



Rapport

Datum: 6 april 2000

Rapportnummer: 2000/141

Klacht

Op 28 april 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer M. te Rotterdam, ingediend door Belastingadviesbureau R. te Zoeterwoude-Rijndijk, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam 1. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam 1 op 10 maart 1998 een verzoek tot ambtshalve vermindering van de naheffingsaanslag omzetbelasting 1993 tot en met 1996 heeft afgewezen en niet is in gegaan op zijn verzoek van 5 maart 1999 om de aan hem opgelegde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993 en 1994 ambtshalve te herzien. Verzoeker is van mening dat inwilliging van de verzoeken, gelet op een uitspraak van het Hof van Amsterdam van 29 april 1997 (95/4758), juist is. Bovendien is verzoeker van mening dat inwilliging van zijn verzoek met betrekking tot de herziening van de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993 en 1994 op zijn plaats is omdat de aan hem opgelegde navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1995 en 1996, waartegen hij tijdig bezwaar had gemaakt, door de Belastingdienst zijn vernietigd op gronden die, naar verzoeker stelt, ook van toepassing zijn op de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993 en 1994.

Achtergrond

1. Algemene wet inzake rijksbelastingen (wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 16, eerste lid:

"Indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, (...), kan de inspecteur de te weinig geheven belasting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is."

Artikel 52, eerste en zesde lid:

"1. Administratieplichtigen zijn gehouden hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf, zelfstandig beroep of werkzaamheid naar de eisen van dat bedrijf, dat

zelfstandig beroep of die werkzaamheid op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

(...)

6. De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is."

2. Besluit Tellers in speelautomaten, (Besluit van 12 april 1996 van de Staatssecretaris van Financien; AFZ 95/4121 M).

" 3. Wettelijke basis registratieplicht

De administratieplichtige is ingevolge het bepaalde in art. 52 AWR onder meer gehouden van alles betreffende zijn bedrijf, naar de eisen van dat bedrijf, op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe gebruikte gegevensdragers te bewaren, dat niet alleen te allen tijde zijn rechten en verplichtingen hieruit duidelijk blijken, maar tevens alle overige voor de belastingheffing van belang zijnde feiten. De administratieverplichting van art. 52 AWR gaat dan ook verder dan de enkele boekhoudverplichting.

Gelet op het feit dat tellerstanden binnen de speelautomatenbranche een essentieel onderdeel vormen voor de bedrijfsuitoefening - de afrekening tussen de speelautomatenexploitant en de mede-exploitant vindt immers plaats aan de hand van tellerstanden, terwijl ook de interne controle op de afdrachten van personeel plaatsvindt aan de hand van tellerstanden - is een periodieke vastlegging van de tellerstanden een noodzakelijk onderdeel van de in art. 52 AWR bedoelde administratie. De verplichting tot het administreren en bewaren van deze vastlegging vloeit daarmee, zowel voor de exploitant als de mede-exploitant, rechtstreeks voort uit art. 52 AWR.

(...)

Om misverstanden te voorkomen zij er nogmaals op gewezen dat de registratie- en bewaarplicht van de tellerstanden en de overige hiervoor genoemde gegevens van speelautomaten zowel voor de exploitant als de mede-exploitant gelden."

3. Uitspraak van de belastingkamer van het gerechtshof Amsterdam van 29 april 1997 nr. 95/4758

Het arrest van het Hof van 29 april 1997 nr. 95/4758, betref, kort samengevat, het volgende.

Belanghebbende exploiteert speelautomaten. Hij sluit met de uitbaters van horecagelegenheden partage-overeenkomsten, volgens welke hem ongeveer de helft van de opbrengsten toekomt. In het door de Belastingdienst uitgevoerde boekenonderzoek is een chi-kwadraattoets uitgevoerd. Het Hof overweegt:

"Gezien de partage-overeenkomst behoefde belanghebbende slechts de daadwerkelijk ontvangsten uit de speelautomaten te administreren; een verschil tussen de tellerstand en de daadwerkelijk opbrengst van de speelautomaat maakte geen deel uit van zijn omzet. Van belanghebbende kan dan ook niet worden gezegd dat hij door de tellerstanden niet te noteren niet naar de eisen van zijn bedrijf heeft boek gehouden.

(..)

Ten onrechte dus rekent de inspecteur het belanghebbende aan dat hij geen aantekening van deze standen heeft gehouden en concludeert de inspecteur daaruit dat de administratie van belanghebbende onvolledig is."

Het Hof vindt in de door de inspecteur uitgevoerde chi-kwadraattoets niet voldoende aanwijzing voor de beweerde manipulatie met cijfers. Het Hof kan in de uitkomsten van de onderzoeken van de Belastingdienst bij derden, met name bij een aantal uitbaters waar belanghebbende automaten heeft geplaatst, geen aanwijzing vinden voor de stelling van de Belastingdienst dat belanghebbende niet de juiste opbrengsten heeft verantwoord. Het Hof hecht geloof aan de betwisting door de belanghebbende van de betrouwbaarheid van de vergelijkingen van gemiddelden van de Belastingdienst en het Instituut Midden- en Kleinbedrijf. Het Hof volgt de opvatting van belanghebbende dat de gebruikte tellerstanden uit 1995 onvoldoende maatstaf zijn om te beoordelen of de opbrengsten in 1988 tot en met 1991 juist zijn verantwoord. Het Hof komt tot de slotsom dat er niet voldoende aanwijzingen zijn om de ontvangstenverantwoording door belanghebbende als ondeugdelijk te kwalificeren.

4. Uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 4 november 1998 nr. 98/3137

Het arrest van het Hof van 4 november 1998, nr. 98/3137, betrof, kort samengevat, het volgende.

Bij belanghebbende (snackbarexploitant) was in het kader van de Landelijke Actie Speelautomaten een boekenonderzoek ingesteld. Naar aanleiding van dit onderzoek waren de opbrengsten uit de door belanghebbende geëxploiteerde speelautomaten verhoogd.

Het Hof overwoog:

"Er is sprake van een groot verschil tussen de opbrengstgegevens van de speelautomaat in (een deel van) het jaar 1996 en de opbrengstgegevens uit het tijdvak 1 oktober 1993 tot

en met 31 december 1995. Dit verschil is zo groot dat het op de weg van de belanghebbende ligt om het verschil afdoende te verklaren."

