

ECLI:NL:GHAMS:2006:AV1958

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	06-02-2006
Datum publicatie	21-02-2006
Zaaknummer	04/04494
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	In bhs café is een speelautomaat aanwezig. Sinds de registratie van de tellerstand is de omzet van de automaat aanmerkelijk gestegen. De inspecteur vordert na. Bhs verweer bestaat uit eigen verklaringen die elkaar soms tegenspreken, soms ongeloofwaardig zijn en die in ieder geval niet overtuigend zijn. De inspecteur heeft terecht een boete opgelegd.
Wetsverwijzingen	Algemene wet inzake rijksbelastingen 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen 16
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2006/27.2 met annotatie van Redactie

Uitspraak

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM

Eerste Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende,

tegen

een uitspraak van de inspecteur van de Belastingdienst P, de inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 11 november 2004, ingediend door A (Administratiekantoor B) te Z als gemachtigde.

Het beroep is gericht tegen de uitspraak van de inspecteur, gedagtekend 8 oktober 2004, betreffende de aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (verder ook IB) voor het jaar 1992.

De navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 74.232. De aanslag is verhoogd met een boete van *f* 9.513 (verder ook de boete). Tegelijkertijd heeft de inspecteur de boete voor *f* 7.135 kwijtgescholden. Tegelijk met de aanslagoplegging heeft de inspecteur ten laste van belanghebbende een beschikking heffingsrente genomen ten bedrage van *f* 1.359.

Na bezwaar is de navorderingsaanslag bij de bestreden uitspraak verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van *f* 67.137, is de boete vastgesteld op *f* 5.965, is de boete voor *f* 5.071 kwijtgescholden en is de heffingsrente verminderd tot *f* 850.

Het beroep strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag en (naar het Hof verstaat subsidiair) vermindering van de boete en het bedrag van de heffingsrente.

De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend en concludeert tot ongegrond-verklaring van het beroep.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend. De inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingezonden.

Ter zitting van 28 juli 2005 is verschenen belanghebbende, tot bijstand vergezeld van voornoemde gemachtigde, alsmede, namens de inspecteur, mr. C. Belanghebbende en de inspecteur hebben ter zitting ieder een pleitnota voorgedragen en overgelegd. Belanghebbende heeft bij zijn pleitnota een bijlage overgelegd.

De inspecteur heeft van de bijlage kunnen kennisnemen en heeft zich erover kunnen uitlaten.

Met instemming van partijen zijn gelijktijdig behandeld de beroeps-zaken van belanghebbende die bij het Hof zijn geadministreerd onder de kenmerken 04/04493, 04/04494, 04/04495, 04/04496, 04/04497 en 04/04816.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende, geboren op 10 april 1952, exploiteerde aan de D-weg te Z sinds 1987 een café genaamd E. Belanghebbende is on-gehuwd. Tot 31 oktober 2001 woonde hij met zijn vriendin boven het café. Zijn vriendin werkte mee in de onderneming.

2.2. In het café is sinds 1987 een speelautomaat aanwezig. Deze speelautomaat is eigendom van [Hof: Speelautomaten BV]. Belanghebbende heeft met Speelautomaten BV een exploitatieovereenkomst gesloten. Op basis van deze overeenkomst vindt exploitatie van de speelautomaat voor gezamenlijke rekening plaats, waarbij Speelautomaten BV zorgt voor plaatsing en onderhoud. De netto opbrengst wordt tussen partijen verdeeld (belanghebbende heeft recht op 55%, Speelautomaten BV op 45%).

2.3. In 1993 heeft een boekenonderzoek plaatsgevonden. Het doel van het onderzoek was - blijkens een brief van de inspecteur van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen Q aan belanghebbende van 7 mei 1993 - de aanvaardbaarheid vast te stellen van de aangiften omzetbelasting over de jaren 1988 tot en met 1992. Volgens het verslag van dit onderzoek zijn de aangiften omzetbelasting over de jaren 1988 tot en met 1991 op de volgende elementen onderzocht:

- de juistheid van het tarief;
- de juistheid van de verrekenende voorbelasting terzake van geleverde goederen of ontvangen diensten;
- de juistheid van de toepassing van de fiscale wetgeving;
- de tijdigheid van de aangiften.

Onder punt 3.1.2. van het controlerapport staat:

Opgemerkt wordt dat de omzetbelasting terzake van de opbrengst speelautomaat niet juist is aangegeven.

Alvorens de omzetbelasting uit de opbrengst wordt gehaald, dient de opbrengst vermenigvuldigd te worden met de faktor 1,2.

Men heeft dit abusievelijk niet gedaan (niet op de hoogte van de regeling).

Correctie dient derhalve plaats te vinden.

Deze constatering leidde tot een totale correctie (over de jaren 1988 tot en met 1991) van f 1.056. Tevens werd tijdens de controle geconstateerd dat belanghebbende te weinig omzetbelasting had voldaan met betrekking tot door hem verrichte diensten op het gebied van sportsponsoring. De totale correctie op dit punt bedroeg f 273.

Het onderzoek heeft niet tot verdere correcties geleid. De naheffingsaanslag werd zonder boete opgelegd, omdat geen sprake was van opzet of grove schuld.

2.4. Over de jaren 1992 tot en met 1995 heeft belanghebbende terzake van de speel-automaat de volgende opbrengsten (inclusief omzetbelasting) in zijn administratie geboekt en verantwoord:

1992 1993 1994 1995

1e kwartaal f 1.601 f f 1.020 f 1.494

2e kwartaal f 1.271 f f 895 f 1.405

3e kwartaal f 1.560 f f 1.029 f 1.044

4e kwartaal f 1.667 f f 1.081 f 1.220

Totaal per jaar f 6.099 f 4.699 f 4.025 f 5.163

Over 1993 zijn geen gegevens per kwartaal bekend.

