

HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM,  
Tweede Meervoudige Belastingkamer

1. Het geding.

Op 14 februari 1983 is ingekomen het beroepschrift van X te Z, belanghebbende, ingediend door Mr. W (V) als gemachtigde, tegen de op 23 december 1982 ter post bezorgde uitspraak van de inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Y betreffende de naheffingsaanslag in de omzetbelasting oven het tijdvak 1977 tot en met 1981.

Tot de gedingstukken behoren voorts het verzoekschrift met bijlagen en de door partijen ter zitting voorgedragen en overgelegde pleitnota's, die van de inspecteur vergezeld van 2 bijlagen, van welke stukken de inhoud als hier opgenomen geldt.

Het beroep is behandeld ter zitting van 20 november 1984, alwaar zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde, alsmede de inspecteur bijgestaan door A , commies, en B, hoofdcontroleur ter inspectie.

Het Hof heeft op 4 december 1984 mondeling uitspraak gedaan. De inspecteur heeft tijdig verzocht deze uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Het griffierecht is tijdig betaald.

Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak en vermindering van de naheffingsaanslag tot een bedrag van f 15.700,-- aan enkelvoudige belasting. De inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak.

## 2. De feiten.

Belanghebbende was jarenlang tot omstreeks september 1982 betrokken bij de exploitatie van speel- en amusementsapparaten. Die apparaten waren zijn eigendom en werden ingevolge overeenkomsten met derden - veelal horeca-ondernemers - in de bedrijven van die derden geplaatst. De overeenkomsten werden mondeling gesloten, alleen indien mede geluidsapparatuur werd geplaatst werd de overeenkomst schriftelijk vastgelegd. In het tijdvak van de aanslag had belanghebbende omstreeks 375 apparaten bij derden geplaatst. Er zijn 32 schriftelijke overeenkomsten gesloten. De apparaten worden in werking gesteld door de inworp van muntstukken; in de apparaten is een telmechanisme ingebouwd dat registreert hoeveel munten zijn ingeworpen en - bij speelautomaten - hoeveel munten zijn uitgeworpen. De geldlade wordt geregeld geledigd door de ondernemer bij wie een apparaat is geplaatst. Belanghebbende of een van zijn medewerkers komt van tijd tot tijd langs om af te rekenen met de betrokken ondernemers. Belanghebbende ontvangt dan het afgesproken percentage - meestal vijftig - van wat wordt genoemd de netto-opbrengst, dit is het totaal aan inworpen verminderd met eventueel het totaal van de uitworpen en de door de betrokken ondernemers betaalde leges.

Vanwege de inspecteur is in mei 1982 een boekenonderzoek ingesteld dat deels ten kantore van belanghebbendes accountant plaats vond. Tijdens dit onderzoek haalde de accountant een stuk uit het kas/bankboek en weigerde dit desgevorderd aan de ambtenaren ter inzage te geven. Als motief voor zijn weigering verklaarde de accountant dat hij dit niet nodig vond, omdat het betrof een mededeling aan belanghebbende dat de jaarstukken gereed waren.

Diezelfde dag nog hebben de ambtenaren hun onderzoek voortgezet ten kantore van belanghebbende in diens aanwezigheid. Van het voorval bij de accountant hebben zij toen niets gezegd.

Tijdens het onderzoek heeft belanghebbende op verzoek van de ambtenaren een lijst opgesteld waarop vermeld zouden staan de adressen waar op dat moment apparaten waren geplaatst. Achteraf bleek die lijst niet geheel volledig.

Omstreeks 1 september 1982 verkocht belanghebbende zijn onderneming aan een van zijn werknemers, die de onderneming nadien heeft ingebracht in een besloten vennootschap. Belanghebbende is thans in loondienst van deze vennootschap.

### 3. Het geschil.

In geschil is primair of belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1964; voorts is het bedrag van de nog verschuldigde belasting in geschil.