Het Hof acht de door belanghebbende aangevoerde omstandigheden om het verschil te verklaren (toegenomen naamsbekendheid, sluiting van een nabij gelegen coffeeshop, invoering van betaald parkeren in omgeving van de onderneming van belanghebbende) niet aannemelijk. Inzake de registratie van de tellerstanden van de automaten heeft belanghebbende tegenstrijdige verklaringen afgegeven. Uitgaande van de bij belanghebbende neergelegde bewijslast en mede gelet op het oordeel over de tellerstanden is aan de hand van de overgelegde facturen niet aannemelijk gemaakt dat de geadministreerde opbrengst juist is geweest.

Het Hof overwoog dat de inspecteur terecht met een hogere opbrengst rekening heeft gehouden en dat hij voldoende heeft aangetoond dat het aan opzet van de belanghebbende is te wijten dat aanvankelijk te weinig belasting is geheven. De opgelegde verhoging is passend en geboden.

5. Mondelinge uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 3 december 1998 nr. 98/0298

Het gerechtshof overwoog:

"...Tussen de verantwoorde opbrengsten van de in de onderneming van belanghebbende aanwezige speelautomaat in 1996 en de verantwoorde opbrengsten van diezelfde speelautomaat in de jaren 1992 tot en met 1995, bestaat een dusdanig groot verschil, dat het op de weg van belanghebbende ligt om dit verschil afdoende te verklaren. In dit verband zijn partijen het er over eens dat een jaaropbrengst van f 11971 exclusief omzetbelasting ook in de jaren 1992 tot en met 1995 normaal te achten is.

Als verklaring hiervoor heeft belanghebbende aangevoerd dat hij van X nooit meer heeft ontvangen dat de bedragen die hij heeft geadministreerd."

(...)

... is het Hof van oordeel dat belanghebbende de gemotiveerde betwisting door de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt, door middel van schriftelijke bescheiden of anderszins, dat de opbrengsten van de automaat, zoals voor de jaren 1992 tot en met 1995, geadministreerd, juist zijn geweest.

Gelet op al het vooroverwogene heeft de inspecteur terecht met een hogere omzet van de speelautomaat rekening gehouden. Door de voor 1996 geadministreerde omzet ook als uitgangspunt te nemen voor de jaren 1992 tot en met 1995 heeft de inspecteur niet onredelijk gehandeld. Het Hof verenigt zich dan ook met de door de inspecteur aldus becijferde meeropbrengsten en acht deze in elk geval niet te hoog. In zoverre is het gelijk

aan de inspecteur.

Met de inspecteur acht het Hof opzet aanwezig nu belanghebbende een deel van zijn omzet bewust heeft verzwegen.

(...)

Het Hof acht in de gegeven omstandigheden een verhoging van 50% passend en geboden. Ook in zoverre is het gelijk aan de inspecteur."

6. Uitspraak van het gerechtshof Amsterdam van 6 juli 1999 nr. 98/3234

Het arrest van het gerechtshof Amsterdam van 6 juli 1999 nr. 98/3234, betref kort samengevat, het volgende.

Bij belanghebbende, exploitant van een snackbar waar zich twee speelautomaten bevonden, vond een boekenonderzoek plaats over de periode 1993 tot en met 1995. Vanaf 30 mei 1996 was belanghebbende begonnen met het vastleggen van tellerstanden. De inspecteur stelde zich op het standpunt dat de administratie van belanghebbende niet als grondslag kon dienen voor de winstberekening in de periode 1993 tot en met 1995 en was van mening dat belanghebbende dus niet had voldaan aan zijn administratieverplichtingen ex artikel 52 AWR. Aan de hand van de geregistreerde tellerstanden corrigeerde de inspecteur de omzet van belanghebbende door een theoretische omzetberekening te maken. Aan belanghebbende werd een navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1995 opgelegd. Het Hof stelde de inspecteur in het gelijk. Ingevolge het bepaalde in artikel 29 AWR werd de bewijslast omgekeerd nu verzoeker niet aan zijn administratieverplichting had voldaan. Het Hof vond dat belanghebbende niet overtuigend had aangetoond dat de navorderingsaanslag onjuist was.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam 1 verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben. Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De reactie van de Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeker exploiteert een horecaonderneming te Rotterdam.
2. Op 7 april 1997 is door de Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam 1 (hierna de Belastingdienst) bij verzoeker een onderzoek ingesteld inzake de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1993 tot en met 1996 en de aangiften omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1993 tot en met 31 december 1996. Het onderzoek heeft zich beperkt tot het vaststellen of aan het Besluit Tellers in speelautomaten (zie achtergrond, onder 2) uitvoering werd gegeven en tot de opbrengstverantwoording van de speelautomaten over de periode 1 januari 1993 tot en met 31 december 1996. Het onderzoeksrapport van 16 juni 1997 heeft onder meer de volgende inhoud:

"Opbrengstenverantwoording speelautomaten oudere perioden

In de periode 01-01-1993 tot en met 1996 zijn de navolgende omzetten speelautomaten exclusief BTW aangegeven.

1993: f 9.974 3 gokautomaten

1994: - 10.314 3 gokautomaten

1995: - 7.548 1 gokautomaat

1996 - 14.185 1 gokautomaat

Vanaf 13 juni 1996, gelijktijdig met het begin van de uitvoering besluit tellers in speelautomaten stijgen de omzetten fors.

De navolgende omzetten inclusief BTW zijn aangegeven:

12-04-1996 f 6.500

16-05-1996 - 275

13-06-1996 - 2.380 start aktie tellers in speelautomaten

29-07-1996 - 2.539

21-10-1996 - 3.290

25-11-1996 - 1.684

Uit deze cijfers komt duidelijk naar voren dat na de start van de aktie tellers in speelautomaten de omzetten fors stijgen.

Ik stel voor om voor wat betreft de aangegeven omzetten speelautomaten de administratie te verwerpen.

Als de omzet 1996 vanaf mei aan de hand van de aangegeven omzetten wordt geëxtrapoleerd bedraagt de omzet exclusief BTW 18.369.