2.5. Tot 2 september 1996 heeft belanghebbende de zogenoemde tellerstanden van de speelautomaat niet geregistreerd. Evenmin zijn over de periode vóór 2 september 1996 in de administratie van belanghebbende kwitanties of andere specificaties voor de opbrengsten van de speelautomaat opgenomen. Belanghebbende volstond met het periodiek noteren van contante ontvangsten in het kasboek.

2.6. In november 1997 heeft bij belanghebbende een onderzoek plaatsgevonden. Het onderzoek heeft zich beperkt tot de inkomstenbelasting en omzetbelasting en voorts tot de volgende punten:

- "het vaststellen of aan het Besluit Tellers in Speelautomaten uitvoering wordt gegeven;
- de opbrengstenverantwoording inzake speelautomaten over de periode 1 januari 1992 tot en met 31 december 1997."

Het onderzoek wees uit dat belanghebbende vanaf het 1e kwartaal in 1996 tot en met het 3e kwartaal in 1997 de volgende opbrengsten (inclusief omzetbelasting) in zijn administratie heeft geboekt en verantwoord:

1e kwartaal 1996 2e kwartaal 1996 3e kwartaal 1996 4e kwartaal 1996

01-01 f 80,- 01-04 f 60,- 04-07 f 400,- 14-10 f 1.198,-

04-01 f 50,- 11-04 f 70,- 12-07 f 400,- 28-10 f 1.356,75

25-01 f 90,- 18-04 f 60,- 18-07 f 700,- 11-11 f 1.606,-

01-02 f 85,- 25-04 f 80,- 25-07 f 250,- 26-11 f 551,75

08-02 f 85,- 02-05 f 70,- 15-08 f 500,- 13-12 f 1.248,-

15-02 f 100,- 09-05 f 140,- 22-08 f 500,- f

22-02 f 125,- 16-05 f 160,- 02-09 f 1.029,25 f

29-02 f 100,- 23-05 f 150,- 18-09 f 1.327,- f

07-03 f 70,- 30-05 f 150,- 30-09 f 936,25 f

14-03 f 100,- 07-06 f 160,- f

21-03 f 90,- 13-06 f 130,- f

28-03 f 80,- 20-06 f 130,- f
f 27-06 f 90,- f
f 1.055,- f 1.450,- f 6.042,50 f 5.960,50
1e kwartaal 1997 2e kwartaal 1997 3e kwartaal 1997

07-01 f 2.496,75 14-04 f 2.803,- 07-07 f 1.632,50
21-01 f 1.161,- 28-04 f 1.352,- 21-07 f 921,-
06-02 f 974,50 12-05 f 2.679,- 04-08 f 1.489,-
24-02 f 1.527,75 26-05 f 1.054,75 18-08 f 751,50
21-03 f 1.220,75 13-06 f 2.190,50 02-09 f 1.171,75
23-06 f 964,75 15-09 f 946,75
29-09 f 1.127,50
f 7.380,75 f 11.044,- f 8.040,-

2.7. Als gevolg van de sterke stijging van de omzet uit de speelautomaat vanaf het moment dat belanghebbende de tellerstanden registreerde, vermoedden de contro-lerende ambtenaren dat belanghebbende in substantiële mate over de jaren 1992 tot en met 1996 omzet had verzwegen.

Aan de hand van afrekeningen van Speelautomaten BV over de periode van 30 september 1996 tot en met 29 september 1997 schatten de ambtenaren dat belanghebbendes normale omzet uit de speelautomaat f 32.425 per jaar bedroeg.

In het controlerapport staat voorts:

Belastingplichtige (...) werd op de dag van de controle met de cijfers geconfronteerd. Voor de verschillen worden door belastingplichtige de volgende redenen gegeven:

- a - toename van de opbrengsten sedert het maken van reclame door Holland Casino;
- b - wijziging beleid gemeente Z waardoor het verboden is bij de droge horeca speelautomaten te plaatsen;
- c - wijziging typen gokkasten (huidige gokkast staat volgens belastingplichtige ruim een jaar).

Belastingplichtige heeft verder naar voren gebracht dat de toename per juli 1996 hem niet verbaasd. Er wordt de laatste jaren meer gegokt. Verder zijn er geen verklaringen.

Over de verklaringen van belastingplichtige het volgende:

a - uit het telefonisch contact met F, die werkzaam is op de afdeling voorlichting van Holland Casino, is gebleken dat vanaf september 1995 algemene reclame-spotjes op de TV worden uitgezonden. Vanaf 1997 zijn de algemene spotjes uitgebreid met speciale actieweken. Zoals u aan de cijfers kan zien heeft er geen toename van de opbrengsten speelautomaat in september 1995 plaatsgevonden.

b - tijdens een afgelegd bezoek bij de gemeente Z is gebleken dat er sinds 1 januari 1992 geen beleidswijzigingen hebben plaatsgevonden. Het beleid betreffende de droge horeca, de zogenaamde laagdrempeligen, zal pas worden aangepast per 1 januari 1998.

c - volgens de vriendin van belastingplichtige wordt een speelautomaat alleen vervangen als er problemen zijn. De huidige speelautomaat is in ieder geval al voor 2 september 1996 aanwezig. Volgens de vriendin van belastingplichtige staat de huidige speelauto-maat al een zeer lange tijd in het café. Belastingplichtige heeft via zijn boekhouder laten weten dat de huidige speelautomaat wel ruim een jaar aanwezig is maar dat daarvoor er gemiddeld 4 keer per jaar een andere speelautomaat is geplaatst.