### 4. Het standpunt van partijen.

Belanghebbende voert in de stukken - kort samengevat - aan: Belanghebbende sloot met de betrokken ondernemers partage-overeenkomsten, waarbij ieders aandeel in de opbrengst zijn belastbare omzet is en waarbij dienstverlening door de een aan de ander niet aan de orde is. Er was derhalve ook geen verplichting tot uitreiking van facturen.

De globale inhoud van de bewuste brief van de accountant is de ambtenaren tijdens het onderzoek medegedeeld. Die brief is geen onderdeel van de boeken en bescheiden als bedoeld in artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Bovendien is in paragraaf 32, lid 2, van de leidraad op die wet voorgeschreven dat geen inzage in de correspondentie van een accountant aan zijn cliënt mag worden gevraagd.

Belanghebbende heeft zijn ontvangsten nauwgezet geboekt, de kladaantekeningen van de door personeelsleden ontvangen bedragen hebben geen functie in de boekhouding. Alle inkoopfacturen werden correct geboekt In de haast zijn 6 adressen gemist op de gevraagde lijst, waarvan er 4 werden verklaard, terwijl één adres met 2 automaten werd vergeten.

De theoretische omzetberekening is onjuist, het hanteren van gemiddelden van een onderzoek elders in het land ook.

De winst noch de privé-bestedingen van belanghebbende rechtvaardigen de door de inspecteur veronderstelde omzet; evenmin vormen het loonniveau van de werknemers en de verkoop van de onderneming daartoe een grond. De administratie van belanghebbende voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De inspecteur heeft niet het bewijs geleverd dat de omzet te laag zou zijn geboekt.

De inspecteur betoogt in de stukken - kort samengevat

Het niet ter inzage gegeven bescheid behoorde tot de administratie van belanghebbende; er bestaat geen zekerheid dat het in het geding gebrachte stuk het desbetreffende bescheid is.

Uit de overgelegde overeenkomst blijkt dat er geen sprake is van een partage-overeenkomst. Het opschrift van belanghebbendes briefpapier luidt: "Combinatie Automaten Bedrijven; Verkoop, Verhuur van muziek en amusementsautomaten". Als opbrengst als bedoeld in de door belanghebbende gesloten overeenkomsten en als belaste omzet dienen te worden aangemerkt de in de automaten geworpen gelden, minus de eventueel aan de spelers uitbetaalde gelden.

De werknemers van belanghebbende bezoeken de huurders van de automaten regelmatig om af te rekenen. Belanghebbende boekt de ontvangsten dagelijks in één totaalbedrag, de door de werknemers gemaakte aantekeningen bewaart hij niet. Belanghebbende boekte met betrekking tot de inkoop slechts de betalingen. Uit de hem uitgereikte facturen noch uit belanghebbendes aantekeningen bleek veelal welke soorten apparatuur was ingekocht. Evenmin bleek uit de administratie de aard van de verkochte apparatuur. De gevraagde adressenlijst bleek onvolledig.

De berekening van de resultaten is gebaseerd op de gemiddelde opbrengsten per automaat van de diverse soorten, zoals die door een ambtgenoot werden vastgesteld bij een landelijk opererend verhuurbedrijf. Dat de gehanteerde opbrengsten niet irreëel zijn blijkt uit de bevindingen bij onderzoeken van vier automaten-verhuurbedrijven. Ook bleek bij een viertal onderzoeken bij klanten van belanghebbende en uit de opname van de tellerstand van een automaat die bij belanghebbende in voorraad was, dat de gehanteerde gemiddelde opbrengsten zeker niet te hoog zijn.

Bovendien zijn de geadmistreerde loonuitgaven niet geloofwaardig en bestaan gereede twijfels omtrent de hoogte van de geboekte privé-opnamen en belanghebbendes verklaringen terzake.