Deze omzet is als norm gebruikt voor het aanbrengen van de correctie (18.369 exclusief BTW per automaat)

Dit leidt tot de volgende correcties speelautomaten exclusief BTW

1993: $3 \times 18.369 = 55.107$ aangegeven 9.974 correctie 45.133

1994: $3 \times 18.369 = 55.107$ aangegeven 10.314 correctie 4.793

1995: $1 \times 18.369 = 18.369$ aangegeven 7.548 correctie 10.821

1996: $1 \times 18.369 = 18.369$ aangegeven 14.185 correctie 4.184

5. Advies omtrent vast te stellen stipinkomen

1993 1994

Aang/vastgesteld stipinkomen 44.624 42.167

Correctie omzet speelautomaten 45.133 44.793

gecorrigeerd inkomen 1) 89.759 86.960

1) het vastgesteld belastbaar inkomen vermeld op het aanslagbiljet kan afwijken van de bedragen genoemd achter gecorrigeerd stipinkomen door wijzigingen in de oudedagreserves en/of door verrekening van verliezen.

De berekening van de heffingsrente is gebaseerd op bovenstaande uitsplitsing."

3. Op 3 juli 1997 is aan verzoeker een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd voor het tijdvak 1 januari 1993 tot en met 31 december 1996 ten bedrage van f 29.452.

4. Op 29 juli 1997 is aan verzoeker een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1993 opgelegd ten bedrage van f 31 386 en een navorderingsaanslag ib/pvv 1994 ten bedrage van f 27 917.

5. Verzoeker heeft op 5 februari 1998 bezwaar gemaakt tegen de aan hem opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting.

6. Op 10 maart 1998 is verzoeker door de Belastingdienst niet ontvankelijk verklaard in zijn bezwaar omdat hij dit niet tijdig had ingediend. De inhoud van het bezwaar is voorts als een verzoek om ambtshalve vermindering beoordeeld. Door de Belastingdienst is aan verzoeker het volgende meegedeeld:

"Samenvatting van uw verzoek

1. De omzetten zijn ontleend van de opgaven van de automaten exploitant en juist opgegeven.
2. Extrapolatie van de omzetten over 1996 naar oudere jaren is volgens u niet juist, gelet op de wisselende opbrengsten in 1996.
3. De financiële positie van belastingplichtige is naar uw mening ook relevant.
4. Het is volgens u onjuist te veronderstellen dat elke automaat eenzelfde opbrengst genereert gelet op de voorkeur van de spelers van een bepaalde type automaat.
5. Er is van opzet geen sprake zodat de boete onterecht is.

Beoordeling van uw verzoek

Belanghebbende voldoet m.i.v. 13 juni 1996 aan het Besluit Tellers in speelautomaten en voert dienovereenkomstig een administratie met betrekking tot de tellerstanden. In de periode hiervoor zijn er bonnen aangetroffen en vond geen registratie plaats van de tellerstanden met betrekking tot de geëxploiteerde speelautomaten.

Met ingang van 14 juli 1994 is de wet Aanpassing van de administratieve verplichtingen (WAV) in werking getreden. Op grond van het bepaalde in artikel 52 lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen dient belastingplichtige een zodanige administratie te voeren dat te allen tijde de rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van de belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. De bedrijfsvoering vereist de beschikking over tellerstanden, zodat het niet registreren hiervan een manco is in de administratie. Tevens is in lid 6 bepaald dat de administratie zodanig moet zijn ingericht en de gegevensdragers zodanig dienen te worden bewaard dat controle binnen een redelijke termijn mogelijk is. Dit formele voorschrift dient de controle van de administratie te verhogen. De controlerend ambtenaar moet in staat worden gesteld zijn controle-object, de administratie op doelmatige wijze te toetsen.

Geconcludeerd moet worden dat er vóór 13 juni 1996 geen registratie plaats vond van tellerstanden zodat een vergelijking van de omzetten op basis van geregistreerde

tellerstanden met de geboekte bedragen niet mogelijk is. Belastingplichtige voldeed tot 13 juni 1996 derhalve niet aan de verplichtingen van artikel 52 AWR. De gebrekkige administratie over deze periode moet derhalve als ondeugdelijk worden aangemerkt en is geen materieel betrouwbare basis voor de opbrengstverantwoording van de geboekte omzetten inzake de speelautomaten. Hieruit volgt dat de belastingplichtige moet bewijzen in hoeverre de aanslag onjuist is (omkering van de bewijslast, artikelen 25 lid 6 AWR en 29 lid 1 AWR).

Voorts ben ik van mening dat op grond van het voorheen geldende art 53-a van de AWR (boekhoudverplichting) in samenhang met artikel 34 eerste lid van de Wet op de omzetbelasting 1968, belastingplichtige vóór de invoering van artikel 52, tevens ook de verplichting had om de tellerstanden te registreren bij de verantwoording van de opbrengsten van de speelautomaten. Gebleken is dat de omzetten na de invoering van het Besluit tellers in speelautomaten in het jaar 1996 significant stijgen ten opzichte van de periode er vóór. Over de periode vanaf de laatste afrekening in 1995 tot 13 juni 1996 is verantwoord f 6.775 (incl. o.b.) en over de periode 13 juni 1996 tot 25-11-1996 een omzet van f 9.893 (incl. o.b.). Een omzetstijging van f 3.118 of in procenten uitgedrukt een stijging van ruim 46%. Belastingplichtige kon geen steekhoudende verklaringen geven voor de geconstateerde stijging in de omzetten na de invoering van het Besluit. De administratie dient dan ook te worden verworpen zodat de omzetten op andere wijze moeten worden bepaald. Als norm is gekozen voor de omzetverantwoording over de periode 13 juni 1996 tot 25 november 1996. Geëxtrapoleerd op jaarbasis bedraagt de omzet dan $f 9.893 \times 12/5,5 = f 21.584$ (incl. ob), exclusief omzetbelasting f 18.369. De bewijslast in deze berust bij de belastingplichtige. De door u aangedragen argumenten zijn niet steekhoudend omdat:

ad 1. De winstbepaling plaats vindt op basis van tellerstanden registratie en niet door het tellen van het geld in de geldbakken omdat beide partijen anders geen controle zouden kunnen uitoefenen op het hun toekomende deel. Belanghebbende heeft de tellerstanden niet genoteerd en het is niet aannemelijk dat de opbrengsten uitsluitend verantwoord zijn aan de hand van afrekenbonnen van de exploitant van de automaten, zonder dat belanghebbende enige controle uitoefent op de vermelde gegevens van de bonnen.

ad 2. Zoals reeds door mij is verwoord is het aan belanghebbende te bewijzen dat de door de inspecteur berekende omzetten niet juist zijn (omkering van de bewijslast).

