

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

GEZIEN het beroepschrift van Mevrouw X te Z tegen de haar door de Inspecteur der directe belastingen te Y, opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1973, 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, waaronder:

- de ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende voorgedragen en aan het Hof overgelegde, als in deze uitspraak ter plaatse als hierna aangegeven, ingevoegd aan te merken pleitnota;
- de ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende zonder dat daartegen door de wederpartij bezwaren zijn aangevoerd in het geding gebrachte productie, welke door griffier is genummerd 1 en waarvan de inhoud als hier in deze uitspraak ingelast moet worden beschouwd.;

GEHOORD op 25 april 1984 te 's-Gravenhage ter zitting belanghebbende in persoon en haar gemachtigde, bijgestaan door mr. W en door de zoon van belanghebbende, alsmede de inspecteur;

Overwegende dat bovengenoemde navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 439.588,- en een belastingvrije som van f 6.244,-; dat de oorspronkelijke aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 250.913,- en een belastingvrije som als voormeld; dat de nagevorderde belasting f 133.960,- beloopt, over welk bedrag een verhoging van 100% is toegepast, welke verhoging door de Inspecteur bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit is gehandhaafd;

dat het beroep uiteindelijk – na wijziging van het standpunt van belanghebbende in de loop van het geding – strekt tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van primair f 263.013,--, subsidiair van f 283.998,-- en meer subsidiair van f 324.057,-- zonder toepassing van een verhoging dan wel met toepassing van een verhoging van ten hoogste 50 percent;

dat de Inspecteur heeft geconcludeerd tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen van f 383.001,-- met dienovereenkomstige vermindering van de verhoging;

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 1935, heeft na het overlijden van haar echtgenoot in 1970 diens praktijk - een tandtechnisch instituut - voor eigen rekening en risico voortgezet. Dit instituut houdt zich uitsluitend bezig met het "trekken" van tanden en kiezen, om vervolgens de patiënten van kunstgebitten te voorzien. Aan dit instituut waren in 1973 verbonden een arts, een tandarts en enkele (leerling) tandtechnici.

Volgens de aangifte voor het onderhavige jaar bedroeg de winst uit onderneming van belanghebbende f 254.485,--.

In de jaren 1978 en 1979 werd bij belanghebbende op verschillende tijdstippen een boekenonderzoek ingesteld door de Rijksaccountantsdienst, welk onderzoek zich uiteindelijk uitstreekte over de jaren 1973 tot en met 1978 en in hetwelk ook de FIOD werd betrokken. Bij dit onderzoek werden verschillende tekortkomingen in de boekhouding van belanghebbende geconstateerd.

Gelet hierop heeft de Inspecteur de administratie van belanghebbende als basis voor de winstberekening verworpen en tot het opleggen van de navorderingsaanslag besloten. Op thans niet meer ter zake doende gronden

heeft de Inspecteur bij de navorderingsaanslag het belastbare inkomen waarnaar de primitieve aanslag is berekend, met f 188.675,-- verhoogd.

In het verzoekschrift berekent de Inspecteur de omzet in de onderneming van belanghebbende uit de in haar administratie geboekte inkopen van tanden en kiezen. Deze berekening leidt hem tot de conclusie dat voor de jaren 1973 tot en met 1978 aanzienlijke bedragen niet als winst zijn aangegeven. Het bedrag van de aldus berekende verzwegen winst bedraagt voor 1973 volgens de Inspecteur f 132.088,--. Bij deze berekening heeft de Inspecteur voor 1973 uit de inkopen van tanden en kiezen afgeleid dat in totaal 1137 stuks halve prothesen (boven- of onderkaak) konden worden vervaardigd. Overeenkomstig de gegevens van het A heeft hij aangenomen dat van dit aantal ongeveer 3 percent is mislukt. Verder heeft hij de verhouding van verstrekte hele en halve prothesen op 1 : 2 gesteld. In verband met een en ander berekent hij het aantal in 1973 verstrekte halve prothesen op 552 en het aantal in dit jaar verstrekte hele prothesen op 277. Rekening houdende met de prijzen per behandeling - de prijs voor een halve prothese is hoger dan de helft van de prijs voor een hele prothese - alsmede met de ter zake van zogenaamde rebasing - het beter passend maken van een verstrekte en gedurende korte tijd gebruikte prothese - ontvangen bedragen, met de bedragen die ter zake van extracties verschuldigd waren, met het niet terugkomen van de patiënt om de voor hem of haar gemaakte prothese af te halen en met wanbetaling, bedraagt de door de Inspecteur berekende theoretische omzet over 1973 f 539.213,-- tegenover een geboekte omzet van f 407.125,--. Het belastbare inkomen naar hetwelk de navorderingsaanslag volgens zijn conclusie moet worden berekend, vormt de som van het aangegeven belastbare inkomen en het verschil tussen evenvermelde bedragen ad f 132.088,--.