Omdat belastingplichtige nog een opmerking maakte dat hij in 1987 een verlopen zaak heeft gekocht, hebben wij gekeken of er nog grote verschillen waren tussen de gerealiseerde omzetten (zonder gokkast en omzetbelasting) periode 1992 tot en met 1996.

1992 1993 1994 1995 1996

Omzet f 185428,- f 171555,- f 185505,- f 179427,- f 169121,-

Zoals uit de cijfers blijkt zitten er geen grote verschillen tussen de omzetten 1992 tot en met 1996. Belastingplichtige heeft blijkbaar voor 1992 de omzet al op het huidige niveau gebracht.

De door belastingplichtige naar voren gebrachte redenen achten wij derhalve niet aannemelijk.

Gezien het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat de speelautomaatadministratie betreffende de jaren 1992 tot en met 1996 niet kan dienen als grondslag voor het berekenen van de diverse belastingen.

Op grond van de significante verschillen, waarvoor belastingplichtige geen plausibele verklaring heeft, gaan wij over tot correctie. De correctie over de jaren 1992 tot en met 1996 moeten respectievelijk f 26326,-, f 27726,-, f 28400,-, f 27262,- en f 17917,- bedragen. Rekeninghoudend met het gegeven dat het niet uit te sluiten is dat de vorige speelautoma(a)t(en) minder hebben opgebracht en dat belastingplichtige iets is vergeten dat invloed kan hebben gehad op de opbrengsten speelautomaten hebben wij besloten van de voorgenomen correcties 10% af te trekken.

Het boekenonderzoek leidde tot de volgende winstcorrecties:

1992 1993 1994 1995 1996

Berekende omzet f 32.425 f 32.425 f 32.425 f 32.425 f 32.425

Aangegeven omzet f 6.099 f 4.699 f 4.025 f 5.163 f 14.508

Vershil * f 26.326 f 27.726 f 28.400 f 27.262 f 17.917

Af: 10 % marge f -2.633 f -2.773 f 2.840 f -2.727 f -1.792

f 23.693 f 24.953 f 25.560 f 24.535 f 16.125

Af : OB f -3.656 f -3.716 f -3.806 f -3.654 f -2.401

Winstcorrectie f 20.037 f 21.237 f 21.754 f 20.881 f 13.724

Restitutie te veel betaalde OB

f

169

f

140

f 20.206 f 21.377

* In het controlerapport worden deze correcties genummerd 1 tot en met 5.

2.8. In het controlerapport zijn de belastbare inkomens als volgt berekend:

11.2 Inkomstenbelasting

11.2.1 Gecorrigeerd stipinkomen

1992 1993 1994 1995 1996

Vastgest. stip. f 64284,- f 49372,- f 61411,- f 52118,- f 46478,-
Winstcorrecties f 20206,- f 21377,- f 21754,- f 20881,- f 13724,-
Cø. punt 10.1 f - 809,- f - 856,- f - 871,- f -836,- f -5 49,-
Cø. punt 10.2 f 1650,- f 1150,- f 2340,- f 3960,- f 1015,-
Gecor. stipink. f 85331,- f 71043,- f 84634,- f 76123,- f 60668,-
(...)

Nieuw vastgesteld belastbaar inkomen

1992 1993 1994 1995 1996

Gecor. stipink. f 85331,- f 71043,- f 84634,- f 76123,- f 60668,-
Gecor.oudedagsres. f-11099,- f - , f-11890,- f - , f 8434,-
Gecor. belast.ink. f 74232,- f 71043,- f 72744,- f 76123,- f 69102,-

2.9. Over de naheffings-/navorderingsaanslagen en de boetes staat in het controle-rapport:

12 Naheffingsaanslag omzetbelasting

Over de jaren 1992 tot en met 1996 zullen wij een naheffingsaanslag omzetbelasting van f 16924,- opleggen. Deze is gebaseerd op artikel 20 lid 1 van de Algemene wet inzake rijks-belastingen.

12.1 Boete omzetbelasting

Over de correcties nr. 1 tot en met 5 (Hof: dit zijn de correcties in verband met niet-aangege-ven omzet van de speelautomaat) leggen wij een boete op. De correcties hebben betrekking op het verzwijgen van omzet, zodat wij opzet aanwezig achten. De boete bedraagt 100%, waarvan wij 50% zullen kwijtschelden. Deze boete is gebaseerd op artikel 21 lid 1 te volzin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en hoofdstuk IV paragraaf 21 lid 2 van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

Door het opleggen van een boete van 50% is er een wanverhouding ontstaan tussen de ernst van de overtreding en de belopen boete. Daarom is er besloten de boete te matigen - op basis van paragraaf 26 van het Voorschrift administratieve boeten 1993 - tot 25%.

13 Navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen

Over de jaren 1992 tot en met 1996 zullen wij navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen opleggen. Deze zijn gebaseerd op artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

13.1 Boete inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen

Over de correcties 1 tot en met 5 leggen wij een boete op. De correcties hebben betrekking op het verzwijgen van omzet, zodat wij opzet aanwezig achten. De boete bedraagt 100%, waarvan wij 50% zullen kwijtschelden. Deze boete is gebaseerd op artikel 18 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en hoofdstuk IV paragraaf 21 lid 2 van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

Door het opleggen van een boete van 50% is er een wanverhouding ontstaan tussen de ernst van de overtreding en de belopen boete. Daarom is er besloten de boete te matigen - op basis van paragraaf 26, van het Voorschrift administratieve boeten 1993 - tot 25%.