Ad 3. De financiële positie van belastingplichtige is in deze niet relevant voor de beoordeling of er omzetten zijn verzwegen.

ad 4. Voor de eenvoud van de berekening is gekozen om aan elke type automaat een zelfde normbedrag toe te rekenen. Deze berekeningsmethodiek is niet onjuist. De belastingplichtige kan in deze niet bewijzen wat de exacte bezettingscapaciteit per type kast is. Het is echter een feit dat indien men constateert dat een bepaald type automaat

achterblijft bij de verwachtingen de exploitant deze op zeer korte termijn verplaatst naar een beter lopende locatie. Ik ben dan ook van mening dat de bezettingscapaciteit per type machine elkaar niet veel zal ontlopen.

ad 5. De kwalificatie opzet is op zijn plaats. Ik ben van mening dat belastingplichtige opzettelijk de omzetten van de speelautomaten voor de invoering van het besluit inzake tellers in speelautomaten tot een te laag bedrag heeft aangegeven.

Beslissing op uw verzoek

Ik wijs uw verzoek af en handhaaf de onderhavige aanslag."

7. Verzoeker heeft op 17 april 1998 tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage.

8. Op 27 april 1998 zond verzoekers gemachtigde drie brieven aan de Belastingdienst. In deze brieven verzocht hij met betrekking tot de naheffingsaanslag omzetbelasting 1993 tot en met 1996 en de navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994 om ambtshalve vermindering respectievelijk herziening van deze aanslagen. In zijn brief met betrekking tot de naheffingsaanslag omzetbelasting schreef verzoeker het volgende:

"Uit de u reeds gezonden "uitgebreide verdichte balansen en de winst en verliesrekeningen over de boekjaren 1993 en 1994" zoals deze door het Administratiekantoor P. bij de aangiften Inkomstenbelasting 1993 en 1994 zijn gevoegd blijken de verantwoorde omzetten speelautomaten 1993 groot fl. 9.974,46 respectievelijk 1994 groot fl. 10.314,89 over een te stemmen met de door het administratiekantoor J. namens de exploitant B., eveneens te Rotterdam, gegeven exploitatie overzicht (...) van de bij cliënt geplaatste speelautoma(a)t(en) (...).

Hetzelfde doet opgeld voor de jaren 1995 en 1996, zoals blijkt uit het hierna gegeven overzicht (...):

Belastingjaar 1995 fl. 8.870,00 maal 100/117,5 fl. 7.548,94

Belastingjaar 1996 fl. 16.395,15 maal 100/117,5 fl. 13.953,32*

*) Het verschil wordt gevormd door een foutieve omzetboeking

De heer B. (...) heeft mij zijn controlerapport, gedateerd 27 november 1997 ter beschikking gesteld, waaruit blijkt dat de door hem verantwoorde omzet door u is getoetst. Blijkens de slotopmerking kan uw dienst zich met de bij de heer B. eveneens geconstateerde toegenomen omzet speelautomaten verenigen.

De door cliënt verantwoorde omzet speelautomaten vormt een integraal onderdeel hiervan.

Op grond van het gelijkheidsbeginsel dient op voorhand geconcludeerd te worden, dat u zich met de door cliënt verantwoorde omzetten 1993 tot en met 1996 eveneens kunt verenigen.

De Eerste Meervoudige Belastingkamer van het Gerechtshof Amsterdam heeft zich in haar uitspraak van 29 april 1997 kenmerk 95/4758 (zie achtergrond, onder 3; N.o.) uitgelaten over de overwegingen waarop uw stellingname in deze eveneens is gebaseerd. Het Hof heeft in deze affaire alle zijdens de Belastingdienst (Amsterdam 2) genoemde argumenten niet overgenomen. In het bijzonder de mogelijkheid, dat buiten de invloed van de uitbater respectievelijk de exploitant om, de tellerstanden van de speelautomaten door de klanten kunnen worden gemanipuleerd, was in deze casus voor het Hof aanleiding de navorderingsaanslag te vernietigen. In casu is eveneens tussen partijen afgerekend op basis van de daadwerkelijke opbrengst/omzet van de speelautomaten.

In deze affaire baseert u zich op dezelfde overwegingen, als door het Hof Amsterdam zijn verworpen.

Het geheel van feiten overziende concludeer ik tot vernietiging van de naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1993 t/m 31 december 1996 en vaststelling van de afdrachten omzetbelasting conform de ingediende aangiften."

9. Op 15 januari 1999 is verzoeker door de voorzitter van de Belastingkamer van het Gerechtshof te 's-Gravenhage niet ontvankelijk verklaard in het door hem ingestelde beroep.

10. Verzoeker heeft vervolgens op 9 en 24 februari 1999 bezwaar gemaakt tegen de aan hem in februari 1999 opgelegde navorderingsaanslagen ib/pvv 1995 en 1996. Hij motiveerde zijn bezwaar ten aanzien van de aanslag over 1995 onder meer als volgt:

"De primaire aanslag inkomstenbelasting 1995 is gedateerd 31 oktober 1998. Op 6 oktober 1998 is hiertegen een bezwaarschrift ingediend, waarop door u de dato 4 november 1998 uitspraak is gedaan.

Tegen deze uitspraak is op 5 november 1998 beroep bij de Belastingkamer van het Gerechtshof 's-Gravenhage aangetekend.

In dit geschil blijven u en cliënt enkel verdeeld over de vraag of er in casu sprake is van een "vennootschap onder firma tussen cliënt enerzijds en zijn echtgenote anderzijds". Gelet op de datum van het controle verslag, te weten 9 oktober 1997, en deze van de primaire aanslag en opvolgende data van de rechtsgang is u rechtens het recht tot navorderen bij gebrek aan een nieuw feit ontvallen, waaronder begrepen het ontbreken van "te kwader trouw".

Uit onderstaande specificatie van de netto omzet 1995, zoals opgenomen in de jaarrekening 1995, groot fl. 106.020,00 blijkt, dat de "omzet gokautomaat" over dit boekjaar fl. 7.549,00 bedraagt.

