

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen na te noemen door de Inspecteur der directe belastingen te Y aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag.

1. Navorderingsaanslag en kwijtscheldingsbesluit.

Aan de belanghebbende is voor het jaar 1980 een primitieve aanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 18.734,--.

Daarna heeft de Inspecteur belanghebbende voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 78.419,--.

De nagevorderde belasting beloopt f 26.753,-- over welk bedrag een verhoging van 100 percent is toegepast.

Bij zijn bij het vaststellen van de navorderingsaanslag genomen besluit, heeft de Inspecteur van deze verhoging geen kwijtschelding verleend.

2. Loop van het geding

Belanghebbende is van de bovenvermelde navorderingsaanslag in beroep gekomen bij het Hof. De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

Belanghebbende heeft vervolgens een conclusie van repliek ingezonden, waarop de Inspecteur heeft gereageerd met een conclusie van repliek.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden in raadkamer ter zitting van het Gerechtshof van 12 december 1989, gehouden te 's-Gravenhage. Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende, die tot zijn bijstand was vergezeld van W, alsmede de inspecteur, die tot zijn bijstand werd vergezeld van V, hoofdcontroleur.

De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt.

3. De vaststaande feiten

Als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één der partijen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, is het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende, geboren op 00-00-0000 exploiteerde in 1980 een horecabedrijf in de vorm van een café-dancing onder de naam "U" te Z. Vanaf november 1980 dreef belanghebbende ook het cafébedrijf "T" te S.

3.2. Bij een in 1979 ingesteld boekenonderzoek over de jaren 1975, 1976 en 1977 werden door de belastingdienst voor deze jaren ernstige gebreken geconstateerd; belanghebbende is daarop geweest. Bij een later ingesteld onderzoek over de jaren 1978 en 1979 is gebleken dat belanghebbende ook voor deze jaren niet alle benodigde bescheiden heeft bewaard en de ontvangsten niet volledig heeft bijgehouden.

Voor de aangifte inkomstenbelasting 1980 (hierna: de aangifte) heeft belanghebbende een nieuwe accountant ingeschakeld en heeft hij zijn aangifte en jaarstukken laten verzorgen door accountantskantoor Q.

3.3. Bij een in 1986 ingesteld boekenonderzoek voor de jaren 1980 tot en met 1984 bleek dat belanghebbende in 1980 ook een aantal speelautomaten exploiteerde. Deze speelautomaten waren alle van het type "uprights". De Inspecteur heeft de door belanghebbende genoten winst uit de exploitatie van deze speelautomaten voor het jaar 1980 geschat op f 58.800,-- inclusief omzetbelasting. Ter zitting zijn partijen het erover eens geworden dat belanghebbende in 1980 van elke speelautomaat een opbrengst genoot van f 145,-- per week, inclusief 18% omzetbelasting, ofwel 52 x f 145,-- is f 7.540,-- per jaar. Voorts heeft het Hof aan de hand van de ter zitting door de gemachtigde van belanghebbende en de Inspecteur getoonde kladaantekeningen van een tussen partijen gevoerd gesprek op 23 september 1986 vastgesteld dat beide partijen er in dit gesprek vanuit gingen dat belanghebbende in 1980 voor het gehele jaar 7 speelautomaten in exploitatie had.

3.4. De Inspecteur heeft voor het jaar 1980 een berekening gemaakt van de theoretische omzet van de door belanghebbende gevonden inkoopfacturen en de op basis daarvan berekende uitgeschonken consumpties en door belanghebbende in 1980 gehanteerde verkoopprijzen (hierna: de theoretische omzet drank).

De – bij de conclusie van dupliek overgelegde – gespecificeerde berekening van de theoretische omzet drank luidt als volgt:

“Theoretische omzetberekening

1980	Bier 179 vaten x 220gl = 39380 gl x 1,50	=	f 59.070,--
	Fris 156 kratten x 12 flessen = 1872 x 5 gl = 9360 gl x 1,50	=	- 14.040,--
	Sonnema 2 flessen x 22 = 44 x 2,--	=	- 88,--
	Jenever 1 fles x 22 = 22 x 2,--	=	- 44,--
(0.7)	Jagerschoppen 33 flessen x 9 = 297 x 3,50	=	- 1.039,50
	Silver Top 12 flessen x 9 = 108 x 3,50	=	- 378,--
	Likeuren 9 flessen x 9 = 81 x 4,--	=	- 324,--
	Coebergh 12 flessen x 22 = 264 x 2,--	=	- 528,--
	Sherry 114 flessen x 6 = 684 x 2,50	=	- 1.710,--
(0.7)	Tia Maria 3 flessen x 9 = 27 x 4,--	=	- 108,--
	Martini 24 flessen x 9 = 216 x 2,50	=	- 540,--
	Bailly's 1 fles x 9 = 9 x 2,50	=	- 22,50
	Pisang Ambon 2 flessen x 9 = 18 x 2,50	=	- 45,--
	Campary 12 flessen x 9 = 108 x 2,50	=	- 270,--
(0.7)	Vodka 4 flessen x 9 = 36 x 3,50	=	- 126,--
	Wiskey 13 flessen x 9 = 117 x 3,50	=	- 409,50
	VSOP 4 flessen x 9 = 36 x 3,50	=	- 126,--
	Vieux 2 flessen x 9 = 18 x 3,50	=	- 63,--
	Tequila 2 flessen x 9 = 18 x 3,50	=	- 63,--
	Harper 2 flessen x 9 = 18 x 3,50	=	- 63,--
	Schenkly 2 flessen x 9 = 18 x 4,--	=	- 72,--
	Wijn 5 dozen x 9 flessen = 45 x 6,-- = 270 x 2,50	=	- <u>675,--</u>
			f 79.804,50
	Berekend door Q		- <u>73.854,58</u>
	Verschil		f 5.949,92
			=====
	excl. 18%: f 67.630,93		
	Q f 62.588,63”		

De theoretische omzet drank bedraagt f 79.804,50 inclusief 18% omzetbelasting ofwel f 67.630,93 exclusief omzetbelasting.

In de jaarstukken werd door belanghebbende een omzet, belast naar het tarief van 18% omzetbelasting, aangegeven van f 62.588,63 exclusief omzetbelasting.

3.5. De onjuistheden in de aangifte werden door de Inspecteur ontdekt in september 1986. De navorderingsaanslag werd op 10 november 1986 opgelegd. Op 9 januari 1987 werd door belanghebbende een pro-forma beroepschrift ingediend. Op 7 september 1987 werd het beroepschrift door belanghebbende gemotiveerd. Op 25 september 1987 werd het beroepschrift verzonden aan de Inspecteur. Enige malen heeft de Inspecteur uitstel gevraagd voor het indienen van het verzoekschrift in verband met een soortgelijke, voor dit Hof aanhangige zaak.

Op 5 december 1988 werd het verzoekschrift ingediend. Op 12 december 1988 werd het verzoekschrift verzonden aan belanghebbende. Op 7 juni 1989 werd door belanghebbende een conclusie van repliek ingediend. Op 7 augustus 1989 werd de conclusie van dupliek ingediend. Op 12 december 1989 vond de mondelinge behandeling plaats.

4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen.

Tussen partijen zijn in geschil de volgende vragen:

4.1. Is in de door belanghebbende aangegeven omzet over 1980 ook de opbrengst van de speelautomaten begrepen? Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigend en de Inspecteur ontkennend.

4.2. Is een zogenaamd nieuw feit, als bedoeld in artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Wet) voorhanden, dat het opleggen van de navorderingsaanslag rechtvaardigt? Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend en de Inspecteur bevestigend.

4.3. Hoeveel speelautomaten had belanghebbende in 1980 ter beschikking? Belanghebbende stelt gemiddeld 3,5. De Inspecteur verdedigt het aantal van 7.

4.4. Kan belanghebbende voor de in de gecorrigeerde omzet begrepen omzetbelasting nog een voorziening "te betalen omzetbelasting" vormen? Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigend en de Inspecteur ontkennend.

4.5. Is van de verhoging terecht geen gedeelte kwijtgescholden?

Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend. Voorts stelt belanghebbende dat door het grote tijdsverloop sedert oplegging van de verhoging en de behandeling van zijn beroep hiertegen, geen sprake meer is van een redelijke termijn, weshalve kwijtschelding van de verhoging tot op 25 percent dient te worden toegepast. De Inspecteur verdedigt de stelling dat terecht geen kwijtschelding van de verhoging is verleend. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat voldaan is aan de eis van behandeling binnen een redelijke termijn.

Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de gedingstukken,

Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht. Zij hebben aldaar aan hun in de gedingstukken gegeven uiteenzettingen geen nieuwe argumenten toegevoegd.