Belanghebbende, van mening dat uit de inkopen van tanden en kiezen, gelet op hun relatief geringe waarde, de omzet in haar onderneming niet op verantwoorde wijze kan worden afgeleid, stelt zich op het standpunt dat, nu volgens haar de omzet die te berekenen valt uit het aantal patiënten dat door

de aan haar instituut verbonden arts en tandarts ten hoogste kon worden behandeld, slechts weinig meer beloopt dan de aan gegeven omzet, de aanwijsbare omissies in haar boekhouding slechts mogen leiden tot een relatief geringe correctie van het belastbare inkomen, welke correctie zij in haar primaire standpunt voor het onderhavige jaar stelt op f 10.000,--.

OVERWEGENDE dat het geschil de vraag betreft of de navorderingsaanslag, verminder overeenkomstig de conclusie van de Inspecteur tot het juiste bedrag is berekend en voorts of het bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit de in de aanslag begrepen verhoging terecht is gehandhaafd; belanghebbende beantwoordt beide vragen ontkennend, de Inspecteur bevestigend;

OVERWEGENDE dat partijen hun vorenomschreven standpunten doen steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in het beroepschrift, onderscheidenlijk het verzoekschrift, alsook – wat belanghebbende betreft – in de pleitnota, welke inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt;

dat partijen aan hun aldus gegeven uiteenzettingen ter zitting het volgende hebben toegevoegd:

Belanghebbende: de door de Inspecteur gehanteerde cijfers over de inkoop van tanden en kiezen worden niet betwist; de aangehouden voorraad tanden en kiezen was, gezien de verschillen in grootte, kleur en kwaliteit, aanzienlijk; er was geen voorraad-administratie daarvan; in het voorraadverloop van tanden en kiezen bestaat geen inzicht;

De Inspecteur: het voorraadverloop is niet belangrijk als de voorraad constant is, hetgeen door mij is aangenomen; de premissen waarvan in de tijdsberekening van belanghebbende wordt uitgegaan, acht ik ten minste dubieus en zelfs irreëel; dat leid ik ook af uit de omstandigheid dat de door belanghebbende hieruit berekende omzet lager is dan is aangegeven;

OVERWEGENDE OMTRENT HET GESCHIL:

dat de Inspecteur de boekhouding van belanghebbende als maatstaf voor de berekening van de omzet heeft verworpen en stelt dat dit wordt gerechtvaardigd door de gebrekkige opzet en uitvoering van de administratie van belanghebbende en in het bijzonder door de volgende feiten en omstandigheden:

1. een voor oktober 1975 geconstateerde negatieve kas van f 4.000,--;
2. een uit vermogensvergelijking voortvloeiend negatief bedrag van f 3.940,-- voor onbenoemd privé voor wat betreft het jaar 1974;
3. het ontbreken van kascontrole;
4. het voor wat de jaren 1974 tot en met 1977 betreft niet boeken van f 22.065,-- ontvangsten van patiënten;
5. het ontbreken van patiëntenkaarten betrekking hebbende op in de jaren 1974 tot en met 1977 geboekte ontvangsten tot een bedrag van f 113.125,--;
6. het voor de jaren 1974 tot en met 1977 tot een bedrag van in totaal ongeveer f 60.000,-- wel boeken van ontvangsten van patiënten, van wie volgens de patiëntenkaarten geen betaling werd ontvangen;
7. het zeer aanzienlijke verschil tussen de aangegeven omzet en de omzet, afgeleid uit de inkoop van tanden en kiezen;