V.O.F. (naam verzoeker; N.o.) CAFÉ (naam café; N.o.) TE ROTTERDAM

TOELICHTING OP DE WINST EN VERLIESREKENING 1995

1995 1994

f l. f l.

Netto-omzet f l. 106.020

Bar omzetten 98.004 99.305

Inkomsten gokautomaat 7.549 10.315

Telefoonvergoeding 88 284

Overige inkomsten 379 399

106.020 110.303

=====

De omzet inkomsten gokautomaten is gelijk aan het bijgevoegde overzicht van het administratiekantoor J., welke is ontleend aan de administratie van B. (...) of in concreto groot 100/117,5 maal fl. 8.870,00 of fl. 7.548,94

De heer B. (...) heeft mij het controlerapport (controlerend ambtenaar de heer A.) van uw dienst, gedateerd 27 november 1997 ter beschikking gesteld, waaruit blijkt dat de door hem verantwoorde omzet door u is getoetst. Blijkens de slotopmerking kan uw dienst zich met de bij de heer B. eveneens geconstateerde toegenomen omzet speelautomaten verenigen. De door cliënt verantwoorde omzet speelautomaten vormt een integraal onderdeel hiervan. Op grond van het gelijkheidsbeginsel dient op voorhand geconcludeerd te worden, dat u zich met de door cliënt verantwoorde omzetten 1993 tot en met 1996 eveneens kunt verenigen.

De Eerste Meervoudige Belastingkamer van het Gerechtshof Amsterdam heeft zich in haar uitspraak van 29 april 1997 kenmerk 95/4758 uitgelaten over de overwegingen waarop uw stellingname in deze eveneens is gebaseerd. Het Hof heeft in deze affaire alle zijdens de Belastingdienst (Amsterdam 2) genoemde argumenten niet overgenomen. In het bijzonder

de mogelijkheid, dat buiten de invloed van de uitbater respectievelijk de exploitant om, de tellerstanden van de speelautomaten door de klanten kunnen worden gemanipuleerd, was in deze casus voor het Hof aanleiding de navorderingsaanslag te vernietigen. In casu is eveneens tussen partijen afgerekend op basis van de daadwerkelijke opbrengst/omzet van de speelautomaten

Met conclusie: U baseert zich op dezelfde overwegingen, zoals door het Hof Amsterdam zijn verworpen.

Het geheel van feiten overziende concludeer ik tot vernietiging van de navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1995 en vaststelling van het belastbaar inkomen 1995 conform de aangifte op fl. 42.540,00.

Voor alle duidelijkheid verzoek ik u de gehele aanslag buiten invordering te stellen totdat op dit bezwaarschrift is beslist."

Het bezwaarschrift over 1996 was gelijkloidend gemotiveerd.

11. Op 4 maart 1999 is door de Belastingdienst aan verzoeker een brief verzonden waarin hem onder meer werd meegedeeld:

"In antwoord op uw brieven van 9 en 24 februari 1999 waarin u bezwaar maakt tegen de navorderingsaanslagen over de jaren 1995 en 1996 welke zijn opgelegd aan (verzoeker; N.o), bericht ik het volgende. Na overleg te hebben gevoerd met de inspecteur (...) is besloten aan uw bezwaren inzake de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over genoemde jaren (1995 en 1996; N.o.) tegemoet te komen. Ten aanzien van de naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 01-01-1993 t/m 31-12-1996 (...) en de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 1993 en 1994 (...) is besloten de invordering gelet op de recente uitspraken van het Gerechtshof 's-Gravenhage voort te zetten."

12. Op 5 maart 1999 heeft verzoekers gemachtigde aan de Belastingdienst het volgende te kennen gegeven:

"Het geheel van feiten overziende dient uw voornoemd schrijven tot het rechtsgevolg te leiden, dat niet alleen de opgemelde navorderingsaanslagen worden vernietigd, doch ook deze over de jaren 1993 en 1994, alsmede de naheffingsaanslag omzetbelasting

over de jaren 1993 tot en met 1996 (F.01.6501).

Ik baseer deze zienswijze op de zelfde overwegingen zoals deze in mijn bezwaarschriften van 9 en 24 februari jl. zijn vastgelegd. Op grond hiervan zijn de rechtsgronden waarop de laatst genoemde zijn gebaseerd u eveneens ontvallen.

Het enkele feit, dat de heer P. niet aantoonbaar tijdig, bezwaarschriften tegen deze aanslagen heeft ingediend doet aan dit enkele feit niets af.

Mocht u mijn standpunt onverhoopt niet delen, dan zal ik deze kwestie voorleggen aan de Nationale Ombudsman.

Voor alle duidelijkheid verzoek ik u de betrokken aanslagen buiten invordering te stellen totdat in deze zaken is beslist."

13. Op 6 april 1999 heeft de Belastingdienst aan verzoeker meegedeeld:

In antwoord op uw brief van 5 maart j.l. bericht ik u het volgende.

De navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 1995 en 1996 zijn vernietigd omdat er geen nieuw feit aanwezig was ten tijde van het opleggen van de aanslagen. Dit heeft geen enkel rechtsgevolg met betrekking tot de aanslag omzetbelasting en de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 1993 en 1994. De rechtsgronden zijn mij dan ook niet ontvallen omdat deze immers steunen op de bevinden in het uitgebrachte rapport van 12 juni 1997."

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtformulering onder klacht.

C. Standpunt Belastingdienst

De Belastingdienst deelde de Nationale ombudsman in reactie op de klacht onder meer het volgende mee:

"Op 7 april 1997 is namens de Belastingdienst een onderzoek ingesteld bij (verzoeker; N.o.). Het onderzoek heeft zich beperkt tot het vaststellen of aan het Besluit Tellers in Speelautomaten uitvoering werd gegeven en de opbrengstenverantwoording van de speelautomaten over de periode van 1 januari 1993 tot en met 31 december 1996. Bij dat onderzoek heeft de controlerend ambtenaar, een significante stijging van de opbrengst uit speelautomaten geconstateerd nadat (verzoeker; N.o.) deze opbrengsten vanaf 13 juni 1996 is gaan administreren volgens de eisen die voortvloeien uit het bovengenoemde besluit. Omdat (verzoeker; N.o.) voor deze significante stijging geen aannemelijke verklaring kon geven zijn navorderingsaanslagen inkomstenbelasting met 50 % boete aangekondigd over de jaren 1993 tot en met 1996. Overigens is in het rapport abusievelijk gemeld dat de navorderingsaanslagen de jaren 1992 tot en met 1995 betreffen. Deze verschrijving is voor een ieder kenbaar omdat het rapport duidelijk vermeldt dat het de periode 1 januari 1993 tot en met 31 december 1996 betreft en ook de staatjes met cijfers zijn opgesteld voor de jaren 1993 tot en met 1996. Voor de omzetbelasting zijn naheffingsaanslagen aangekondigd over de jaren 1993 (abusievelijk 1992) tot en met 1996

(abusievelijk 1995). Ook op deze aanslagen is een boete van 50 % van toepassing.