Ter zitting is door en namens belanghebbende nog aangevoerd:

De mondelinge overeenkomsten zijn ongeveer gelijk aan de overgelegde overeenkomst. In de automatenbranche gaat men nog steeds voornamelijk uit van een partage-overeenkomst. Belanghebbende regelde de inkoop van de apparaten en meestal inde hij de opbrengsten; het personeel zorgde in hoofdzaak voor vervoer,

onderhoud en reparatie. In het apparaat werd steeds een briefje gelegd met de laatste tellerstand. Vergelijking met de nieuwe stand maakte het mogelijk de opbrengst te berekenen. Door de concurrentie gedwongen is belanghebbende ertoe overgegaan de leges te vergoeden, die wordt van de opbrengst afgetrokken. De electriciteitskosten komen voor rekening van de exploitant, die zijn niet controleerbaar. De opbrengst minus eventueel leges wordt verdeeld, belanghebbende rondde zijn deel naar beneden af. De verdeling was in principe 50/50, maar er zijn ook gevallen waarin belanghebbende eerst b.v. 15% afstond waarna de rest in gelijke delen werd verdeeld. De verdeling was vrijwel nooit precies 50/50 omdat altijd ook een bedrag als fooi voor het bedienend personeel werd afgestaan. Zo is het de controleur ook gezegd. De ontvangsten werden per dag in een totaal geboekt, dit is in de branche gebruikelijk.

Bij het grote aantal apparaten vinden voortdurend mutaties plaats. Het is dus niet zo verwonderlijk dat belanghebbende niet direct kon vertellen welk type bij wie stond. Er was een bord waarop dit alles moest worden vermeld, maar mutaties werden vaak pas enkele weken later aangebracht. Er was ook een lijst van klanten, op kaartjes werd vermeld wie wat had maar ook deze werden in drukke tijden niet direct bijgewerkt; dat gebeurde dan later als het wat rustiger was. Alle apparaten hebben een slot waarvan een sleutel bij belanghebbende was. Om zeker te zijn van het aantal is bij het opstellen van de lijst voor de controleur van de sleutels uitgegaan. Die sleutels zitten aan verschillende bossen per regio bijeen. Toen de inspecteur enige tijd later de adressen natrok hadden er inmiddels weer mutaties plaatsgevonden. Elke sleutel was voorzien van een label waarop alleen de naam van het apparaat stond. Bij wijze van voorbeeld is tijdens het eindgesprek in de bezwaarfase gezegd dat belanghebbende zich een correctie van 10% in verband met fooien kon voorstellen.

Er werden regelmatig apparaten ingekocht. Belanghebbende kocht meestal tweedehands apparaten, er werd meestal contant betaald. Omdat belanghebbende op het platteland werkte, kon hij zich veroorloven met oude apparaten te werken; dat zou b.v. in C niet kunnen. Het zijn natuurlijk niet de gunstigste plaatsen die belanghebbende op deze wijze exploiteerde. Op de dag van aankoop werd geboekt een x-aantal flippers, video's, jukeboxen enzovoort met daarachter de bedragen. Op de facturen werd inderdaad vaak alleen aangegeven amusements- of speelautomaten. Die termen zijn vakjargon. Bij speelautomaten kan het publiek geld

terugkrijgen, dat is aantrekkelijk, bij muziekautomaten niet en daarom leveren deze weinig winst op voor de ondernemer.

Aan het einde van het jaar werd geïnventariseerd welke apparaten en hoeveel amusements- en speelautomaten er waren en of zij nog geschikt waren voor de exploitatie of alleen voor de onderdelen. Verkopen van automaten vonden slechts incidenteel plaats voor bedragen rond f 150,-- à f 250,--, uitsluitend aan particulieren nadat de geldautomaat was verwijderd. Het is een soort wet dat automatenexploitanten geen automaten die nog geëxploiteerd kunnen worden leveren aan café-houders. Bij de jaarstukken werd steeds een overzicht gegeven van de aantallen amusements- en speelautomaten, nadat de mutaties op de lijst waren bijgewerkt. De heer D is jarenlang in het vooruitzicht gesteld dat hij belanghebbende zou opvolgen, daarom nam hij met een redelijk loon genoegen. De overdracht is wel versneld als gevolg van de hoge aanslagen. Belanghebbende is nooit aandeelhouder geweest van de B.V.

