud praktijkpand M-straat 1 (deels privé-uitgaven, aftrek geschat op € 3.000 per jaar)**	€ 24.147	€ 13.902	€ 20.483	€ 18.397
Gemeentelijke belastingen (alleen kosten pand 2 aftrekbaar)	€ 288	€ 807	€ 1.739	€ 1.300
Tuinonderhoud (aftrek geschat op 20% van de in aftrek gebrachte bedragen)	€ 241		€ 856	
Energiekosten (alleen kosten pand 2	€ 3.479	€ 2.371	€ 3.770	€ 3.309

aftrekbaar, privé-gebruik geschat op 50%)					
Waterverbruik (alleen kosten pand 2 aftrekbaar, privé-gebruik geschat op 50%)	€ 129	€ (88)	€ (4)	€ 524	
Assurantie onroerend goed (alleen kosten aftrekbaar) pand 2	€ 192	€ 86	€ 516	€ 225	
Assurantie Inboedel/inventaris (alleen kosten pand 2 aftrekbaar, privé-gebruik geschat op 50%)	€ 139	€ 376	€ 416	€ 140	
Huisvestingskosten (alleen aftrek pand 2, geschat op € 500 per jaar)	€ 1.516	€ 5.555	€ 4.030	€ 4.293	
Onderhoud praktijkinventaris (niet zakelijk / niet aftrekbaar)	€ 3 128	€ 308	€	€ 4.385	
Spelmateriaal (niet zakelijk / niet aftrekbaar)	€ 778	€ 1.230	€ 2 662	€ 3.230	
Congressen / Symposia (vanaf 2000 aftrek geschat op 75% van de in aftrek gebrachte bedragen)	€	€ 822	€ 499	€ 672	
Overige bedrijfskosten (aftrek geschat op € 500 per jaar)	€ 1.488	€ 2.203	€ 6.000	€ 1.892	
Telefoon / Fax (aftrek voor pand 2 privé-gebruik geschat op € 500 per jaar)	€ 692	€ 694	€ 674	€ 719	
Autokosten (AB en BA v.a. mei 2002 niet aftrekbaar)*			€ 2 428	€ 3.609	
Privé-gebruik auto (in 2002 geen privé-gebruik AB aangegeven / ten onrechte privé-gebruik BA aangegeven)			€ (1.852)	€ (3 176)	
Zakelijk gebruik privé-auto (vanaf mei 2002 voor € 0,27 per km)			€ (767)	€ (1.150)	
Garagehuur (stalling oldtimers niet aftrekbaar, privé-uitgaven)	€ 962	€ 989	€ 1.029	€ 1.196	
Reis- en verblijfkosten: deels privé, zakelijk voor 90% aftrekbaar (vanaf 2000 geschat op 75% van de in aftrek gebrachte bedragen)	€ 165	€ 319	€ 126	€ 180	
Representatiekosten (niet aftrekbaar)	€ 291	€ 427	€ 1.462	€ 563	
Administratiekosten (privé-deel geschat op € 300 per jaar)	€ 300	€ 300	€ 300	€ 300	
Advocaat-/advieskosten (rechtsbijstandsverzekering privébesteding)		€ 3 251	€ 7.155	€ 12.310	
Assurantiën (transportverzekering voor een klok is privé)			€	€ 54	
Pensioenpremie (balansreserveringen voor niet reële kosten)			€ 2.050	€ 5.000	
Rente leningen o/g (dubbelboekingen, rente H en pand 8 en 8a niet aftrekbaar)	€ 10625	€ 9.955	€ 10.195	€ 8.124	
Afschrijving gebouwen/verbouwing (restwaarde pand 2 is bereikt, pand 8 is privé-vermogen)	€ 6.214	€ 1.359	€ 1.359	€ 1.133	
Afschrijving praktijkinventaris (deels privé)	€ 2.162	€ 2.587	€ 5.706	€ 6.377	
Afschrijving computers (deels privé)	€ 472	€ 571	€ 1.531	€ 1.426	
Afschrijving inrichting (privé / aankopen antiek)	€ 1.565	€ 2.366	€ 4.897	€ 7.817	
Huuropbrengsten (huur pand 8a privé-vermogen)	€ (3.245)	€ (3.540)	€ (3.695)	€ (3.800)	
Economische huurwaarde (woongedeelte pand 2)	€ 2.769	€ 2.769	€ 2.730	€ 2.800	
Totale winstcorrectie	€ 61.531	€ 54.079	€ 84.307	€ 144.014	
Aangegeven winst (excl. zelfstandigen-, investerings- en scholingsaftrek)	€ 73.212	€ 45.348	€ 57.782	€ 67.110	
Gecorrigeerde winst (excl. zelfstandigen-, investerings- en scholingsaftrek)	€ 134.743	€ 99.427	€ 142.089	€ 211.124	

7.4. Inkomenscorrecties (2002 en 2003: werk en woning):

	1999	2000	2002	2003
Inkomenscorrecties:				
Winstcorrecties	€ 61.531	€ 54.079	€ 84.307	€ 144.014
Investeringsaftrek (ten onrechte geclaimd)	€ 16.386	€ 3.909	€ 4.173	€ 4.579
Scholingsaftrek (ten onrechte geclaimd, van aftrek uitgesloten)	€ 642	€ 3.648	€ 1.596	€ 1.075
Zelfstandigenaftrek (alleen correctie 2002 akkoord)		€ 1.987	€ 1.744	
Huurwaardeforfait pand 1 (eigen woningregeling nvt)	€ (1.695)	€ (1.695)	€ (1.379)	€ (1.379)
Hypotheekrente pand 1 (eigen woningregeling nvt)	€ 8.428	€ 7.635	€ 7.222	€ 7.003
Huurinkomsten pand 8 en pand 3	€ 3.245	€ 3.540		
Aftrekbare Hypotheekrente verhuurd o-g + pand 1	€ (16.505)	€ (15.920)		
Aftrekbare vaste lasten verhuurd o-g (minder aftrekbaar)	€ 450	€ 2.216		
Afschrijving verhuurd o-g (forfait 15%)	€ (531)	€ (531)		
WAZ-premie	€ 341		€ (195)	€ (1.309)
AOV-premie			€ 114	
Lijfrentepremie	€ 5.513			
Totaal inkomenscorrecties	€ 77.805	€ 58.868	€ 97.582	€ 153.983

7.5. Voordeel uit sparen en beleggen (2002 en 2003):

	2000 31-dec	2001 31-dec	2002 31-dec	2003 31-dec
<u>Bezittingen:</u>				
Bank-/Giro-/Spaartegoeden	€ 14.238	€ 16.738	€ 380	€ (624)
Aandelen ZT	€ 590	€ 776	€ 656	€ 721
Effecten				128.044
Onroerende zaken:				
Pand 1	€ 285.180	€ 301.024	€ 316.867	€ 332.710
Pand 3	€ 127.463	€ 134.544	€ 141.625	€ 135.187
Pand 4	€ 127.463	€ 134.544	€ 141.625	€ 148.706
Pand 5	€ 170.033	€ 179.479	€ 188.925	€ 198.371
Pand 6	€ 124.739	€ 131.669	€ 138.599	€ 145.529
Pand 7			€ 92.000	€ 96.600
Pand 8/8a	€ 171.553	€ 181.083	€ 190.614	€ 200.145
Onverdeelde boedel*	€ 250.000	€ 250.000	€ 250.000	€
Landerijen				€ 102.100
Old timers (2x)	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000	€ 20.000
Antiek	€ 500.000	€ 500.000	€ 500.000	€ 500.000
<i>1 eur verschil '00, '01, '03</i>	€ 1.791.259	€ 1.849.857	€ 1.981.291	€ 2.007.489