(...)

De naheffingsaanslagen omzetbelasting zijn aan (verzoeker; N.o.) verzonden met dagtekening 3 juli 1997. De navorderingen inkomstenbelasting 1993 en 1994 zijn verzonden met dagtekening 29 juli 1997. Op 5 februari 1998 ontvingen wij van de voormalige boekhouder van (verzoeker; N.o.), de heer P., een bezwaarschrift. Daarbij zat een brief van de heer P., gedagtekend 30 juni 1997. Die brief hebben wij echter nooit ontvangen. De heer P. kon ook niet bewijzen deze brief verstuurd te hebben. U begrijpt dat onze bezwaarspecialist DG. (...), de heer P. niet ontvankelijk heeft verklaard en een ambtshalve beoordeling heeft gegeven van het bezwaarschrift van 5 februari 1998.

(...)

Tegen de door ons opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting en de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting is door de heer P., namens (verzoeker; N.o.), op 20 april 1998 beroep ingesteld bij de Belastingkamer van het Gerechtshof te 's-Gravenhage. Omdat de griffierechten niet betaald werden heeft de voorzitter (verzoeker; N.o.) niet ontvankelijk verklaard. Aan een beoordeling van de niet-ontvankelijk verklaring van onze DG. is het Hof dus niet toegekomen.

Mijns inziens is dit ook de plaats om op te merken dat door de aanslagregelend ambtenaar de te laat ingediende aangiften inkomstenbelasting 1995 en 1996 abusievelijk gevolgd zijn.

Inmiddels heeft (verzoeker; N.o.) een nieuwe adviseur mr. R. De heer R. heeft namens (verzoeker; N.o.) de aangiften inkomstenbelasting 1995 en 1996 ingediend zonder rekening te houden met de in het controlerapport aangekondigde correcties, hetgeen gezien vanuit (verzoeker; N.o.) begrijpelijk is. Wij hebben voor deze jaren wel navorderingsaanslagen verzonden. Nadat (verzoeker; N.o.) tegen die navorderingsaanslagen bezwaar aantekende hebben wij deze ingetrokken. Omdat het controlerapport ons op het moment van navorderen al bekend was ontbrak het ons aan een nieuw feit zodat navordering niet meer mogelijk was en de heer R. daartegen terecht ageerde. Uiteraard geldt dit niet voor de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1993 en 1994. De aanslagen inkomstenbelasting 1993 en 1994 zijn namelijk wel vastgesteld voordat het controlerapport is uitgekomen zodat hier terecht is nagevorderd.

Op 27 april 1998 zond de heer R. ons een drietal brieven waarin hij zijn bezwaren uiteenzette tegen de door ons opgelegde naheffingsaanslagen omzetbelasting en navorderingsaanslagen inkomstenbelasting. Deze bezwaren komen overeen met de bezwaren die hij noemt in zijn aan u gerichte klacht en volgen wij niet. Op die bezwaren zal ik ingaan onder het kopje 'inhoudelijk'. Het niet volgen van de bezwaren is voor de heer R. reden een klacht voor te leggen aan uw instituut. Hij schrijft ons dit in zijn brief van 5 maart

1999. Op 6 april 1999 berichten wij de heer R. de invordering verder ter hand te nemen waarna op 14 juni uw fax bij ons binnenkomt.

inhoudelijk

De klacht van (verzoeker; N.o.) bestaat uit twee onderdelen. Primair beroept hij zich erop dat de Belastingdienst een besluit heeft genomen dat in strijd is met een besluit van het Gerechtshof Amsterdam van 29 april 1997 met kenmerk 95/4758(...). Subsidiair is (verzoeker; N.o.) van mening dat de Belastingdienst met het handhaven van de navorderings- en naheffingsaanslagen het gelijkheidsbeginsel schendt. Hieronder zal ik op beide standpunten ingaan.

Bij Hof Amsterdam 29 april 1997, nr. 95/4758 buigt het Hof zich over de casus van een snackbar exploitant die volgens de controlerend ambtenaar te weinig omzet uit speelautomaten heeft aangegeven. Net als bij (verzoeker; N.o.) betrof het hier speelautomaten waarvan de administratie werd bijgehouden op basis van de geldlade en niet op basis van de tellerstanden als bedoeld in het Besluit Tellers in Speelautomaten. Op dit punt is de casus dus vergelijkbaar met die van (verzoeker; N.o.) Op basis van de chi-kwadraattoets (een toets die afwijkingen ten opzichte van statistisch te verwachten verdelingen aanwijst; N.o.) en het niet bijhouden van tellerstanden wilde de controlerend ambtenaar overgaan tot een omzetcorrectie. Het Hof heeft hier besloten dat het niet bijhouden van de administratie op basis van tellerstanden de administratie niet onvolledig maakt en heeft de omzetcorrectie verworpen. Deze casus is mijns inziens echter niet vergelijkbaar met de casus van (verzoeker; N.o.). Het naheffingstijdvak betrof de jaren 1988 tot en met 1991, jaren dus waarin het Besluit Tellers in Speelautomaten niet van toepassing was. In deze casus is dus ook niet, zoals bij (verzoeker; N.o.), een significante omzetsijging geconstateerd na invoering van dat besluit. De omzetcorrectie is hier slechts gebaseerd op de chi-kwadraattoets en op het niet administreren op basis van tellerstanden. Bij (verzoeker; N.o.) echter is de omzetcorrectie wel gebaseerd op een significante stijging van de omzet uit speelautomaten na invoering van het Besluit. (Verzoeker; N.o.) kon bovendien voor die stijging geen aannemelijke verklaring geven. Het is inmiddels vaste jurisprudentie dat ook bij het niet verwerpen van de administratie het wel op de weg van de ondernemer ligt redelijke verklaringen te geven voor bijvoorbeeld zeer lage bruto winst marges (HR 18 september 1985, FED 85/587) en in het geval van speelautomaten voor een significante stijging van de omzet na invoering van het Besluit. Voor het laatste verwijs ik ook graag naar Hof Amsterdam, 3 december 1998, nr. 98/298 (zie achtergrond, onder 5; N.o.). Deze casus vertoont grote gelijkenis met die van (verzoeker; N.o.).