Over de overige correcties - zijn veroorzaakt door de correcties van de omzetten en het vervallen van de opslag bij speelautomaten - wordt geen boete opgelegd.

2.10. Daarna zijn voor de jaren 1992 tot en met 1996 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting opgelegd. De onderhavige navorderingsaanslag is op 31 december 1997 opgelegd en berekend naar een belastbaar inkomen van f 74.232. De aanslag is verhoogd met een boete van f 9.513. Tegelijkertijd heeft de inspecteur de boete voor f 7.135 kwijtgescholden.

2.11. Belanghebbende is in bezwaar gekomen. Naar aanleiding van het bezwaarschrift schreef de inspecteur op 19 juli 2004 aan belanghebbende:

Omdat een afdoende verklaring voor de significante stijging van de omzet uit de speelautomaat in 1996 ontbreekt moet ik concluderen dat belanghebbende zijn opbrengsten uit de speelautomaat vóór 2 september 1996 niet juist heeft verantwoord. () Zoals blijkt uit het verslag van het boekenonderzoek heeft de omzet uit de speelautomaat in de periode van 30 september 1996 t/m 29 september 1997 f 32.425 bedragen. Dit is een waarneming over een geheel kalenderjaar zodat deze niet door eventuele seizoensinvloeden kan zijn beïnvloed. De omzet van het café is in de periode 1992 t/m 1996 redelijk stabiel gebleven, waarbij de omzet 1996 relatief zelfs aan de lage kant is. Een toename van de opbrengst uit de speelautomaat kan dus niet worden verklaard door een grotere omzet van het café. Ik realiseer mij dat desondanks het extrapoleren van de waarneming in 1996 naar eerdere jaren een zekere mate van onzekerheid in zich draagt. Hoewel ik allerminst overtuigd ben door de zijdens belanghebbende aangevoerde argumenten, ben ik bereid bij het extrapoleren in het voordeel van belanghebbende een ruime marge in aanmerking te nemen. Ik ga er van uit dat in de periode waarin geen registratie van tellerstanden heeft plaatsgevonden () er op jaarbasis tenminste f 20.000 omzet is behaald met de speelautomaat: Voor de jaren 1992 t/m 1995 ga ik dan uit van f 20.000 omzet, voor het gehele jaar 1996 van f 24.000 (te weten $\frac{3}{4}$ x f 20.000 plus de vanaf 2 september 1996 geboekte omzet van f 9.251). () In de omstandigheid dat de afdoening van de bezwaarschriften ernstig is vertraagd vind ik thans aanleiding de verhoging () kwijt te schelden met 10% zodat uiteindelijk een verhoging van 15% resteert.

2.12. Bij uitspraak stelde de inspecteur de belastbare inkomens als volgt vast (citaat uit bijlage 5 bij verweerschrift):

1992 1993 1994 1995 1996

Aangegeven stipinkomen 64.284 49.372 61.411 52.118 46.478

1. Omzet speelautomaten 20.000 20.000 20.000 20.000 24.000

2. Af: aangegeven omzet -6.099 -4.699 -4.025 -5.163 -14.508

Bruto omzetcorrectie 13.901 15.301 15.975 14.837 9.492

3. Af: OB over omzetcorrectie -2.145 -2.279 -2.379 -2.210 -1.414

Netto omzetcorrectie 11.756 13.022 13.596 12.627 8.078

meer winst ivm verhogingsfactor 1,2 169 140

4. hogere meewerkaftrek (4 % winst) -470 -521 -544 -505 -323

5. Minder zelfstandigenaftrek 1.650 0 2.340 1.980 0

Stipinkomen 77.388 62.013 76.803 66.220 54.233

6. dotatie oudedagsreserve -10.251 - -11.020 - 218

Bij uitspraak vastgesteld belastbaar in-komen 67.137 62.013 65.783 66.220 54.451

2.13. Bij de bestreden uitspraak heeft de inspecteur de boete met betrekking tot de navorderingsaanslag over 1992 vastgesteld op f 5.965 (= 100%) en heeft hij hiervan f 5.071 kwijtgescholden (per saldo restte uiteindelijk een boete van 15%).

3. Geschil

In geschil is:

- of de inspecteur bij de uitspraak op bezwaar terecht het belastbaar inkomen op f 67.137 heeft vastgesteld; meer in het bijzonder of de omzet terecht met f 11.756 is verhoogd vanwege niet-aangegeven opbrengsten speelautomaat;
- of de inspecteur de navorderingsaanslag in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur heeft opgelegd; meer in het bijzonder
- of door het boekenonderzoek in 1993 bij belanghebbende het vertrouwen is gewekt dat de inrichting van de administratie conform de fiscale voorschriften was en dat de boekhouding kon dienen om tot een juiste bepaling van de winst te komen;
- of de navorderingsaanslag in strijd met het zorgvuldigheids- of het gelijkheidsbeginsel is opgelegd;
- of de boete van (f 5.965 -/ - f 5.071 =) f 894 (na de uitspraak op bezwaar) vanwege overschrijding van de redelijke termijn geheel of gedeeltelijk moet worden vernietigd.

4. Standpunten van partijen

4.1. Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding.