<u>Schulden:</u>				
Hypotheek W-bank	€ 29.077	€ 26.865	€ 20.228	€ 15.804
Hypotheek pand 1	€ 115.714	€ 115.714	€ 115.714	€ 115.714
Hypotheek pand 8/8a	€ 158.823	€ 158.823	€ 158.823	€ 158.823
	€ 303.614	€ 301.402	€ 294.765	€ 290.341
Drempel schulden	€ 2.500	€ 2.500	€ 2.500	€ 2.500
	€ 301.114	€ 298.902	€ 292.265	€ 287.841
Bezittingen	€ 1.791.259	€ 1.849.857	€ 1.981.291	€ 2.007.489
Schulden	€ 301.114	€ 298.902	€ 292.265	€ 287.841
Vermogen 31/12	€ 1.490.145	€ 1.550.955	€ 1.689.026	€ 1.719.648
Vermogen 1/1		€ 1.490.145	€ 1.550.955	€ 1.689.026
		€ 3.041.100	€ 3.239.981	€ 3.408.674
		x 50%	x 50%	x 50%
Gemiddeld vermogen (50%)		€ 1.520.550	€ 1.619.991	€ 1.704.337
Heffingvrij vermogen		17.600	18.146	€ 18.800
Kindertoeslag	€ 2.349			
Heffingsgrondslag		€ 1.500.601	€ 1.601.845	€ 1.685.537
Forfaitair rendement (4%)		€ 60.024	€ 64.074	€ 67.421

8. De in 7.4 vermelde correcties en het in 7.7 berekende forfaitaire rendement leiden volgens verweerder voor de jaren 1999, 2000, 2002 en 2003 tot de volgende (gecorrigeerde) belastbare inkomens (uit werk en woning) en uit sparen en beleggen.

	1999	2000	2002	2003
Aangegeven belastbaar inkomen (uit werk en woning)	€ 30.044	€ 14.012	€ 42.334	€ 63.231
Inkomenscorrecties	€ 77.805	€ 58.868	€ 97.582	€ 153.983
Gecorrigeerd belastbaar inkomen (uitwerk en woning)	€ 107.849	€ 72.880	€ 139.916	€ 217.214
aangegeven belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3)			€ 12.325	€ 17.612
Correctie belastbaar inkomen box 3			€ 51.749	€ 49.809
Gecorrigeerd belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3)			€ 64.074	€ 67.421

9. Verweerder heeft deels vooruitlopend op- en deels met inachtneming van de uitkomsten van het controlerapport de belastbare inkomens voor de onderhavige jaren bij het opleggen van de (navorderings)aanslagen - al dan niet ter behoud van rechten - vastgesteld op de volgende bedragen.

	1999	2000	2002	2003
Vastgesteld belastbaar inkomen (uit werk en woning)	€ 86.766	73.003	122.819	199.602
Vastgesteld inkomen uit sparen en beleggen(box3)			€ 17.699	€ 67.321

Geschil

10. Naar, met partijen ter zitting is vastgesteld, is in geschil:

- of sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast;
- of de in 7.2 tot en met 7.5 vermelde correcties voor zover eiser zich niet daarmee akkoord heeft verklaard juist zijn;
- of de vergrijpboete voor het jaar 2003 terecht aan eiser is opgelegd;

of eiser recht heeft op vergoeding van de integrale proceskosten.

11. Eiser stelt zich op het standpunt dat geen sprake is van omkering van de bewijslast, dat de correcties voorzover hij heeft aangegeven daar niet mee akkoord te zijn, ten onrechte zijn toegepast en dat de boete ten onrechte en tot een te hoog bedrag aan hem is opgelegd.

Voorts stelt eiser zich op het standpunt dat hij recht heeft op vergoeding van de integrale proceskosten. Eiser concludeert tot gegrondverklaring van de beroepen, vernietiging van de uitspraken op bezwaar en de boetebeschikking 2003 en tot vermindering van de belastingaanslagen.

12. Verweerder stelt zich op het standpunt dat sprake is van omkering van de bewijslast, dat sprake is van redelijke schattingen en dat de boete terecht en tot een juist bedrag aan eiser is opgelegd. Voorts stelt verweerder zich op het standpunt dat eiser geen recht heeft een hogere dan de forfaitaire proceskostenvergoeding. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van de beroepen betreffende de jaren 1999, 2002 en 2003, tot gegrondverklaring van het beroep betreffende het jaar 2000 en tot vermindering van de voor dat jaar opgelegde aanslag IB/PVV tot één berekend naar een belastbaar inkomen van € 72.820.

13. Voor het overige verwijst de rechtbank naar de gedingstukken.

Beoordeling van het geschil

Vooraf met betrekking tot de aanslag WAZ 2002 (AWB 09/508)

14. Eiser heeft zich ter zitting verenigd met het standpunt van verweerder, inhoudende dat de aanslag WAZ 2002 in ieder geval niet tot een te hoog bedrag vastgesteld.

15. De rechtbank sluit zich aan bij dit eenstemmige standpunt van partijen. In dit oordeel ligt besloten dat de bestreden uitspraak in stand kan blijven en dat het beroep ongegrond moet worden verklaard. Vooraf met betrekking tot de onroerende zaken

16. Voor de beoordeling van een aantal correcties is van belang om vast te stellen of een bepaalde onroerende zaak moet worden aangemerkt als bedrijfsvermogen of als privévermogen, en of er sprake is van een eigen woning.

17. Pand 1

Eiser stelt dat hij woont in het pand 1. Hij heeft dit pand als eigen woning aangemerkt. Verweerder heeft gemotiveerd weersproken dat eiser in het pand woont. Hij heeft in dit verband onder meer gewezen op het zeer lage energie- en waterverbruik van dit pand (zie 5.4), op het ontbreken van onder meer een vaste telefoonaansluiting. Daarnaast heeft hij gewezen op het relatief hoge energie- en waterverbruik van pand 2. Op grond hiervan acht de rechtbank niet aannemelijk dat eiser dit pand in de onderhavige jaren als woonhuis heeft gebruikt. Ook met hetgeen eiser overigens in dit verband heeft gesteld, onder meer dat hij voor een douche regelmatig gebruik maakte van een ander, achter pand 1 gelegen pand, acht de rechtbank niet aannemelijk dat pand 1 eiser anders dan mogelijk tijdelijk - als hoofdverblijf ter beschikking heeft gestaan.

18. Pand 2

Eiser stelt dat dit pand geheel werd gebruikt voor zijn praktijk en dat dit niet door hem werd bewoond. Verweerder heeft dit gemotiveerd weersproken en gesteld dat het pand deels (parterre) werd gebruikt als praktijkruimte en deels eiser als woonhuis ter beschikking stond en ook door hem werd bewoond. Verweerder heeft in dit verband onder meer gewezen op het energie- en watergebruik van dit pand (5.4) en op de inrichting. Op grond hiervan, in samenhang gezien met het feit dat de rechtbank niet aannemelijk acht dat eiser op het door hem gestelde woonadres woont (zie 17), acht de rechtbank aannemelijk dat eiser dit pand in de onderhavige jaren gedeeltelijk als woonhuis in gebruik had.