Naast een verwijzing naar Hof Amsterdam 29 april 1997, nr. 95/4758 beroept (verzoeker; N.o.) zich ook op het gelijkheidsbeginsel. De automaten van (verzoeker; N.o.) waren in de jaren 1993 tot en met 1996 bij hem geplaatst door de heer B.. Ook bij de heer B. is namens de Belastingdienst een onderzoek gedaan naar de aanvaardbaarheid van de

opbrengstverantwoording van de speelautomaten in de jaren 1992 - 1996 in het kader van een Landelijke Actie Speelautomaten. Bij de heer B. is eveneens beoordeeld of hij voldeed aan de administratieve verplichtingen van artikel 52 AWR en het Besluit Tellers in Speelautomaten. Het onderzoek heeft geen aanleiding gegeven tot correcties bij heer B. ondanks dat ook bij de heer B. een significante omzetsijging is geconstateerd na invoering van het Besluit.

Uit het rapport blijkt dat de opbrengst uit speelautomaten meestal 50/50 verdeeld werd. Ook bij (verzoeker; N.o.) was dat zo. (Verzoeker; N.o.) beroept zich er dan ook op dat nu de door hem aangegeven omzet gelijk is aan de omzet die van hem bij de heer B. uit de administratie blijkt en er bij heer B. niet gecorrigeerd is, dit bij hem ook niet kan. Dit beroep op het gelijkheidsbeginsel kan echter niet gehonoreerd worden. In tegenstelling tot (verzoeker; N.o.) heeft namelijk de heer B. wel een aannemelijke verklaring gegeven voor de significante omzetsijging na invoering van het Besluit. Zijn verklaring was namelijk dat zijn mede-exploitanten kennelijk niet hun volledige omzet aan hem hebben doorgegeven (...)

Dat is een aannemelijke verklaring voor het feit dat omzet niet bij de heer B. is terechtgekomen en wel bij mede-exploitanten zoals (verzoeker; N.o.). In tegenstelling tot bij (verzoeker; N.o.) is hier mijns inziens dus een omzetcorrectie bij de heer B. niet op zijn plaats en faalt het beroep op het gelijkheidsbeginsel.

Mijn conclusie is dat er geen gronden zijn om de door klager genoemde aanslagen te verminderen."

D. Reactie verzoeker

Naar aanleiding van de reactie van de Belastingdienst liet de gemachtigde van verzoeker onder meer het volgende weten:

(...) de belastingdienst Rotterdam heeft de administratie over de jaren 1993 tot en met 1996 van cliënt enkel verworpen op grond van de gestegen omzet "gokautomaten" in het jaar 1996. Zonder andere inhoudelijke motivering of cijfermatige onderbouwing baseert de belastingdienst deze zienswijze op de veronderstelling, dat de omzetsijging het gevolg is van het in 1996 in werking getreden "Besluit tellers in speelautomaten". Daarbij wordt voorbijgegaan gegaan aan het feit, dat het een feit van algemene bekendheid is, dat tellerstanden in speelautomaten gemakkelijk kunnen worden gemanipuleerd. Dat om deze reden de partage-overeenkomsten werden afgesloten, waarop de opbrengst/omzet tussen partijen kon worden verdeeld. Deze afrekeningen tussen partijen bevinden zich in de administratie van cliënt.

Het Hof Amsterdam heeft voorst besloten, dat slechts deze daadwerkelijke ontvangsten uit de speelautomaten diende te worden geadmistreerd, hetgeen mijn inziens terecht tot de

conclusie leidt dat cliënt, anders dan de belastingdienst stelt, naar de eisen van zijn bedrijf heeft boekgehouden. Hetgeen leidt tot de vaststelling dat de boekhouding ten onrechte is verworpen.

Dit ligt anders in de door de belastingdienst aangehaalde uitspraak van het Hof Amsterdam van 3 december 1998 nr. 9/00298.

De betrokken belastingplichtige heeft in deze zaak immers toegegeven een deel van de omzet bewust te hebben verzwegen. Een vergelijk van de voorliggende casus aan deze uitspraak is derhalve niet ter zake doende.

Anders dan de belastingdienst stelt is het beroep op het gelijkheidsbeginsel ten opzichte van (de exploitant; N.o.) mogelijk.

Hierboven is reeds aangehaald dat (de exploitant; N.o.) zijn ontvangsten, binnen de mogelijkheden van de manipuleerbare tellerstanden, heeft getoetst. Dat wellicht andere (mede) exploitanten (de exploitant; N.o.) hebben misleid, leidt niet tot een te rechtvaardigen conclusie dat ook cliënt zich van deze praktijken heeft bediend.

Hierbij is het vermeldenswaard, dat de relatie tussen cliënt en (de exploitant; N.o.) reeds zo'n 30 jaren duurt, Zulks duidt op een sterke vertrouwensband en een daarop gebaseerde goede zakelijke relatie tussen beide partijen."

Beoordeling

Ambtshalve vermindering van de naheffingsaanslag omzetbelasting 1993 tot en met 1996 en ambtshalve herziening van de navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994.

1. Het door verzoeker ingediende verzoek om ambtshalve vermindering van de naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tijdvak 1 januari 1993 tot en met 31 december 1996 en zijn verzoek om ambtshalve herziening van de navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994 zijn door de Belastingdienst afgewezen. Verzoeker stelt zich op het standpunt dat dit, gelet op de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 29 april 1997 (95/4758) (zie achtergrond onder 3), niet juist is.