4.2. Ter zitting hebben de gemachtigde en belanghebbende nog het volgende naar voren gebracht:

4.2.1. De gemachtigde:

Ik geef enige uitleg over de grafiek die bij mijn pleitnota gaat. Als de baromzet nihil is, is de omzet van de speelautomaat ook nihil. Uit de grafiek blijkt dat drinken en gokken vaak niet samengaan.

Alle bezwaarschriften, ook die met betrekking tot de omzetbelasting, zijn gewoon per post aan de inspecteur verstuurd.

In de periode 1992 - 1996 kwam er regelmatig een nieuwe speelautomaat in de zaak te staan.

Toen ik tijdens de controle geconfronteerd werd met de enorme omzetsijging van medio 1996, kon ik daarvoor 3 mogelijke oorzaken bedenken. Die 3 oorzaken worden in de stukken genoemd, maar in het rapport zijn ze een geheel eigen leven gaan leiden.

(over de cijfers op pagina 3 van de verweerschriften): Het klopt dat de bedragen vóór september 1996 afgeronde bedragen zijn en dat het daarna onafgeronde bedragen zijn. Daarvoor heb ik twee verklaringen. Ten eerste moest Speelautomaten BV ook wennen aan de nieuwe administratie die het Tellerbesluit vereiste. Ten tweede gaf de kassier aan-vankelijk vaak een rondje, maar vanaf september 1996 kon dat niet meer zo maar.

Onder aan pagina 4 van de verweerschriften staat steeds f 32.425. Dat is de theoretische berekende omzet.

(Naar aanleiding van een vraag van het Hof over de brief van 14 januari 1998 van Speelautomaten BV aan de gemachtigde): Ik ben begin 1998 bij Speelautomaten BV geweest om bewijsmateriaal voor belanghebbende te vergaren. Dat is helaas niet gelukt. Speelautomaten BV was toen net door een ander bedrijf overgenomen. Daarom was de administratie sowieso moeilijk te benaderen. De administratie van Speelautomaten BV die me zou kunnen helpen, is er gewoon niet. Waar de administratie van Speelautomaten BV concreet belanghebbende betreft, is die administratie kennelijk weggegooid.

De factor 1,2 was aanleiding voor het boekenonderzoek in 1993. De Belastingdienst heeft toen de hele administratie van belanghebbende tot haar beschikking gehad. De conclusie van de ambtenaar was dat belanghebbende een keurige ondernemer is. Omdat belanghebbendes administratie in de jaren daarna niet is veranderd, kan ik me met succes op het vertrouwensbeginsel beroepen.

Met betrekking tot de laatste bijlage bij het beroepschrift merk ik op dat de daar vermelde omzet van het eerste kwartaal van 1997 deels betrekking heeft op 1996.

De kosten van de bezwaarfase bedragen f 12.000, te weten f 10.000 advocaatkosten en f 2.000 voor wat ik heb gedaan.

De jurisprudentie van de Hoge Raad over significante stijgingen van de opbrengst uit de speelautomaten heb ik niet bestudeerd. Het partieel verwerpen van een administratie kan niet.

Tussen ondernemers bestaat een factuereerplicht. Er moet bij Speelautomaten BV dus iets over belanghebbende te vinden zijn (geweest).

4.2.2. Belanghebbende:

Ik weet niet precies of de Club 2000 de zgn. zakkenvuller was. Voor Speelautomaten BV waren we een soort ruilstation. Het is nooit voorgekomen dat een speelautomaat 5 jaar lang in het café heeft gestaan. De zakkenvuller was een speelautomaat van het type Random Runner, maar de Random Runner hadden we niet. Die wilde ik absoluut niet in mijn zaak hebben. Ik wilde namelijk geen zgn. geldpakkers in mijn zaak. Het maakte me niet uit welke automaten in mijn zaak stonden, als het maar geen Random Runner was. Ik weet niet of er medio 1996 een nieuwe automaat in mijn zaak kwam. Het is al zo lang geleden. Ik leegde de geldbak van de speelautomaat dagelijks. Het geld (guldens, rijksdaalders en vijfjes) gooide ik, zonder het te tellen, in een zak. On-geveer eens per 2 weken kwam een medewerker van Speelautomaten BV langs. Deze bekeek de tellerstand van de automaat, maakte een berekening en dan kreeg ik mijn deel van de opbrengst. Ik telde dat nooit na. Dat was misschien naïef, maar ik geloofde het alle-maal wel. Na medio 1996 kreeg ik wel een bonnetje van de kassier. Tellen van het geld had geen nut, want de voornoemde zak met geld gebruikte ik vaak om de pijpen van de automaat bij te vullen, zodat hij weer kon uitbetalen. Er konden wel kwartjes in de automaat geworpen worden, maar hij betaalde geen kwartjes uit. De voornoemde zak gebruikte ik niet om leveranciers e.d. te betalen. Ik hield de zak en de kassa altijd apart, maar het geld uit de zak gebruikte ik wel om klein geld tegen pa-piergeld te wisselen. Ik noteerde in de boeken wat de kassier zei dat mijn deel van de opbrengst was. Als er een verschil was, zou de automaat dat later wel weer uitspu-gen, zei de kassier.

Medio 1996 is de omzet van de speelautomaten enorm gestegen. De verklaring die ik daarvoor heb is dat heel Nederland in die tijd vrolijk was en geld had. Later, met de aanslagen in de VS op 11 september 2001 en de invoering van de euro, is de op-brengst gedaald. Verder is het gewoon zo dat goede klanten komen en gaan.

Ik heb Speelautomaten BV nooit civielrechtelijk aangesproken.

Ik vermoed dat Speelautomaten BV en de Belastingdienst een deal hebben gesloten. Wat die deal inhoudt, weet ik niet.