19. Pand 8 en 8a

Eiser stelt dat dit pand als dependance in gebruik was voor zijn praktijk. Verweerder heeft dit gemotiveerd weersproken. Hij heeft in dit verband onder meer gewezen op het energie- en watergebruik van dit pand (zie 5.4). Met name op grond hiervan acht de rechtbank niet aannemelijk dat eiser dit pand in de onderhavige jaren als dependance voor zijn praktijk in gebruik had of anderszins voor zijn onderneming gebruikte. Dit brengt naar het oordeel van de rechtbank mee dat dit pand verplicht tot het privé vermogen van eiser behoort. De rechtbank gaat voorbij aan het beroep van eiser op het rechtzekerheidsbeginsel (de rechtbank begrijpt vertrouwensbeginsel). Eiser heeft weliswaar gesteld dat verweerder de door eiser gestelde vermogensetikettering sinds de jaren 80 van de vorige eeuw steeds zou hebben gevolgd, maar dit is onvoldoende. Gesteld noch gebleken is dat verweerder, bijvoorbeeld in correspondentie, er uitdrukkelijk mee heeft ingestemd dat sprake zou zijn van ondernemingsvermogen. Het standpunt van verweerder dat eiser dit pand ten onrechte tot het ondernemingsvermogen heeft gerekend, acht de rechtbank dan ook juist.

vooraf met betrekking tot diverse facturen en rekeningen e. d.

20. Met betrekking tot een aantal correcties is van belang welke overtuigingskracht uitgaat van facturen, rekeningen en dergelijke (hierna: rekeningen) die zich bevinden in de administratie van eiser dan wel zijn overgelegd in de onderhavige procedures. De rechtbank is van oordeel dat de bewijslast ter zake van uitgaven in eerste instantie op eiser rust.

20.1. Verweerder heeft in dit verband gesteld dat eiser in voorkomende gevallen de omschrijving op de rekeningen heeft beïnvloed en dat eiser ten minste enkele malen om nieuwe rekeningen en/of gerichte verklaringen heeft verzocht. Daarbij heeft verweerder verwezen naar daarop betrekking hebbende passages uit het FIOD-Rapport en het controlerapport, waarin onder meer wordt verwezen naar verschillende verklaringen van derden-betrokkenen (crediteuren en dergelijke). Ook heeft verweerder aannemelijk gemaakt dat eiser in de periode tussen 21 december 2004 en 28 februari 2005 wijzigingen heeft aangebracht in zijn administratie (zie onder meer 4.2.1 van het controlerapport).

20.2. Gelet op hetgeen partijen dienaangaande over en weer hebben aangevoerd, met name gelet ook op hetgeen daaromtrent is weergegeven in het FIOD-rapport en in het controlerapport, acht de rechtbank het aannemelijk dat eiser in dit verband — in ieder geval in een aantal gevallen — heeft gehandeld zoals verweerder heeft gesteld. Naar het oordeel van de rechtbank kan daarom aan de door eiser ter

ondersteuning van standpunten overgelegde rekeningen, alsmede de door hem overgelegde verklaringen van derden, minder waarde worden gehecht dan onder normale omstandigheden gebruikelijk is.

20.3. Voorts is met betrekking tot een aantal correcties van belang of eiser — al dan niet samen met H — op grotere schaal antiek heeft gekocht en of dit is gebruikt in of voor de onderneming. De reguliere bewijslast hierbij rust in beginsel op eiser. Eiser stelt in dit verband dat hij slechts in bescheiden mate inventaris ten behoeve van zijn praktijk heeft aangekocht. De rechtbank is echter van oordeel dat verweerder met al hetgeen hij dienaangaande heeft aangevoerd en overgelegd, daaronder begrepen meerdere verklaringen van meubelleveranciers, zijn stelling aannemelijk heeft gemaakt dat eiser in de onderhavige jaren voor aanzienlijke bedragen inventaris heeft gekocht terwijl deze uitgaven in feite privé-uitgaven betreffen en dus ten onrechte ten laste van het resultaat zijn gebracht (zie ook 3.1.2, 4.2,14 en 4.2.31 van het controlerapport). Een en ander ziet op de hierna te beoordelen correcties met betrekking tot onderhoud praktijkinventaris, assurantie inboedel/inventaris, huisvestingskosten, afschrijving praktijkinventaris en afschrijving inrichting.

Omkering van de bewijslast

21. Verweerder heeft de omkering van de bewijslast gebaseerd op de volgende — door hem gestelde — voor alle onderhavige jaren geldende omstandigheden:

- eiser heeft niet de vereiste aangifte IB/PVV gedaan;
- eiser heeft niet voldaan aan zijn verplichting tot het verstrekken van inlichtingen;
- eiser heeft niet voldaan aan de administratie- en de bewaarplicht uit artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr).

22. Met betrekking tot de vraag of eiser voor de onderhavige jaren de vereiste aangifte heeft gedaan, overweegt de rechtbank het volgende. In zijn arrest van 30 oktober 2009, nr. 07/10513, LJV BH1083, BNB 2010/47. heeft de Hoge Raad voor de beantwoording van de vraag of de vereiste aangifte is gedaan het volgende toetsingskader geschetst.

“3.3.1. Voorde inkomstenbelasting geldt, (...) dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van een of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting (vgl. HR 23 april 1986, nr. 23 374, BNB 1986/276). Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is (vgl. HR 20 mei 1987, nr. 23 840, BNB 1987/208). Indien sprake is van een gecombineerde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen, is in dit verband het gezamenlijke bedrag van de verschuldigde belasting en premie bepalend.

3.3.2. Inhoudelijke gebreken in de aangifte worden voor de toepassing van de in 3.3.1 gegeven regels slechts in aanmerking genomen indien de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven (vgl. HR 11 april 2003, nr. 36 822, LJV AE3220, BNB 2003/264). Ook dit moet worden vastgesteld aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast.

3.3.3. Uit het in 3.3.1 overwogene volgt dat ook het opvoeren van een aftrekpost waarop geen of slechts gedeeltelijk recht bestaat, kan meebrengen dat - dan wel kan bijdragen tot het oordeel dat - de vereiste aangifte niet is gedaan. Bij de beoordeling of de vereiste aangifte is gedaan, dient de aangifte als geheel in aanmerking te worden genomen. Daarbij past het niet

om onderscheid te maken tussen positieve en negatieve bestanddelen van de belastinggrondslag. Het middel slaagt derhalve.”

22.1. De rechtbank is van oordeel dat voor alle in geding zijnde jaren de vereiste aangifte niet is gedaan. De rechtbank baseert dit oordeel met name op het feit dat eiser bij zijn aangiften diverse kostenposten in aanmerking heeft genomen, terwijl hij deze kosten niet — althans in ieder geval niet tot de door hem gestelde omvang — aannemelijk heeft kunnen maken. Hierbij verwijst de rechtbank naar de hetgeen zij hierna overweegt met betrekking tot de onder 24 t/m 28.2 genoemde correcties. Het totaal van deze correcties — welke verweerder naar het oordeel van de rechtbank terecht heeft aangebracht — bedraagt respectievelijk € 55.793 (1999), € 53.491 (2000), € 84.104 (2002) en € 87.709 (2003) welke omvang ten opzichte van de wel aangegeven inkomens relatief aanzienlijk is (vergelijk HR 23 april 1986, nr. 23 374, LJN: AW8043, BNB 1986/276 en HR 13 september 2000, nr. 34 881, LJN: AA7067, BNB 2000/336). Voorts is de rechtbank, mede op grond van hetgeen zij hiervoor in 20 tot en met 20.3 heeft overwogen, van oordeel dat eiser zich ervan bewust moet zijn geweest dat hij geen juiste aangiften deed.