Er zijn nooit eerder aanmerkingen gemaakt op de wijze van administreren. Er zijn nimmer naheffingsaanslagen opgelegd ter zake van te lage opbrengsten of in verband met leges en fooien.

Als de controleur belanghebbende naar de bewuste brief van de accountant had gevraagd, had hij deze terstond gekregen.

In 1980 woonde belanghebbende bij zijn moeder in. De inspecteur heeft geen bestedingen genoemd die niet uit de beschikbare f 10.000,-- betaald konden worden. Belanghebbende had een onkostenvergoeding van f 100,-- per week voor de maaltijden onderweg; hij at vaak bij cliënten; hij had verder nog f 300,-- per week te verteren, dat was voldoende. De geconstateerde aankoop van antiek betreft de aankoop van een beeldje door de zoon van belanghebbende. De controleur is nooit verder gekomen dan de werkkamer en het kantoor. Hoe kan hij dan weten of en hoeveel antiek belanghebbende heeft. Overigens is belanghebbende antiquair van beroep geweest.

De correct in de aangiften begrepen belasting terzake van de verkoop van onderdelen kan niet leiden tot een hoger belastbaar bedrag.

Ter zitting is door en namens de inspecteur nog gesteld:

Tijdens het onderzoek verklaarde belanghebbende dat uit de totale omzet eerst de leges werden vergoed alvorens tot verdeling werd overgegaan; het was volgens belanghebbende te omslachtig eerst het totaal te boeken en vervolgens de kosten. Ook verklaarde hij dat hij wel eens fooien gaf aan het bedienend personeel, voordat hij de ontvangsten boekte. Duidelijk is dat belanghebbende alleen netto-bedragen boekte en dat het bruto-bedrag waar hij recht op heeft hoger is.

Uit de inkoopfacturen kon geen opbrengst worden berekend, omdat op veel facturen alleen maar "amusementsautomaten" of "speelautomaten" stond. Bij inzage van de inventarislijst bleek dat de data van inkoop en verkoop niet waren vermeld.

Controle bij de café-houders heeft niet plaatsgevonden, omdat bleek dat deze de opbrengst bij de totale kasontvangsten telden en de betalingen aan de spelers en de automatenexploitant in mindering op de kasontvangsten brachten.

Na het onderzoek is een renseignement van de R.A.D. ontvangen inzake de aankoop van antiek op een veiling door belanghebbende voor een bedrag van f 1.320,--. Ook werden in een advertentie antieke poppen te koop en te huur gevraagd en aangeboden. Belanghebbende ontkende deze te hebben.

## 5. De motivering van de beslissing.

Niet aannemelijk is geworden dat de weigering van belanghebbendes accountant om een stuk aan de controlerende ambtenaren te tonen moet worden aangemerkt als een weigering de boeken en andere bescheiden als bedoeld in artikel 47, lid 1, letter b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen ter inzage te verstrekken. Het Hof overweegt daarbij dat de accountant mededeling heeft gedaan van de aard van het desbetreffende stuk, dat een dergelijk stuk in het geding is gebracht en meer in het bijzonder dat de ambtenaren op dezelfde dag van het gebeuren in een onderhoud met belanghebbende niet daarover hebben gesproken.

Evenmin is aannemelijk geworden, dat tot de administratie van belanghebbende aantekeningen van door zijn werknemers geïnde bedragen behoorden. Het beroep van de inspecteur op genoemd artikel 47 moet daarom in deze falen.

Ook de onvolledigheid van de adressenlijst welke de ambtenaren werd verstrekt is

niet zo zwaarwichtig gebleken, dat gesproken kan worden van een weigering de gevorderde inlichtingen te verstrekken.