4.3. De inspecteur heeft ter zitting nog het volgende opgemerkt:

Het verband tussen de baromzet en de omzet van de speelautomaat is voor mij geen dragend argument, maar toen de controlerend ambtenaar de enorme stijging heeft ge-constateerd, heeft hij gekeken of de reden van die stijging misschien met een hogere baromzet te maken had.

Over de stemmingmakerij merk ik op dat ik van de controlerend ambtenaar heb begrepen dat de controle normaal verlopen is. Belanghebbendes adviseur, A, was aanwezig bij het onderzoek. Toen belanghebbende binnenkwam, keerde hij zich tegen de ambtenaren. A wilde nog wel nadenken over een compromis, maar voor belanghebbende was dat onbespreekbaar.

We moeten ervan uitgaan dat de verklaring van de vriendin van belanghebbende over het vervangen van de speelautomaat gewoon klopt.

Er is geen vermogensvergelijking gemaakt. Dat hoeft ook niet per se, want het onderzoek betrof alleen de opbrengst van de speelautomaat. Voorts gaat het om ca. 15.000 per jaar. Zulke relatief kleine verschillen kunnen bij een vermogensvergelijking buiten zicht blijven.

De administratie die er ligt, deugt niet. Eind 1998 is er een nieuwe automaat gekomen. Het is goed mogelijk dat die gewoon minder opleverde. Het argument over de conjunctuur vind ik niet aannemelijk. De top van de beurs was in 2000. En het is wel heel erg opmerkelijk dat de omzet enorm is gestegen met de invoering van het Tellerbesluit.

De overschrijding van de redelijke termijn ligt niet alleen aan ons, maar ook aan de advocaat die belanghebbende heeft bijgestaan. Ik stel dat van de 7,5 jaar 1 jaar voor de hofprocedure moet worden gerekend en dat de overige 6,5 jaar voor de helft aan de Belastingdienst en voor de helft aan belanghebbende te wijten is.

Ik ga akkoord met de f 12.000 voor de kosten van de bezwaarfase, mits belanghebbende een bewijs van betaling van f 10.000 aan de advocaat kan overleggen; als alleen de boete wordt verminderd, vind ik dat die f 10.000 niet vergoed kan worden.

(In antwoord op de vraag van het Hof over belanghebbende die zich - impliciet - op het gelijkheidsbeginsel beroept:) De inspecteur van belanghebbende was niet de inspecteur van Speelautomaten BV. Ik weet niet of bij Speelautomaten BV een onderzoek is ingesteld en of bij Speelautomaten BV is nageheven. Er zijn veel mede-exploitanten onderzocht. Gebleken is dat er ook mede-exploitanten waren die geen omzet hadden verzwegen en dat belanghebbende zwart boekhoudt, betekent niet dat Speelautomaten BV ook omzet heeft verzwegen. Zelf heb ik geen onderzoek naar Speelautomaten BV gedaan. Ik weet wel dat bij een aantal andere exploitanten is nageheven.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Met ingang van 1 oktober 1996 geldt voor ondernemers die speelautomaten exploiteren de verplichting de tellerstanden van die apparaten te registreren en te bewaren overeenkomstig de voorschriften opgenomen in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 12 april 1996, AFZ 95/4121M, gepubliceerd in V-N 1996, blz. 1884.

5.2. Belanghebbende heeft met ingang van 2 september 1996 de tellerstanden geregistreerd en bewaard overeenkomstig deze voorschriften. Uit 2.4 en 2.6 volgt dat vanaf die datum de aangegeven opbrengsten uit belanghebbendes speelautomaat veel hoger zijn dan de over de periode 1 januari 1992 tot en met 1 september 1996 aangegeven opbrengsten.

Deze verschillen zijn naar 's Hofs oordeel zo significant, dat - conform constante jurisprudentie - het aan belanghebbende is om daarvoor een adequate verklaring te geven.

5.3. Belanghebbende heeft voor de onder 5.2 bedoelde verschillen de volgende - kort samengevatte - verklaringen gegeven:

1. het maken van reclame door Holland Casino sedert 1996;
2. de wijziging van het beleid van de gemeente Z in 1996, inhoudende dat droge horeca geen speelautomaten meer mocht plaatsen;
3. de sinds medio 1996 in zijn café geplaatste, meer opleverende gokkast (een zak-kenvuller);

4. een in die tijd toenemende goklust onder de Nederlanders.

Verder heeft belanghebbende aangevoerd dat bij hem het winstoogmerk niet voorop staat (hij heeft ca 15 jaar in de gezondheidszorg gewerkt; zijn daar opgebouwde sociale karakter draagt hij nog immer in zich; hij is niet omgevormd tot een meedogenloze zakenman) en dat hij de sfeer in zijn café goed wilde houden.

5.4. De inspecteur heeft als reactie daarop onder andere het volgende gesteld:

1. Holland Casino maakt al sinds september 1995 reclame;

2. de gemeente Z heeft haar beleid met betrekking tot de plaatsing van speel-automaten sinds 1992 niet gewijzigd; eerst per januari 1998 was zij voornemens om dat beleid te wijzigen in de door belanghebbende gestelde zin.

Belanghebbende heeft de stellingen van de inspecteur niet of onvoldoende weersproken. Naar het oordeel van het Hof kan de Holland Casino-reclame of de - gestelde - beleidswijziging van de gemeente, gelet op de datum waarop een en ander zich heeft voorgedaan, onmogelijk een verklaring vormen voor de sterke stijging van belanghebbendes omzet uit de speelautomaat vanaf september 1996.