dat het door de Inspecteur sub 7 bedoelde zeer aanzienlijke verschil voortvloeit uit de vergelijking van de in de jaarstukken vermelde omzet voor het jaar 1973 groot f 407.125,-- en de door de Inspecteur uit de inkoop door belanghebbende in 1973 van tanden en kiezen berekende omzet van f 539.213,--;

dat belanghebbende bestrijdt dat de omzet in haar onderneming op verantwoorde wijze kan worden afgeleid uit de inkoop van tanden en kiezen; dat zij daartoe - door de Inspecteur op zich niet bestreden - aanvoert dat de kostprijs van de voor de vervaardiging van een volledige prothese benodigde tanden en kiezen ter waarde van - in 1973 - gemiddeld f 1.060,-- ongeveer

f 38,- bedraagt; dat volgens belanghebbende deze verhouding aanleiding was van tanden en kiezen geen voorraadadministratie bij te houden en bij reparatie, waaronder rebasing, van een eerder verstrekte prothese, ook al werd voor die reparatie geen of slechts een gering bedrag in rekening gebracht, veelal nieuwe tanden en kiezen te gebruiken;

dat belanghebbende omtrent dit bij rebasing veelal gebruiken van nieuwe tanden en kiezen heeft opgemerkt dat de bij het vervaardigen van een prothese gebezigde kunsthars polymeriseert bij het verhardingsproces, waarbij de polymeren zich aan de acrylaatmoleculen van de tanden binden, hetgeen betekent dat het kunstharsdeel één geheel wordt met de elementen en het uren werk zou kosten, de kunsthars van de elementen af te slijpen, in verband waarmee het dan lonend is nieuwe materialen te gebruiken; dat de Inspecteur hiertegenover betoogt dat de aan belanghebbendes instituut verbonden tandtechniker B tegenover ambtenaren van de FIOD zakelijk weergegeven heeft verklaard dat bij rebasing geen nieuwe tanden en kiezen worden gebruikt; dat deze verklaring echter niet het bewijs oplevert dat in 1973, toen genoemde B nog niet bij belanghebbende in dienst was, door de toen bij haar in dienst zijnde (leerling) tandtechnikers bij rebasing nimmer nieuwe tanden en kiezen zijn gebruikt; dat voormelde B immers bij dezelfde gelegenheid heeft verklaard dat hij niet weet of zijn voorgangers bij het mislukken van gebitten de tanden en kiezen opnieuw gebruikten;

dat naar 's Hofs oordeel, gelet op vorenvermelde door belanghebbende aangevoerde en door het Hof aannemelijk geachte omstandigheden, de door de Inspecteur berekende omzet met te grote onzekerheidsmarges zijn omgeven, om het resultaat van deze berekening aan te merken als een zelfstandige grond voor het als onbetrouwbaar ter zijde stellen van de boekhouding van belanghebbende;

dat evenwel belanghebbende de gebrekkige opzet en uitvoering van haar administratie en de sub 1 tot en met 6 hiervoor vermelde feiten en omstandigheden niet, althans onvoldoende gemotiveerd heeft bestreden; dat naar het oordeel van het Hof deze tekortkomingen, die het als vaststaande aanneemt, de gevolgtrekking wettigen de administratie van belanghebbende als materieel betrouwbare grondslag voor de winstberekening ter zijde te stellen;

dat het Hof geen reden heeft om aan te nemen dat belanghebbendes boekhouding in het jaar 1973 beter verzorgd was dan in de jaren 1974 tot en met 1977, waarin evenbedoelde gebreken zijn geconstateerd, zodat deze ook voor het onderwerpelijke jaar als betrouwbare grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen;