22.2. Het voorgaande brengt mee dat de bewijslast voor alle jaren wordt omgekeerd en verzwaard, tenzij de bewijslast al op eiser rust. De gestelde schendingen van de inlichtingenplicht, de administratieplicht en de bewaarplicht behoeven daarom geen bespreking meer.

23. Met inachtneming van het arrest van de Hoge Raad van 3 februari 2006, nr. 41 814, LJN: AV0826, BNB 2006/205, brengt dit mee dat de rechtbank de bestreden correcties als volgt zal toetsen. Voor zover de bewijslast primair bij eiser ligt, zal de rechtbank toetsen of eiser aan de op hem rustende (reguliere) bewijslast heeft voldaan. Voor zover de bewijslast primair bij verweerder ligt, is deze om de hiervoor genoemde redenen met toepassing van artikel 27e van de Awr omgekeerd en verzwaard. De rechtbank zal in die gevallen toetsen of eiser heeft doen blijken dat en in hoeverre de correcties onjuist zijn en, zo dat niet het geval is, toetsen of verweerder die correcties in redelijkheid heeft kunnen aanbrengen.

23.1 Voor de duidelijkheid wijst de rechtbank er op dat eiser door de omkering ook de bewijslast heeft van het gebruik van de in onderdeel 16 tot en met 19 besproken onroerende zaken. Dit leidt evenwel niet tot andere dan de daar gegeven oordelen.

Winstcorrecties (zie 7.3, zie ook 4.1.1 t/m 4.2.35 controlerapport)

1) Kosten & winstcorrecties waarvan de bewijslast primair op eiser rust

24. Eiser heeft bij de berekening van zijn winst de volgende kostenposten in aanmerking genomen: koffie, zeep, handdoeken, lectuur, onderhoud praktijkinventaris, spelmateriaal, congressen/symposia, overige bedrijfskosten, reis- en verblijfkosten, representatiekosten, administratiekosten, advocaat-/advieskosten en assuratiekosten (transportverzekering klok).

24.1. Op eiser rust de last aannemelijk te maken dat deze kosten terecht en tot de juiste bedragen ten laste van de winst zijn gebracht. Hierin is hij naar het oordeel van de rechtbank niet geslaagd. Eiser heeft, tegenover de weerspreking door verweerder geen, althans onvoldoende bewijsmiddelen overgelegd waaruit kan worden afgeleid

dat de kosten daadwerkelijk zakelijk zijn en/of dat zij de door hem gestelde bedragen hebben belopen.

Ook overigens heeft hij de kosten niet aannemelijk gemaakt.

24.2. De daaruit voortvloeiende met betrekking tot deze kosten toegepaste winstcorrecties voor de onderhavige jaren (zie bedragen onder 7.3) van in totaal € 9.184 (1999), € 12.480 (2000), € 23.430 (2002), € 27.164 (2003) acht de rechtbank terecht en door verweerder voldoende onderbouwd en gemotiveerd.

25. Verder heeft eiser bij de berekening van de winst kosten in aftrek gebracht die betrekking hebben een of meer van de onder 5.1 genoemde panden. Dit betreft onder meer de volgende kosten: onderhoud praktijkpand pand 2, gemeentelijke belastingen, 2 tuinonderhoud, energiekosten, waterverbruik, assurantie onroerend goed, assurantie inboedelinventaris, huisvestingskosten, telefoon/fax.

25.1. Ook voor deze kosten heeft eiser in beginsel de bewijslast. Naar het oordeel van de rechtbank heeft hij niet aannemelijk heeft gemaakt dat deze kosten terecht en tot de juiste bedragen zijn opgevoerd. Daarbij overweegt de rechtbank dat eiser in zijn aangiften ten onrechte pand 1. als eigen woning heeft aangemerkt, terwijl hij in feite woonachtig is in pand 2 (zie 17 en 18). Daarnaast heeft eiser in zijn aangifte ten onrechte pand 8 aangemerkt als bedrijfsvermogen, terwijl dit pand tot zijn privé-vermogen behoort (zie 19). Voorts heeft eiser geen, althans onvoldoende bewijsmiddelen overgelegd waaruit kan worden afgeleid dat de met betrekking tot de onroerende zaken opgevoerde kosten daadwerkelijk zakelijk zijn, betrekking hebben op de (als ondernemingsvermogen aan te merken) panden en/of dat zij de door hem gestelde bedragen hebben belopen. De hierop betrekking hebbende winstcorrecties voor de onderhavige jaren (zie onder 7.4) die in totaal € 30.823 (1999), € 23.703 (2000), € 32.480 (2002) en € 28.907 (2003) bedragen, acht de rechtbank terecht en door verweerder voldoende gemotiveerd.

26. Eiser heeft verder nog de volgende kostenposten bij de winstberekening in aanmerking genomen: loonkosten, garagehuur (stallingskosten oldtimers), pensioenpremie, rente leningen o/g, afschrijving praktijkinventaris, afschrijving computers en afschrijving inrichting. Ook voor deze posten rust de bewijslast in beginsel op eiser.

26.1. Naar het oordeel van de rechtbank is eiser, tegenover de gemotiveerde betwisting door verweerder, ook voor deze kosten niet in zijn bewijslast geslaagd. Ook hiervoor geldt dat hij geen, althans onvoldoende bewijsmiddelen heeft overgelegd waaruit kan worden afgeleid dat de kosten daadwerkelijk zakelijk zijn en/of dat zij de door hem aangegeven bedragen hebben belopen en dat hij deze kosten ook overigens niet aannemelijk heeft gemaakt. Zo is bijvoorbeeld voor de hoogte van de in aftrek gebrachte pensioenpremie geen afdoende onderbouwing gegeven — er is niet gebleken van afgestorte bedragen. Ook zijn ter ondersteuning van de geclaimde renteaftrek geen, althans onvoldoende, bewijsmiddelen overgelegd die het bestaan van de onderliggende leningen kunnen onderbouwen. Hetzelfde geldt voor de afschrijving op praktijkinventaris, computers en inrichting. Deze kosten zijn onvoldoende gespecificeerd en onderbouwd waaruit de zakelijkheid en omvang van die kosten en lasten blijkt. Wat betreft de loonkosten overweegt de rechtbank dat eiser niet aannemelijk heeft gemaakt dat zijn zoon, op wie de

loonkosten betrekking hebben, daadwerkelijk voor de onderneming heeft gewerkt, Ook daarvoor heeft de rechtbank onvoldoende ondersteunende bewijs aangetroffen. Ook voor de garagehuur (stallingkosten Oldtimer) geldt dat eiser de zakelijkheid van deze kosten niet aannemelijk heeft gemaakt.