5. Conclusies van partijen.

Op grond van de onder 4.1 en 4.2 weergegeven geschilpunten is belanghebbende primair en subsidiair van mening dat de bestreden navorderingsaanslag vernietigd moet worden; meer subsidiair stelt belanghebbende dat de navorderingsaanslag moet worden verminderd op grond van zijn onder 4.4 weergegeven standpunt en tenslotte is belanghebbende van mening dat van de verhoging kwijtschelding moet worden verleend tot op 25 percent.

De Inspecteur is, na wijziging van zijn standpunt in de loop van het geding, primair van mening dat de bestreden navorderingsaanslag moet worden verminderd tot één berekend naar een belastbaar inkomen van f 72.339,-- en subsidiair dat ook nog rekening gehouden kan worden met de omzetbelasting, die is begrepen in de gecorrigeerde opbrengsten van de speelautomaten. Met betrekking tot de verhoging concludeert de inspecteur primair tot bevestiging van het bestreden kwijtscheldingsbesluit en subsidiair tot een kwijtschelding van de verhoging tot op 50 percent.

6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1. Belanghebbende stelt dat in de omzet, welke is vermeld in de resultatenrekening over het jaar 1980, ook de opbrengst van de speelautomaten is opgenomen. De door de inspecteur berekende en onder 3.4 weergegeven theoretische omzet drank, die het Hof niet onaannemelijk voorkomt, is door belanghebbende niet bestreden.

Uit de vaststaande feiten is af te leiden dat de theoretische omzet drank f 5.042,30 exclusief omzetbelasting hoger is dan de door belanghebbende in zijn jaarstukken vermelde, naar het 18%-tarief van de omzetbelasting belast, omzet. Dit gevoegd bij de omstandigheid dat uit de aangifte en de daarbij gevoegde omstandigheid dat uit de aangifte en de daarbij gevoegde jaarstukken voorts niet blijkt dat de omzet van de s[peelautomaten (blijkens het vermelde onder 3.3 was de opbrengst per speelautomaat al f 7.540,-- in de winstberekening voor het jaar 1980 is verantwoord, acht het Hof de onder 4.1 weergegeven stelling van belanghebbende ongelooftwaardig. Het Hof verwerpt die stelling dan ook.

6.2. Belanghebbende heeft voor zijn aangifte inkomstenbelasting 1980 een nieuwe accountant ingeschakeld. De aangifte en de daarbij behorende jaarstukken maken een verzorgde indruk. Onder deze omstandigheden mocht de Inspecteur, naar 's Hofs oordeel, bij de aanslagregeling erop vertrouwen dat de bijgevoegde jaarstukken zouden aansluiten bij de onderliggende bescheiden van de administratie van belanghebbende. De Inspecteur heeft daarmee geen blijk

gegeven van een gemis aan zorgzaamheid bij het controleren van de ingediende aangifte als redelijkerwijs van hem met het oog op de aard van de aan de Inspecteur ten behoeve van de aanslagregeling opgelegde taak moet worden verwacht.

De wetenschap bij de Inspecteur van de gebreken in de aangifte van voorgaande jaren doet hieraan niet af, daar het Hof de stelling van de inspecteur aannemelijk acht dat hij bij de aanslagregeling van mening was dat aan deze gebreken een einde was gekomen van een nieuwe, door de Inspecteur als een deskundige aangemerkte, accountant. Het Hof is voorts van oordeel dat Inspecteur uit de bijgevoegde kapitaalrekening over 1980 van belanghebbende niet heeft behoeven te begrijpen dat de boekhouding van belanghebbende op bepaalde punten door de accountant was aangevuld. De accountant heeft in de aangifte en de daarbij gevoegde jaarstukken hiervan ook geen mededeling gedaan. Gelet op het hiervóór overwogene is het Hof van oordeel dat de ontdekking van de onjuistheden in de onderhavige aangifte in september 1986 een nieuw feit vormt dat het opleggen van navorderingsaanslag rechtvaardigt. De onder 4.2 weergegeven stelling van belanghebbende faalt derhalve.