2. In de genoemde uitspraak heeft het Hof de door de Belastingdienst toegepaste omzetcorrectie verworpen nadat het geoordeeld had dat het niet bijhouden door de belanghebbende - een exploitant van speelautomaten - van de administratie op basis van tellerstanden de administratie niet onvolledig maakte en dat de toegepaste chikwadraattoets onvoldoende aanwijzing was voor de door de Belastingdienst gestelde manipulatie met cijfers. Het Hof kwam tot de conclusie dat de gebruikte tellerstanden uit 1995 geen voldoende maatstaf vormden om te beoordelen of de opbrengsten over de jaren 1988 tot en met 1991 juist waren verantwoord. Vervolgens concludeerde het Hof dat

er niet voldoende aanwijzingen waren om de ontvangstverantwoording door belanghebbende als ondeugdelijk te kwalificeren.

3. De Belastingdienst stelt dat de casus die aanleiding gaf tot bovengenoemde uitspraak niet te vergelijken is met de casus van verzoeker. In het geval van verzoeker is er sprake geweest van een verwerping van zijn administratie nadat geconcludeerd was dat vanaf 13 juni 1996, nadat verzoeker na de invoering van het Besluit Tellers in speelautomaten volgens het bepaalde in dit Besluit ging administreren, een significante omzetstijging was geconstateerd en verzoeker voor deze stijging geen aannemelijk verklaring heeft kunnen geven. De omzetcorrectie in de zaak waarover het Hof uitspraak heeft gedaan, is slechts gebaseerd op de chi-kwadraattoets en op het niet administreren op basis van tellerstanden.

4. Uit de uitspraken van het Gerechtshof Amsterdam van 4 november 1998 (nr. 98/3137) (zie achtergrond, onder 4), 3 december 1998 (nr. 98/0298) (zie achtergrond, onder 5) en 6 juli 1999 (nr. 98/3234) (zie achtergrond, onder 6) blijkt dat het op de weg van de belastingplichtige ligt een afdoende verklaring te geven indien van een omzetstijging is gebleken nadat overeenkomstig het bepaalde in het Besluit Tellers in speelautomaten is geadministreerd.

5. Verzoeker heeft een dergelijke afdoende verklaring niet kunnen geven. Het door verzoeker in dit verband aangevoerde dat voorbij wordt gegaan aan het feit van algemene bekendheid dat tellerstanden in speelautomaten gemakkelijk door klanten kunnen worden gemanipuleerd en dat om die reden de partage-overeenkomst (met de exploitant van de bij verzoeker geplaatste automaten) werd afgesloten waarop de daadwerkelijke opbrengst/omzet tussen partijen kon worden verdeeld en dat de afrekeningen tussen partijen van deze overeenkomst zich in de administratie van cliënt bevinden, is niet voldoende. Hieruit kan immers uitsluitend worden afgeleid hoe hoog de opbrengsten van 1993 tot en met 12 juni 1996 volgens de door verzoeker zelf bijgehouden administratie waren. Het geeft echter geen verklaring voor de stijging van de omzet vanaf 13 juni 1996.

6. Verzoeker, die er op wijst dat de Belastingdienst zich kan verenigen met de bij de exploitant van de bij verzoeker geplaatste speelautomaten geconstateerde toegenomen omzet, stelt zich voorts op het standpunt dat de omzet van de speelautomaat van verzoeker een integraal onderdeel van de omzet van de exploitant vormt. Dit is voor verzoeker reden zich te beroepen op het gelijkheidsbeginsel.

7. Als verklaring van het geconstateerde omzetverschil in 1996 geeft de exploitant van de bij verzoeker geplaatste speelautomaten aan dat er in de voorafgaande jaren door zijn mede-exploitanten te weinig aan hem is afgedragen. De exploitant gaat er bij zijn verklaring niet van uit dat in 1996 meer is omgezet dan in de voorgaande jaren maar dat er in de jaren 1993 tot en met 1995 mogelijk een hogere omzet is geweest dan aan hem is verantwoord.

De hoogte van de omzet van verzoeker is niet afhankelijk van de handelwijze van mede-exploitanten. De positie van verzoeker is dan ook niet gelijk aan die van de exploitant van de bij verzoeker geplaatste automaten, die - zoals hiervoor weergegeven - afhankelijk is van de omzetverantwoording door derden. Er is derhalve geen sprake van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het door verzoeker gedane beroep op het gelijkheidsbeginsel treft dan ook geen doel.

8. Verzoeker stelt zich voor wat betreft de afwijzing van zijn verzoek om ambtshalve herziening van de navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994, voorts nog op het standpunt dat inwilliging van het verzoek juist zou zijn geweest nu de door hem ingediende bezwaren tegen de navorderingsaanslagen ib/pvv 1995 en 1996 wel zijn ingewilligd en deze bezwaren ook van toepassing zijn op de navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994.

9. Op 16 juni 1997 is naar aanleiding van het boekenonderzoek bij verzoeker een rapport opgemaakt. De aanslagen ib/pvv 1995 en 1996 zijn opgelegd op 31 oktober 1998. De navorderingsaanslagen ib/pvv 1995 en 1996 zijn opgelegd op 19 februari 1999.

Aan verzoekers bezwaren tegen de navorderingsaanslagen ib/pvv 1995 en 1996 is tegemoet gekomen omdat op het moment van opleggen van de navorderingsaanslagen 1995 en 1996 er geen sprake was van een nieuw feit als bedoeld in artikel 16 AWR (zie achtergrond, onder 1).

10. De primaire aanslagen ib/pvv 1993 en 1994 zijn opgelegd, voordat het rapport naar aanleiding van het boekenonderzoek was uitgekomen. De navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994 werden opgelegd op 29 juli 1997, nadat de resultaten van het boekenonderzoek bekend waren. Er was ten aanzien van de navorderingsaanslagen op dat moment sprake van een nieuw feit.

Verzoeker kan dan ook niet worden gevolgd in zijn standpunt dat het bezwaar dat voor de Belastingdienst aanleiding was de navorderingsaanslagen ib/pvv 1995 en 1996 te vernietigen ook van toepassing is op de navorderingsaanslagen ib/pvv 1993 en 1994.

11. Gelet op het voorgaande kon de Belastingdienst de verzoeken van verzoeker van 10 maart 1998 en 5 maart 1999 in redelijkheid afwijzen.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van Belastingdienst/Ondernemingen Rotterdam 1, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.