De hierop betrekking hebbende winstcorrecties (zie bedragen onder 7.3) van in totaal € 15.786 (1999), € 17.308 (2000), € 28.194 (2002) en € 31.638 (2003) acht de rechtbank terecht en door verweerder voldoende gemotiveerd.

27. Verweerder heeft voorts voor de jaren 2002 en 2003 ter zake van de door eiser opgevoerde posten autokosten, privé-gebruik auto en zakelijk gebruik privé-auto correcties toegepast voor per saldo negatieve bedragen van (6191) (2002) en (6717) (2003) (zie bedragen onder 7.3), met welke correcties eiser zich akkoord heeft verklaard. Deze correcties behoeven derhalve geen behandeling.

28. Met betrekking tot de door eiser in aanmerking genomen afschrijving op gebouwen (de panden) overweegt de rechtbank het volgende.

28.1. Voor de onderhavige jaren heeft eiser — naar de rechtbank begrijpt — voor het pand 2 de volgende afschrijving toegepast: € 3.492 (1999), € 1.359 (2000), € 1.359 (2002) en € 1.133 (2003). Op eiser rust primair de last aannemelijk te maken dat deze afschrijving terecht en tot het juiste bedrag is toegepast. Daarin acht de rechtbank eiser geslaagd. Het door verweerder ingenomen standpunt dat reeds per 1 januari 1999 de restwaarde van dat pand is bereikt, zodat daarover afschrijven niet meer mogelijk is, acht de rechtbank onvoldoende geconcretiseerd en onderbouwd om tot een andere conclusie te komen. De enkele verwijzing naar de aan pand 2 voor die jaren toegekende WOZ waarden acht de rechtbank daartoe in ieder geval onvoldoende. De voor de WOZ vastgestelde waarde in het economische verkeer vormt immers voor de onderhavige jaren geen maatstaf om de restwaarde te bepalen en geeft daarvoor ook geen indicatie; van een bodemwaarde als bedoeld in het huidige artikel 3.30a van de Wet IB 2001 was nog geen sprake. De correcties van verweerder van de toegepaste afschrijving op M-straat 1 acht de rechtbank derhalve onjuist.

28.2. Zoals de rechtbank onder 19 heeft geoordeeld, behoort het pand 8 tot eisers privé-vermogen. Dat brengt mee dat daarover niet ten laste van de winst kan worden afgeschreven. De correctie van die afschrijving die verweerder voor 1999 dienaangaande heeft toegepast is daarom juist.

2) Correcties economische huurwaarde en huuropbrengst

29. Verweerder heeft de winst verhoogd met de economische huurwaarde van het woongedeelte van het pand 2 en heeft de winst daarnaast gecorrigeerd voor de huuropbrengst van het pand 8 (huuropbrengsten privé) (zie 7.3).

29.1. De correcties met betrekking tot pand 2 (economische huurwaarde woongedeelte) bedragen € 2.769 (1999), € 2.769 (2000), € 2.730 (2002) en € 2.800 (2003). De correcties met betrekking tot pand 8 (huuropbrengsten zijn privé) bedragen € (3.245) (1999), € (3.540) (2000), € (3.695) (2002) en € (3.800) (2003).

29.2. Nu de rechtbank heeft geoordeeld dat eiser woonachtig is op pand 2 en pand 8 tot zijn privé-vermogen behoort (zie 18 en 19) is de rechtbank van oordeel dat deze correcties terecht zijn. Eiser heeft het tegendeel niet doen blijken.

3) Correctie debiteuren

30. Verweerder heeft voor het jaar 2003 de winst verhoogd met € 56.889 in verband met de onjuiste ontvangstenverantwoording die eiser heeft gehanteerd. Gelet op hetgeen partijen dienaangaande over en weer hebben aangevoerd, is de rechtbank van oordeel dat deze correctie terecht is toegepast. Eiser heeft gesteld dat de Belastingdienst met gebruik van het kasstelsel akkoord is gegaan. Verweerder heeft dit gemotiveerd weersproken en eiser heeft nadien geen bewijs geleverd van het bestaan van de door hem gestelde instemming. De rechtbank acht aannemelijk dat eiser aanzienlijke achterstanden had bij het factureren en indienen van declaraties, zodat zijn ontvangstenverantwoording geen deugdelijke weergave kon zijn voor de winstbepaling. De omvang van de door verweerder toegepaste correctie acht de rechtbank gelet op hetgeen hij dienaangaande heeft aangevoerd en heeft overgelegd (zie ook 3.2.1 van het controlerapport) terecht en redelijk. Eiser heeft de onjuistheid van deze correctie ook niet doen blijken.

31. Gelet op hetgeen is overwogen onder 24 tot en met 30, acht de rechtbank de toegepaste winstcorrecties terecht tot de volgende bedragen: € 58.039 (1999), € 52.720 (2000), en € 82.948 (2002), € 142.881 (2003).

32. De gecorrigeerde winst uit onderneming voor de onderhavige jaren komt daarmee komt uit op de volgende bedragen.

Jaar	1999	2000	2002	2003
Aangegeven winst	€ 73.212	€ 45.348	€ 57.782	€ 67.110
Winstcorrecties	<u>€ 58.039</u>	<u>€ 52.720</u>	<u>€ 82.948</u>	<u>€ 142.881</u>
Gecorrigeerde winst	€ 131.251	€ 98.068	€ 140.730	€ 209.991

Inkomenscorrecties (zie 7.4, zie ook 5.1.11./t/m 5.6 controlerapport)

33. Met betrekking tot de overige inkomenscorrecties overweegt de rechtbank als volgt.

34. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser niet aannemelijk gemaakt dat hij in aanmerking komt voor de door hem toegepaste investeringsaftrek en scholingsaftrek (zie 5.1.1 en 5.1.2. van het controlerapport). Verweerder heeft die aftrek derhalve terecht geweigerd. De dienaangaande toegepaste correcties van € 17.028 (1999), € 7.557 (2000), € 5.769 (2002), € 5.654 (2003) zijn naar het oordeel van de rechtbank dan ook juist.

35. Met betrekking tot de correctie ter zake van de eigen woning stelt de rechtbank voorop dat, zoals hiervoor al is geoordeeld, eiser pand 1 ten onrechte als de eigen woning heeft aangemerkt. Gelet hierop zijn de door verweerder toegepaste correcties in verband met het huurwaardeforfait en de in aftrek gebrachte eigen woningrente voor pand 1 per saldo ten bedrage van € 6.733 (1999), € 5.940 (2000), € 5.843 (2002) en € 5.624 (2003) (zie 5.2 van het controlerapport) naar het oordeel van de rechtbank terecht.

36. Verder heeft verweerder terecht het standpunt ingenomen dat voor de jaren 1999 en 2000 ter zake van de overige panden van eiser huur, hypotheekrente, vaste lasten en afschrijving in aanmerking moeten worden genomen. Dienaangaande heeft verweerder gemotiveerd gesteld dat deze posten per saldo negatief € (13.341) (1999) en € (10.695) (2000) bedragen (zie 5.3 van het controlerapport). Eiser heeft niet aannemelijk gemaakt dat de hieraan ten grondslag liggende correcties ten onrechte of tot verkeerde bedragen in aanmerking zijn genomen.