5.5. Belanghebbende heeft voorts niet aannemelijk gemaakt dat medio 1996 door Speelautomaten BV een speelautomaat is geplaatst die als een gigantische zakkenvuller kan worden getypeerd. Naar het oordeel van het Hof mag van belanghebbende verlangd worden dat hij een dergelijke stelling nader onderbouwt. De verklaringen van belanghebbende hieromtrent acht het Hof ongeloofwaardig. Zij zijn ook in strijd met andere verklaringen van belanghebbende, te weten dat hij niet in de eerste plaats naar winst streeft en - zijn ter zitting gegeven verklaring - dat hij geen zogenoemde geldpakkers in zijn zaak wilde hebben. Het Hof wijst voorts op de verklaring van belanghebbendes vriendin - zoals de controlerende ambtenaren die hebben verwoord in hun controler rapport - dat de in 1997 tijdens de controle aangetroffen automaat er al zeer lang stond en in ieder geval niet medio 1996 is geplaatst. Anders dan belanghebbende meent, volgt bovendien uit de verklaring van Speelautomaten BV niet dat de speelautomaten in het café van belanghebbende geregeld vervangen werden.

5.6. Ook belanghebbendes overige opmerkingen (over het streven naar een gezellige sfeer, de niet-gerichtheid op winst, de toegenomen goklust in Nederland en het streven naar een goede sfeer) kunnen hem niet baten. Immers, wat daarvan zij, zij kunnen geen verklaring vormen voor de plotselinge, zeer sterke omzetstijging vanaf september 1996.

5.7. Het onder 5.3 tot en met 5.6 overwogene leidt tot de slotsom dat belanghebbende de onder 5.2 bedoelde verschillen in omzet niet heeft verklaard met hetgeen hij daartoe heeft aangevoerd.

Het Hof voegt daaraan toe dat het uit het controler rapport afleidt dat het in 1997 bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek voldoende zorgvuldig heeft plaatsgevonden en dat de controlerend ambtenaren in voldoende mate oog hebben gehad voor belanghebbendes belangen.

5.8. Nu ook overigens geen bevredigende verklaring is gegeven voor de onder 5.2 bedoelde verschillen heeft het Hof reden de inspecteur te volgen in zijn stelling dat de voor 2 september 1996 verantwoorde omzet lager is dan de in werkelijkheid behaalde omzet. Nu het verschil zowel in absolute als in relatieve zin aanzienlijk is, moet tevens geoordeeld worden dat de vereiste aangifte niet is gedaan.

5.9. In dat geval brengt het bepaalde in artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst 2004) mee dat het Hof het beroep afwijst, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de bestreden uitspraak onjuist is. Het Hof acht de geconstateerde verzwegen omzetten van voldoende zwaarwegend belang om daaraan de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast te verbinden.

5.10. Anders dan belanghebbende stelt, is er geen rechtsregel die inhoudt dat contro-lerende ambtenaren eerst een vermogensvergelijking moeten maken, alvorens tot omkering en verzwaring van de bewijslast kan worden geconcludeerd.

5.11. Ook belanghebbendes stelling dat de bewijslast pas mag worden omgekeerd in-dien de inspecteur het harde bewijs levert dat belanghebbende over middelen met een onverklaarbare herkomst beschikt of aanwijsbaar met de boekhouding knoeit, berust op een juridisch onjuist uitgangspunt.

5.12. Belanghebbende heeft gesteld dat hij er na de eerste controle, medio 1993, op mocht vertrouwen dat de inrichting van de administratie conform de fiscale voor-schriften was en dat die voor verleden, heden en toekomst kon dienen tot een juiste bepaling van de winst.

Er is - terecht - nagevorderd omdat belanghebbende opzettelijk omzetten verzwegen heeft. Een belanghebbende kan alsdan aan een eerder ingesteld boekenonderzoek niet het vertrouwen ontlenen dat de inspecteur zich op het standpunt zal stellen dat hij niet zal navorderen over de niet-aangegeven opbrengsten. Daar komt nog bij dat het bedoelde boekenonderzoek niet betrekking had op de periode waarover de inspecteur thans nagevorderd heeft.

5.13. Belanghebbendes standpunt dat hij recht heeft op een zelfde behandeling als Speelautomaten BV - waarmee hij naar het Hof verstaat bedoelt dat er in het geheel niet mag wor-den nagevorderd, omdat zulks bij Speelautomaten BV niet gebeurd zou zijn - kan onbesproken blij-ven. Belanghebbende maakt immers niet aannemelijk dat er sprake is van gelijke gevallen (te weten dat Speelautomaten BV net zoals hij de speelautomatenopbrengst deels verzwe-gen heeft), noch dat hij een ongelijke behandeling heeft gekregen (te weten dat er bij Speelautomaten BV niet over verzwegen omzet is nagevorderd).

5.14. De inspecteur heeft naar 's Hof's oordeel een redelijke schatting gemaakt van de over de jaren 1992 tot en met 1996 verschuldigde inkomstenbelasting door - uiteindelijk - voor de jaren 1992 tot en met 1995 uit te gaan van een omzet uit speelautomaten van f 20.000 en voor 1996 van f 24.000 en na te vorderen over het verschil tussen de genoemde bedragen en de over die jaren aangegeven omzet. Van belang acht het Hof hierbij nog dat de inspecteur zich op het standpunt stelt dat een omzet van f 32.425 (zijnde de berekende jaaromzet aan de hand van gegevens van Speelautomaten BV over de periode 30 september 1996 tot en met 29 september 1997) reëel te achten is, maar dat hij vanwege de risicos die extrapoleren met zich meebrengt, een ruime marge in het voordeel van belanghebbende in aanmerking heeft willen houden (zie 2.7 en 2.11). Naar het oordeel van het Hof is die marge ten minste voldoende geweest.