dat het vorenoverwogene medebrengt dat de winst van belanghebbende op andere wijze moet worden bepaald dan uit haar boekhouding voortvloeit;

dat op zich de inkoop van tanden en kiezen - welke inkoop als zodanig niet in geschil is - een goed uitgangspunt biedt voor een bepaling van de winst; dat echter volgens de stelling van belanghebbende, die zij aannemelijk heeft gemaakt, de wijze waarop de Inspecteur uit deze inkoop van tanden en kiezen tot zijn winstbepaling komt, onvoldoende recht doet aan de - gelijk hiervoor is overwogen - grote onzekerheidsmarges waarmede de berekening van de omzet van belanghebbende op deze wijze is omgeven;

dat de Inspecteur, op wie te dezen de bewijslast drukt, niet aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende tot het door hem gestelde bedrag van f 132.088,- meer winst heeft genoten dan zij heeft aangegeven;

dat op zich ook een tijdsberekening als die welke belanghebbende voorstaat een basis kan zijn voor de bepaling van de door haar behaalde winst uit onderneming; dat evenwel van de in concreto door haar geproduceerde berekening, met name gelet op de omstandigheid dat daaruit - niettegenstaande

in confesso is dat de winst van belanghebbende in het onderhavige jaar ten minste f 10.000,-- meer heeft bedragen dan is aangegeven - een lagere dan de aangegeven winst is af te leiden, niet aannemelijk is geworden dat deze een verantwoorde benadering van de winst van belanghebbende oplevert;

dat het Hof, dat moet woekeren met de schaarse gegevens die met betrekking tot de bepaling van de omzet van belanghebbende voorhanden zijn, in aanmerking genomen dat deze gegevens onvoldoende aanknopingspunten bieden om ten aanzien van hetzij de door de Inspecteur gemaakte berekening, hetzij de berekening van belanghebbende, welomschreven noodzakelijke correcties aan te brengen, de winst van belanghebbende naar redelijkheid en billijkheid overeenkomstig haar meer subsidiaire standpunt bepaalt op f 325.529,--;

dat de Inspecteur ten aanzien van zijn besluit met betrekking tot de in de navorderingsaanslag begrepen verhoging van oordeel is dat, gezien de grootte van de verzwegen omzet en de reeks van jaren waarin deze verzwijgingen zijn opgetreden, moet worden geconstateerd dat sprake is van opzet dan wel grove schuld welke een verhoging van 100 percent rechtvaardigt;

dat ingevolge paragraaf 10, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971, voor zoveel hier van belang, de inspecteur geen kwijtschelding van een verhoging verleent, indien sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude; dat de grootte van de winst welke ingevolge het vorenoverwogene door belanghebbende niet is aangegeven noch ook de reeks van jaren waarin verzwijgingen zijn opgetreden, voldoende reden is om uitsluitend op grond daarvan van een ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude te spreken; dat immers de reeks van jaren waarin verzwijgingen zouden zijn opgetreden - aan het oordeel van het Hof is thans naast de onderwerpelijke navorderingsaanslag alleen de op het jaar 1975 betrekking hebbende navorderingsaanslag onderworpen - en het voor het onderhavige jaar aangegeven van winst uit onderneming ten bedrage van f 254.485,-- in plaats van f 325.529,-- weliswaar wijzen op het bestaan van

een meer ernstige vorm van grove schuld of onachtzaamheid, doch niet op het bestaan van fraude in de zin van paragraaf 10, lid 3, van de Leidraad administratieve boeten 1971.

RECHTDOENDE:

VERNIETIGT het kwijtscheldingsbesluit, waarvan beroep.

VERMINDERT de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 324.057,-- met een verhoging van 50 percent ten aanzien van een inkomensbestanddeel groot f 71.044,--.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 20 juni 1984 door mr. K. Rijks, vice-president, L.F. Ploeger en mr. R.A. van Gorkum, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. G.J.E. Berkelmans.

Berkelmans

Rijks

AANGETEKEND AAN
PARTIJEN VERZONDEN:
4 JULI 1984