37. Met betrekking tot de correcties WAZ-premie, AOV-premie en lijfrentepremie (zie 5.4 t/m 5.6 van het controlerapport) overweegt de rechtbank dat eiser niet aannemelijk heeft gemaakt dat de door verweerder betwiste aftrekbare uitgaven daadwerkelijk zijn gedaan dan wel dat deze tot de door hem aangegeven bedragen aftrekbaar zijn. De dienaangaande door verweerder toegepaste correcties acht de rechtbank juist.

38. Met betrekking tot de zelfstandigenaftrek overweegt de rechtbank als volgt. Uitgaande van de onder 32 weergegeven gecorrigeerde winsten, heeft eiser voor de Onderhavige jaren recht op een zelfstandigenaftrek van € 3.410 (1999), € 3.962 (2000), € 3.162 (2002) en € 3.119 (2003). De dienaangaande toe te passen correctie kan schematisch als volgt worden weergegeven.

Jaar	1999	2000	2002	2003
Op basis van gecorrigeerde winst toegestaan	€ 3.410	€ 3.962	€ 3.162	€ 3.119
In aangifte in aanmerking genomen	<u>€ 3.410</u>	<u>€ 5.949</u>	<u>€ 4.906</u>	<u>€ 3.119</u>
Correctie	€ -	€ 1.987	€ 1.744	€ -

Deze correcties stemmen overeen met de door verweerder met betrekking tot de zelfstandigenaftrek toegepaste correcties. Deze zijn derhalve terecht en tot de juiste bedragen toegepast. Uit eisers brief van 20 april 2009 leidt de rechtbank af dat eiser akkoord is met deze correctie voor het jaar 2002.

39. Met betrekking tot de fiscale oudedagsreserve (FOR) overweegt de rechtbank als volgt.

39.1. Eiser heeft voor de jaren 2000 en 2002 aangegeven te willen doteren aan de FOR. Uitgaande van de gecorrigeerde winsten (zie 32), bedraagt de maximale toevoeging aan de FOR voor eiser € 9.696 (2000) respectievelijk € 10.178 (2002). Deze toevoegingen dienen op grond van artikel 44e, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 respectievelijk artikel 3.68, eerste lid, van de Wet IB 2001, te worden verminderd met de ten laste van de winst gekomen premies en andere bijdragen uit hoofde van pensioenregelingen.

39.2. Voor de ten laste van de winst gekomen pensioenpremies gelde het volgende. Voor de jaren 2000 en 2002 heeft eiser € 4.518 respectievelijk € 5.265 aan pensioenpremie ten laste van de winst gebracht. Voor 2000 is deze aftrek volledig geaccepteerd, maar voor 2002 heeft verweerder deze slechts tot een bedrag van € 3.215 geaccepteerd. Nu deze correctie van € 2.050 naar het oordeel van de rechtbank terecht is toegepast, moet voor de toevoeging aan de FOR voor 2002 worden uitgegaan van een ten laste van de winst gekomen pensioenpremie van

€ 3.215. Tevens moet bij de dotatie voor 2002 rekening worden gehouden met de in de aangifte voor dat jaar reeds door eiser opgenomen toevoeging van € 6.242.

39.3. Het vorenoverwogene brengt mee dat voor 2000 en 2002 nog extra toevoegingen aan de FOR ten taste van het inkomen dienen te komen, en wel tot de volgende bedragen.

Jaar	2000	2002
Maximale toevoeging op basis van de gecorrigeerde winst	€ 9.696	10.178
Af: pensioenpremie (na correctie)	€ 4.518	3.215
Toegestane toevoeging	€ 5.178	6.963
Toegevoegd	€ -	6.242
Nog toe te voegen	€ 5.178	721

40. Gelet op hetgeen is overwogen onder 32 tot en met 39.3, acht de rechtbank de toegepaste inkomenscorrecties juist tot de volgende bedragen.

Jaar	1999	2000	2002	2003
Winstcorrectie volgens rechtbank	€ 58.039	€ 52.720	€ 82.948	€ 142.881
Investeringsaftrek (ten onrechte geclaimd)	€ 16.386	€ 3.909	€ 4.173	€ 4.579
Scholingsaftrek (ten onrechte geclaimd, van aftrek uitgesloten)	€ 642	€ 3.648	€ 1.596	€ 1.075
Zelfstandigenaftrek (door wijzigingen hoogte winst)		€ 1.987	€ 1.744	
Eigen woning (pand 2 is eigen woning)	€ (1.695)	€ (1.695)	€ (1.379)	€ (1.379)
Eigen woning rente	€ 8.428	€ 7.635	€ 7.222	€ 7.003
Huurinkomsten pand 8 pand 3	€ 3.245	€ 3.540	€	
Aftrekbare Hypotheekrente verhuurd o-g	€ (16.505)	€ (15.920)		
Aftrekbare vaste lasten verhuurd o-g (minder aftrekbaar)	€ 450	€ 2.216		
Afschrijving verhuurd o-g (forfait 15%)	€ (531)	€ (531)		
WAZ-premie	€ 341		€ (195)	€ (1.309)
AOV-premie			€ 114	
Lijfrentepremie	€ 5.513			
Toevoeging FOR		€ (5.178)	€ (721)	
Saldo inkomenscorrecties volgens rechtbank	€ 74.313	€ 52.331	€ 95.502	€ 152.850

De box 3 correcties (zie 7.5, zie ook 5.8 controlerapport)

41. Wat betreft de toegepaste correcties betreffende de heffingsgrondslagen voor de belastbare inkomens uit sparen en beleggen over 2002 en 2003 rust de bewijslast in beginsel op verweerder. In het onderhavige geval is de bewijslast echter omgekeerd en verzwaaard (zie 22 tot en met 23), zodat eiser moet doen blijken dat deze inkomens dan wet de daaraan ten grondslag liggende heffingsgrondslagen te hoog zijn vastgesteld. Daarin is hij naar het oordeel van de rechtbank niet geslaagd. Eiser heeft daartoe onvoldoende aangevoerd.

42. Vervolgens heeft de rechtbank te beoordelen of verweerder de heffingsgrondslag redelijk heeft geschat. Naar het oordeel van de rechtbank is dat voor beide jaren het geval.

De door verweerder bij de waardering van de verschillende vermogensbestanddelen gehanteerde uitgangspunten en de daarmee samenhangende correcties acht de rechtbank, ook in samenhang bezien met hetgeen eiser dienaangaande heeft aangevoerd, niet onredelijk. Het gecorrigeerde belastbare inkomen uit sparen en beleggen voor deze jaren is in het controlerapport berekend op € 64.074 (2002) en

€ 67.421 (2003) Nu de aanslagen zijn opgelegd naar belastbare inkomens uit sparen en beleggen van € 17.699 (2002) respectievelijk € 67.321 (2003) heeft verweerder deze belastbare inkomens niet te hoog vastgesteld.

43. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen leiden de correcties tot de volgende belastbare inkomens:

Jaar	1999	2000	2002	2003
Aangegeven belastbaar inkomen (uit werk en woning)	€ 30.044	€ 14.012	€ 42.334	€ 63.231
Totaal inkomenscorrecties	€ 74.313	€ 52.331	€ 95.502	€ 152.850
Gecorrigeerd belastbaar inkomen (uit werk en woning)	€ 104.357	€ 66.343	€ 137.836	€ 216.081
aangegeven inkomen uit sparen en beleggen (box 3)			€ 12.325	€ 17.612
correctie inkomen box 3 n.a.v. herkend vermogen			€ 51.749	€ 49.809
Gecorrigeerd inkomen uit sparen en beleggen (box 3)			€ 64.074	€ 67.421

44. Zoals weergegeven onder 9 heeft verweerder de belastbare inkomens voor de onderhavige jaren bij het opleggen van de (navorderings)aanslagen uiteindelijk vastgesteld op basis van de volgende bedragen.