6.3. Op grond van de onder 3.3 vermelde vaststaande feiten waren partijen in een gesprek op 23 september 1986 het er kennelijk over eens dat belanghebbende in het gehele jaar 1980 7 speelautomaten in exploitatie had. Belanghebbende stelt nu dat hij in 1980 slechts de beschikking had over gemiddeld 3,5 van deze apparaten. Het Hof verwerpt evenwel deze stelling, aangezien belanghebbende niet gemotiveerd naar voren heeft gebracht waarom het getal van 7, waarover destijds tussen partijen kennelijk overeenstemming bestond, moet worden verlaten. Het Hof leidt uit het voorgaande af dat in 1980 de jaaromzet van de speelautomaten dan ook f 52.780,-- = (7 x f 7.540,--) heeft belopen.

6.4. Zoals onder 3.6 is weergegeven staat vast dat de Inspecteur de verzwegen omzet van de speelautomaten heeft ontdekt in september 1986. Op grond van artikel 20, lid 3, van de wet was op dat tijdstip de naheffingstermijn voor de niet-afgedragen omzetbelasting reeds verstreken. Belanghebbende heeft naar 's Hof's oordeel onvoldoende aannemelijk gemaakt dat hij desondanks genegen zou zijn de niet-afgedragen omzetbelasting – in de vorm van gewetensgeld – te voldoen. Het Hof is van oordeel dat goed koopmansgebruik met zich meebrengt dat belanghebbende onder deze omstandigheden geen voorziening meer kan treffen voor de, in de verzwegen omzet begrepen, omzetbelasting.

Het Hof verwerpt derhalve ook de onder 4.4 weergegeven stelling van belanghebbende.

6.5. Gelet op de onder 3.2 en 3.3 vastgestelde feiten – belanghebbende heeft kennelijk opzettelijk een volstrekt ontoereikende boekhouding gevoerd, ofschoon hij eerder op zijn verplichtingen ter zake is geweest – is het Hof van oordeel dat de Inspecteur juist heeft gehandeld door van de verhoging geen kwijtschelding te verlenen.

Met betrekking tot de verhoging heeft belanghebbende voorts gesteld dat, gelet op het grote tijdsverloop sedert de oplegging van de verhoging en de behandeling van het daartegen door belanghebbende ingestelde beroep, er geen sprake is van een redelijke termijn. Het Hof verstaat deze grief van belanghebbende aldus dat hij zich beroept op hetgeen is bepaald in artikel 6, lid 1, van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (Trb. 1951, 154) daar het opleggen van een verhoging een strafvervolgung inhoudt in de zin van deze verdragsbepaling.

Gelet op de onder 3.5 weergegeven feiten inzake het verloop van de onderhavige procedure is, naar 's Hof's oordeel, belanghebbende zelf voor een belangrijk deel verantwoordelijk geweest voor het hierboven bedoelde tijdsverloop. Op grond van deze feiten en gelet op de hoogte van de opgelegde verhoging oordeelt het Hof dat de behandeling van deze zaak, gezien vanaf het moment dat de Inspecteur de navorderingsaanslag met een verhoging heeft opgelegd – het tijdstip waarop voor belanghebbende de periode van onzekerheid omtrent de afloop van deze strafvervolgung in de zin van vorenvermelde verdragsbepaling begon – binnen een redelijke termijn in de zin van deze verdragsbepaling heeft plaatsgevonden.

Het Hof verworpt derhalve ook deze stelling.

6.6 Op grond van al het voorgaande komt het hof tot de slotsom dat de omzet van de speelautomaten in 1980 f 58.800,-- minus f 52.780,-- is f 6.020,-- lager uitkomt dan door de Inspecteur geschat. Het belastbaar inkomen van belanghebbende moet derhalve worden verminderd met f. 6.020,-- tot f 72.399,-- conform het, gewijzigde, primaire standpunt van de Inspecteur. Het kwijtscheldingsbesluit moet worden gehandhaafd.

7. Beslissing.

Het Gerechtshof VERMINDERT de bestreden navorderingsaanslag tot één berekend naar een inkomen van f 72.399,-- met handhaving van de overige elementen, HANDHAaft het kwijtscheldingsbesluit en VERSTAAT dat door de Inspecteur aan belanghebbende wordt vergoed het voor deze zaak gestorte griffierecht ad f 38,--.

Aldus vastgesteld in raadkamer op 7 februari 1990 door mrs. A.C. de Groot, vice-president, R.A. van Gorkum en B.W. Biemond, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier R.W. Otto.

Otto

De Groot

Coll.

Aangetekend aan

partijen verzonden: 23 MAART 1990