Ook in onderlinge samenhang bezien duiden vorenvermelde feiten en omstandigheden niet op een weigerachtigheid van belanghebbende tot het geven van inlichtingen en/of het ter inzage geven van boeken en bescheiden, welke de zware sanctie van artikel 29, lid 1, van genoemde wet rechtvaardigt.

Niet aannemelijk is geworden dat door het noteren van de uitgaven terzake van de aankoop van apparaten in samenhang met de hem uitgereikte en door hem bewaarde inkoopfacturen belanghebbende niet heeft voldaan aan de hem bij en krachtens artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 opgelegde verplichtingen.

Op grond van de in het geding gebrachte schriftelijke overeenkomst en hetgeen partijen over en weer daaromtrent hebben aangevoerd acht het Hof aannemelijk dat de apparaten door belanghebbende en de betrokken ondernemers voor gezamenlijke rekening en risico werden geëxploiteerd en dat ieder van hen in het overeengekomen deel van de opbrengst - meestal 50% - deelde. Alsdan is geen sprake van een prestatie van belanghebbende aan de betrokken ondernemer en dus ook niet van een (niet nagekomen) verplichting tot het uitreiken van facturen terzake van zulke prestaties. Ook in dit opzicht is belanghebbende derhalve niet in gebreke ten aanzien van de hem bij en krachtens artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 opgelegde verplichtingen.

Op de inspecteur rust derhalve de bewijslast van zijn stelling dat belanghebbende te weinig belasting heeft betaald. In het bewijs hiervan acht het Hof hem - behoudens met betrekking tot hetgeen hierna wordt overwogen - niet geslaagd. Meer in het bijzonder kunnen de resultaten van een bedrijf elders niet zonder meer als bepalend voor belanghebbendes omzet worden aanvaard. Hetgeen is gesteld ten aanzien van een viertal onderzoeken bij klanten van belanghebbende, de bedragen benodigd voor privé-uitgaven en de geboekte lonen is te vaag om als voldoende bewijs te kunnen worden aanvaard, ook bezien in onderlinge samenhang en in verband met het vorenoverwogene en hetgeen de inspecteur verder heeft aangevoerd.



Het voor gezamenlijke rekening exploiteren van de apparaten betekent dat ook de kosten van de exploitatie voor rekening van beide contractanten komen. Niet is aannemelijk geworden dat in de overeenkomsten welke belanghebbende sloot anders was bepaald.

Vaststaat dat belanghebbende niet het gehele bedrag van het hem toekomende deel van de opbrengst uit de apparaten als zijn ontvangst heeft geboekt, met name bedragen als fooien, ter afronding en ter betaling van gemeentelijke leges. Omtrent de omvang van deze bedragen is in de bezwaarfase van de zijde van belanghebbende een percentage van tien van de omzet genoemd. Dit percentage lijkt niet onaannemelijk en het Hof neemt dit in goede justitie over.

Dit betekent dat de geboekte omzet ad f 2.230.950,-- moet worden verhoogd met  $\frac{1}{9}$  van dit bedrag = f 247.883,-- en dat de daarover verschuldigde belasting bedraagt  $\frac{18}{118}$  deel = f 37.812,--.

De door de inspecteur toegepaste verhoging van 100% is niet in geschil evenmin als het bedrag van f 15.700,-- aan verschuldigde belasting uit anderen hoofde en de daarop toegepaste verhoging van f 3.925,--.

## 6. De beslissing.

Het Hof vernietigt de uitspraak van de inspecteur en vermindert de naheffingsaanslag tot f 95.249,--, zijnde f 53.512,-- aan enkelvoudige belasting en f 41.737,-- aan verhoging.

Aldus gedaan in raadkamer op 1 april 1985 door Mrs. Steenbergen, Van Willigenburg en Bijl, in tegenwoordigheid van Mr. Vellema als griffier.

Vellema

Steenbergen

AANGETEKEND VERZONDEN

24 MEI 1985

AAN PARTIJEN.