Jaar	1999	2000	2002	2003
Vastgesteld belastbaar inkomen uit Werk en woning)	€ 8.6766	€ 73.003	€ 122.819	€ 199.602
Vastgesteld inkomen uit sparen en beleggen (box 3)			€ 17.699	€ 67.321

45. De rechtbank komt derhalve tot de conclusie dat alleen de navorderingsaanslag voor het jaar 2000 door verweerder tot een te hoog bedrag is vastgesteld en dient te worden verlaagd. De overige aanslagen zijn eerder te laag dan te hoog.

46. Gelet op al het vorenoverwogene dienen de beroepen met betrekking tot de (navorderings)aanslagen IB/PVV 1999, 2002 en 2004 ongegrond en het beroep met betrekking tot de navorderingsaanslag LB/PVV 2000 gegrond te worden verklaard.

47. Tot slot overweegt de rechtbank met betrekking tot de inkomenscorrecties het volgende. Zowel eiser als verweerder hebben aangeboden om bewijs te leveren in de vorm van nadere stukken, nieuwe verklaringen, nieuwe, thans ongeanonimiseerde getuigenverklaringen en het houden van een descente als bedoeld in artikel 8:50 van de Awb. De rechtbank heeft het bewijsaanbod van partijen ter zitting afgewezen met als motivering dat partijen niet, dan wel onvoldoende duidelijk hebben kunnen maken waarom zij daar niet eerder mee zijn gekomen, bijvoorbeeld met gebruikmaking van de in artikel 8:58 van de Awb. Gezien het verloop van het boekenonderzoek, de bezwaarfase en hetgeen daarop is gevolgd, is er naar het oordeel van de rechtbank voldoende gelegenheid geweest om bewijs te leveren en dient nu het belang van een doelmatige procesgang te prevaleren.

Ook overigens ziet de rechtbank geen aanleiding om de door partijen gedane bewijsaanbod te honoreren. De rechtbank ziet, mede omdat het hier gaat om reeds lang verstreken jaren, evenmin aanleiding eisers verzoek om een descente te honoreren.

De vergrijpboete (2003)

48. Ingevolge artikel 67d van de Awr kan de inspecteur een boete van ten hoogste 100% opleggen indien het aan (voorwaardelijke) opzet van de belastingplichtige is te wijten dat met betrekking tot de belasting de aangifte onjuist of onvolledig is gedaan. Van voorwaardelijke opzet is bij het beboetbare feit van artikel 67d van de Awr sprake indien de belastingplichtige willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat de door hem ingediende aangifte onjuist dan wel onvolledig is.

49. Verweerder stelt zich op het standpunt dat het aan opzet dan wel voorwaardelijke opzet is te wijten dat eiser onjuist of onvolledig aangifte heeft gedaan.

49.1. Paragrafen 43, derde lid, en 44 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (hierna: BBBB) luiden voor de onderhavige jaren als volgt:

“§ 43. Strafverzwarende omstandigheden

(...)

- 3. De ernst van de te beboeten gedraging kan aanleiding geven de op de voet van paragraaf 25, tweede en derde lid, van dit besluit, op te leggen boete te verhogen tot maximaal 100 procent. Hiertoe is in elk geval aanleiding indien sprake is van listigheid, valsheid of samenspanning. Indien het gevolg van het te beboeten gedrag is dat de belasting die te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald omvangrijk of verhoudingsgewijs omvangrijk is, verhoogt de inspecteur de vergrijpboete eveneens tot maximaal 100 procent,

(...)

§ 44. Wanverhouding/Verzachtende omstandigheden

Tot de omstandigheden welke aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen behoren een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de op grond van de hoofdstukken III, IV en V op te leggen of opgelegde boete en omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit, maar buiten de directe invloedssfeer van de belanghebbende liggen.”

49.2. Verweerder stelt zich op het standpunt dat aan de zijde van eiser met betrekking tot de beboetbare gedraging sprake is van listigheid en/of valsheid als bedoeld in paragraaf 43, derde lid, van het BBBB, op grond waarvan de boete moet worden gesteld op 100%.

49.3. Verweerder heeft de voor het jaar 2003 opgelegde vergrijpboete gebaseerd op de voor dat jaar toegepaste winst- en inkomenscorrecties van in totaal € 153.983, Vervolgens heeft verweerder de alsdan berekende boete op grond van paragraaf 44 van het BBBB (wanverhouding/verzachtende omstandigheden) gematigd tot een bedrag van € 35.000.

50. Verweerder dient het door hem gestelde (voorwaardelijke) opzet te bewijzen. Daartoe wijst verweerder onder andere op de volgende omstandigheden.

- De aard en ernst van de geconstateerde gebreken in de administratie zoals tot uitdrukking gekomen in het FIOD-rapport en het controlerapport.
- De aard, ernst en omvang van de aangebrachte correcties.

- De aard en ernst van de actieve betrokkenheid van eiser bij de totstandkoming en, na ontdekking, van de pogingen tot verheimelijken van diens fiscale misstappen.
- De handelwijze van eiser, erop neer komend dat hij vanaf het begin van het boekenonderzoek een proceshouding heeft aangenomen die verwijtbaar afhoudend is en op persistente vertraging is gericht en dat zijnerzijds in het geheel geen ontlastend bewijs is overgelegd.

51. De rechtbank is, op grond van hetgeen verweerder ten bewijze van de (voorwaardelijke) opzet van eiser heeft aangevoerd en hetgeen ook bevestiging vindt in de stukken van het geding, van oordeel dat eiser welbewust onjuist en onvolledig aangifte voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen heeft gedaan voor 2003. De rechtbank is dan ook van oordeel dat het aan eisers (voorwaardelijke) opzet te wijten is dat de aangifte onjuist en onvolledig is gedaan.

Voorts is de rechtbank van oordeel, gelet op hetgeen verweerder daaromtrent heeft aangevoerd en hiervoor met betrekking tot diverse facturen en rekeningen alsmede het gekochte antiek reeds is overwogen onder 20 tot en met 20.3 dat daarbij sprake is van listigheid en/of valsheid als bedoeld in paragraaf 43, derde lid, van het BBBB. Eisers stelling dat hij niet deskundig is en de administratie aan zijn boekhouder overliet op wie hij vertrouwde, doet hier niet aan af. Verweerder heeft aannemelijk gemaakt dat eiser zelf voor verkeerde boekingen en aanpassing van rekeningen heeft gezorgd, zodat hij zich in deze niet achter zijn boekhouder/administratiekantoor kan verschuilen.

52. Met betrekking tot de grondslag voor de boete oordeelt de rechtbank dat verweerder daarbij ten onrechte tevens de 'correctie factuurstelsel' heeft betrokken. Met betrekking tot die correctie acht de rechtbank niet bewezen dat dienaangaande sprake is van (voorwaardelijke) opzet bij eiser. De overige winst- en inkomenscorrecties zijn naar het oordeel van de rechtbank terecht bij de vaststelling van de boetegrondslag in aanmerking genomen.