5.15. Belanghebbende heeft niet overtuigend aangetoond dat de navorderingsaanslag - zoals deze luidt na de bestreden uitspraak - te hoog is. Daarbij overweegt het Hof dat belanghebbendes verweer tegen de navorderingsaanslag nagenoeg geheel bestaat uit eigen verklaringen die elkaar soms tegenspreken, soms ongeloofwaardig zijn en die in ieder geval niet overtuigend zijn.

5.16. Uit het vorenoverwogene volgt - zoals de inspecteur ook gesteld heeft - dat belanghebbende stelselmatig gedurende een aantal jaren tot aanzienlijke bedragen omzet uit de speelautomaat heeft verzwegen.

Partijen zijn het erover eens dat de boete daarop betrekking heeft; dit heeft de in-specteur althans gesteld en belanghebbende heeft dit niet weersproken. Het Hof zal partijen hierin volgen.

Daarmede is tevens bewezen dat, zoals de inspecteur heeft gesteld, het aan opzet van belanghebbende te wijten is dat de primitieve aanslag over het onderhavige jaar tot een te laag bedrag is vastgesteld. Gelet op de aard en de omvang van de verzwegen ontvangsten acht het Hof een boete van per saldo 25% van de nagevorderde inkomstenbelasting in beginsel niet te hoog en in ieder geval niet dusdanig hoog dat niet meer gezegd kan worden dat zij niet passend en geboden is.

5.17. Vanwege overschrijding van de redelijke termijn als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden heeft de inspecteur de boete verlaagd tot uiteindelijk een boete van per saldo 15% van de nagevorderde inkomstenbelasting. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de boete vanwege overschrijding van de redelijke termijn integraal moet vervallen.

5.18. Uit de gedingstukken leidt het Hof af dat het tijdstip van de criminal charge in november 1997 heeft gelegen, zijnde de maand waarin het boekenonderzoek dat tot de onderhavige navorderingsaanslag heeft geleid (2.6), heeft plaatsgevonden en het rapport daarvan aan belanghebbende is toegezonden.

Vanaf november 1997 heeft het circa twee maanden geduurd voordat de inspecteur de navorderingsaanslag oplegde. Op het in januari 1998 ingediende bezwaarschrift heeft de inspecteur eerst op 8 oktober 2004 uitspraak gedaan. Tot aan de uitspraak van het Hof is na het tijdstip van de criminal charge ruim acht jaar verstreken. Nu geen sprake is van een ingewikkelde zaak, de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat het optreden van belanghebbendes gemachtigde wezenlijk vertragend heeft gewerkt, de inspecteur uitzonderlijk lang gedaan heeft over het doen van uitspraak, is het Hof - met partijen - van oordeel dat de redelijke termijn ruimschoots overschreden is. Naar het oordeel van het Hof is door een verlaging van de boete van 25% naar 15% van het nagevorderde bedrag (derhalve een vermindering met 40%) in voldoende mate met de overschrijding van de redelijke termijn rekening gehouden, ook als de termijn van behandeling van dit beroep bij het Hof in aanmerking wordt genomen.

5.19. Voorzover belanghebbende stelt dat de navorderingsaanslag voor wat betreft de enkelvoudige belasting en/of de boete in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel is opgelegd, heeft hij onvoldoende feiten en omstandigheden aannemelijk gemaakt.

5.20. Tot slot overweegt het Hof dat uit hetgeen belanghebbende heeft gesteld met betrekking tot de heffingsrente niet volgt dat de beschikking heffingsrente in strijd met Hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is genomen. Ook heeft belanghebbende onvoldoende gesteld om te kunnen concluderen dat deze beschikking in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur is opgelegd. In dit verband wijst het Hof erop dat er weliswaar een lange tijd ligt tussen het jaar waarop de onderhavige navorderingsaanslag betrekking heeft en het tijdstip van aanslagoplegging, maar dit vormt geen reden om tot matiging van de wettelijk verschuldigde heffingsrente over te gaan, zeker niet nu - zoals in casu het geval is - het tijdsverloop niet aan de inspecteur is te wijten. Deze kan immers niet het verwijt worden gemaakt dat belanghebbende te weinig winst heeft aangegeven. Ook kan de inspecteur niet verweten worden dat hij eerst in 1997 een boekenonderzoek bij belanghebbende over de jaren 1992 tot en met 1996 heeft ingesteld.

5.21. Voorzover belanghebbende stelt dat de beschikking invorderingsrente onrechtmatig is vastgesteld, kan dat in de onderhavige procedure niet aan de orde komen.

5.22. Op grond van het bovenstaande concludeert het Hof dat het beroep ongegrond is.

6. Proceskosten

Nu belanghebbende in het ongelijk wordt gesteld en zich overigens geen bijzondere omstandigheden hebben voorgedaan, acht het Hof geen termen aanwezig voor een veroordeling van een partij in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

7. Beslissing

Het Hof verklaart het beroep ongegrond.

De uitspraak is vastgesteld op 6 februari 2006 door mrs. J.P.A. Boersma, voorzitter, P.F. Goes en J. van de Merwe, leden, in tegenwoordigheid van mr. B. van Schaik als griffier. De beslissing is op dezelfde dag ter openbare zitting uitgesproken.

Het Hof heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht 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 beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.