52.1. De grondslag voor de boete komt daarmee uit op een bedrag van € 64.842, te weten 52 percent (belastingtarief) over € 95.961 (€ 152.850 (totaal correctie box 1 volgens de rechtbank) -/- € 56.889 (correctie factuurstelsel)) plus 30 percent (belastingtarief) van € 49.809 (totaal correctie box 3 volgens de rechtbank), dat is € 49.899,72 + € 14.942,70 = € 64.842.

53. Nu het aan eisers voorwaardelijke opzet is te wijten dat een onjuiste aangifte is gedaan en daarbij sprake is van listigheid en/of valsheid, acht de rechtbank het door verweerder toegepaste boetepercentage van 100 in overeenstemming met de ernst van het vergrijp.

54. Verweerder heeft de boete voor 2003 wegens wanverhouding/verzachtende omstandigheden vastgesteld op € 35.000; dit is lager dan 100 percent. De rechtbank acht deze boete, gelet op de aard en omvang van eisers gedragingen in samenhang met diens proceshouding, passend en geboden.

55. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep met betrekking tot de bij de aanslag IB/PVV 2003 opgelegde vergrijpboete ongegrond te worden verklaard (vergelijk HR 16 september 2011, nr. 10/0357 1, LJN: BP8053).

Undue delay

56. De rechtbank overweegt dat voor de berechting van een zaak in eerste aanleg waarbij een fiscale boete in het geding is als uitgangspunt heeft te gelden dat deze niet binnen een redelijke termijn, als bedoeld in onder meer artikel 6, eerste lid, Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen uitspraak doet. Die termijn vangt aan op het moment dat vanwege het betrokken bestuursorgaan jegens de belastingplichtige een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontleenen dat aan hem een boete zal worden opgelegd, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden. Wordt de zaak niet binnen een redelijke termijn berecht, dan behoort dit tot gevolg te hebben dat de boete wordt verminderd (vergelijk Hoge Raad 19 december 2008, nr. 42 763, LJN: BD0191).

57. Het opleggen van de onderhavige boete is bij eiser voor het eerst aangekondigd in de brief van verweerder van 16 mei 2007. Derhalve kan worden aangenomen dat eiseres vanaf dat moment of een kort daarna gelegen datum kon verwachten dat verweerder hem de boete zou opleggen, terwijl de rechtbank eerst eind december 2011 uitspraak doet over de rechtmatigheid van die boete. Dat betekent dat de redelijke termijn is overschreden. Nu van bijzondere omstandigheden die een dergelijk lange duur voor de berechting van de zaak rechtvaardigen niet is gebleken, moet worden geoordeeld dat de berechting van de zaak niet binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden. De rechtbank zal de boete wegens deze overschrijding van de redelijke termijn verminderen met 20 percent tot € 28.000.

Proceskosten en schadevergoeding

58. De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiser in verband met de behandeling van de drie gegrond verklaarde beroepen (zie hierna) redelijkerwijs heeft moeten maken. De rechtbank stelt daarbij voorop dat er tussen de onderhavige zaken alsmede de zaken met nummers AWB 10/2320 en AWB 09/507 waarin de rechtbank op 6 december 2010 afzonderlijk uitspraak heeft gedaan met het dictum gegrond zonder daarvoor apart een proceskostenvergoeding toe te kennen, sprake is van samenhang in de zin van artikel 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit).

59. De proceskosten zijn op de voet van het Besluit voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand ter zitting vastgesteld op € 322 (1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 322, een wegingsfactor 1 en een factor 1 wegens samenhang (drie gegronde beroepen)). Nu eiser zelf het beroepschrift heeft ingediend, ziet de rechtbank geen aanleiding daarvoor een vergoeding toe te kennen. Voor de overige proceskosten wordt verweerder, eveneens met toepassing van het Besluit, veroordeeld deze te vergoeden tot een bedrag van € 338,54; € 20 wegens reiskosten en € 318,54 wegens verletkosten (6 uur à € 53,09 (het maximaal te vergoeden uurtarief)). Voor een hogere vergoeding ziet de rechtbank geen aanleiding. Daarbij overweegt de rechtbank dat, anders dan eiser stelt, naar haar oordeel geen sprake is van bijzondere omstandigheden in de zin van artikel 2, derde lid, van het Besluit, die aanleiding geven om afte wijken van de forfaitaire vergoedingen. Dat voor de onderhavige jaren de FIOD/ECD is ingeschakeld en de wijze waarop de verschillende (controle)ambtenaren eiser —

naar hij stelt — hebben bejegend, vormen naar het oordeel van de rechtbank in ieder geval niet een dergelijke bijzondere omstandigheid.

60. De rechtbank zal de proceskostenvergoeding toekennen in de zaak betreffende de aanslag IB/PVV 2000 (nummer AWB 10/2319). Ook zal de rechtbank in die procedure gelasten het door eiser voor die procedure alsmede het voor de procedures AWB 10/2320 en AWB 09/507 betaalde griffierecht van € 39 (1 x € 39 geheven wegens samenhang) te vergoeden.

61. De rechtbank ziet wet aanleiding voor een vergoeding van immateriële schade die eiser heeft geleden door de lange duur van de behandeling van het geschil. De rechtbank zal het onderzoek op de voet van artikel 8: 73 Awb heropenen ter voorbereiding van nadere uitspraken over het verzoek van eiser de door hem geleden schade te vergoeden. Op grond van rechtsoverweging 3.3.5 van het arrest van de Hoge Raad van 10 juni 2011, nr. 09/02639, LJN: BO5046, zal de rechtbank de Minister van Veiligheid en Justitie in de voortzetting van deze procedures betrekken. Na ontvangst van de reactie namens de Minister zendt de rechtbank deze aan partijen met het verzoek daarop binnen 4 weken te reageren.

Beslissing

AWB 10/2318 (1999)

De rechtbank:

- verklaart het beroep ongegrond;
- heropent het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak over schadevergoeding.

AWB 10/2319 (2000)

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de belastingaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van € 66.343, gelast dat verweerder de beschikking heftingsrente dienovereenkomstig vermindert en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- veroordeelt verweerder de proceskosten tot een bedrag van € 660,54 aan eiser te voldoen;
- gelast dat verweerder het door eiser betaalde griffierecht van € 39 aan hem vergoedt;
- heropent het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak over schadevergoeding.

AWB 10/2321 en AWB 09/508 (IB/PVV en WAZ 2002)

De rechtbank:

- verklaart de beroepen ongegrond;
- heropent het onderzoek ter voorbereiding van nadere uitspraken over schadevergoeding.

AWB 10/2322 (2003)

De rechtbank:

- verklaart het beroep ongegrond;
- vermindert de boete tot € 28.000;
- heropent het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak over schadevergoeding.

Deze uitspraak is gedaan door door mr. J.P.F. Slijpen, voorzitter, mr. T. van Rij en mr. R.C.H.M Lips, leden, in aanwezigheid van mr. A.L. Kwestro, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 23 december 2011.

Kwestro

Slijpen

Griffier

rechter

Afschrift verzonden aan partijen op: 23 DEC 2011

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Leeuwarden (belastingen), Postbus 1704, 8901 CA Leeuwarden

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd
2. - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.

Afschrift verzonden op: 23 DEC 2011