

Kenmerk: 684/86.

NS

HET GERECHTSHOF TE 's-HERTOGENBOSCH.

Tweede Meervoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X B.V. te Z, belanghebbende,

tegen

een navorderingsaanslag van de Inspecteur der Vennootschapsbelasting te Y, de inspecteur.

1. Loop van het geding.

Van belanghebbende is ter griffie op 14 februari 1986 een beroepschrift ontvangen, ingediend door de toenmalige gemachtigde W te V, gericht tegen de navorderingsaanslag van de inspecteur met dagtekening 31 december 1985 betreffende de vennootschapsbelasting 1980, aanslagnummer 1234567.

De nagevorderde belasting bedraagt f 261.098,--, de verhoging f 240.000,--. De belastingaanslag is tot stand gekomen wegens een correctie ter zake van de huuropbrengst van het pand aan de a-sstraat 1 te Z ad f 4.800,-- en ter zake van een gestelde meeropbrengst van speelautomaten ad f 500.000,-- en is aldus berekend naar een belastbaar bedrag van f 548.836,--.

Op 29 juli 1986 heeft de inspecteur het verzoekschrift ingediend, met toestemming van de voorzitter van het hof gevolgd door een op 21 oktober 1986 door de gemachtigde mr. U ingediende conclusie van repliek.

Vervolgens heeft de inspecteur op 6 februari 1987 een conclusie van dupliek

ingediend.

Het beroep is behandeld ter zitting van 16 maart 1988 alwaar zijn verschenen mr. U voornoemd, bijgestaan door A, directeur van belanghebbende, alsmede de inspecteur, bijgestaan door de rijksaccountant B en C, adjunct-inspecteur.

Ter zitting hebben beide partijen een pleitnota voorgedragen. De pleitnotities worden als hier ingelast aangemerkt.

Voorts heeft belanghebbende een afrekenstaat over januari 1985 met tellerstanden en bedragen overgelegd, alsmede een lijst van horeca-ondernemers bij wie speelautomaten van belanghebbende staan, c.q. hebben gestaan.

Partijen hebben van elkaars stukken kunnen kennisnemen en zich daarover kunnen uitlaten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten.

2.1. Belanghebbende heeft in het belastingjaar 1980 naast een grossierderijbedrijf speel- en amusementsapparaten geëxploiteerd.

2.2. De grossierderij is voor belanghebbende qua omzet van veel groter belang geweest dan de vorenbedoelde exploitatie. In de administratie van de grossierderij zijn geen onregelmatigheden aangetroffen.

2.3. Voor wat betreft de exploitatie van amusementsapparaten geldt het volgende. De apparaten zijn eigendom van belanghebbende. Belanghebbende sluit veelal mondeling overeenkomsten met horeca-ondernemers. De apparaten worden in de bedrijven van die ondernemers geplaatst. In totaal zijn er in 1980 op die wijze ongeveer 200 apparaten geplaatst, bestaande uit "uprights" en "videogames".

2.4. Maandelijks worden de automaten geleeft en wordt afgerekend met de horeca-exploitant. Dit geschiedt in beginsel op 50/50 basis.

De opgehaalde opbrengst wordt cumulatief geboekt op een kladstaat. Zodra de kladstaat vol is worden de daarop staande gegevens verwerkt in de boekhouding.

2.5. In ieder apparaat zit een teller. Tevens ligt in het apparaat een kladnotitie waarop telkens bij lichting de tellerstand wordt vermeld. De briefjes met tellerstanden worden niet bewaard.

2.6. In 1985 heeft de RAD een boekenonderzoek bij belanghebbende uitgevoerd. Ter zitting heeft de rijksaccountant B dienaangaande het volgende verklaard:

"Ik heb aan de hand van de inkoopadministratie een vijftigtal automaten opgeschreven met vermelding van type en serienummers.

Ik heb aan de heer A verzocht om achter deze automaten het op dat moment bekende exploitatie-adres te vermelden.

De heer A heeft op dat moment toegezegd dat te doen onder andere om de reden, het al dan niet terecht verlenen van de WIR-premie.

Enige dagen later hadden wij een bespreking waarbij A die lijst zou overhandigen. Hij heeft mij toen gevraagd wat ik met die lijst van plan was; ik heb hem toen gezegd dat ik met behulp van die lijst een aantal automaten wilde gaan bekijken; enerzijds om te constateren dat die automaten inderdaad nog als bedrijfsmiddel bij A werden gebruikt en anderzijds om mij te vergewissen van tellerstanden van die automaten.

Daarop heeft de heer A gezegd: "als u dat van plan bent dan krijgt u die lijst niet".

Vervolgens heb ik gesteld dat hij daar op grond van artikel 47 AWR verplicht toe was en heb ik hem nogmaals gevraagd die lijst te overhandigen, verwijzend naar bedoeld artikel 47. Wederom weigerde A dat en ik heb toen gesteld dat mij in dat geval niets anders restte dan over te gaan tot het opmaken van proces-verbaal ex artikel 68 AWR.

Toen heeft A gezegd: "Kunnen wij het opmaken van een proces-verbaal niet vermijden. Ik ga er toe over een aantal van de speelautomaten die op de lijst voorkomen naar het bedrijf te halen om u die dan te tonen".

Zo is geschied. Ik heb geen proces-verbaal opgemaakt. Ik wist toen niet hoeveel automaten die dag naar het bedrijf zouden worden gebracht."

3. Geschil.

Het geschil betreft de juistheid van het opleggen van een navorderingsaanslag met daaraan gekoppeld primair de vraag of belanghebbende heeft voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en subsidiair of de boekhouding van belanghebbende zodanige gebreken heeft gekend dat zij als zijnde niet betrouwbaar niet als grondslag voor de winstberekening kan dienen.

Niet meer in geschil is dat ter zake van de huuropbrengst van het pand aan de a-sstraat 1 naar een bedrag van f 3.600,-- kan worden nagevorderd.

4. Standpunten van partijen.

Het Hof verwijst hiervoor naar de gedingstukken. Zakelijk weergegeven komen de standpunten van partijen op het volgende neer.

De inspecteur.

1° Belanghebbende heeft ten tijde voorafgaande aan het opleggen van de belastingaanslag niet medegedeeld het aantal automaten dat in gebruik was, noch de namen van de exploitanten bij wie die apparaten stonden opgesteld.

Hij heeft daarmee niet voldaan aan de verplichting ex artikel 47, lid 1, onder b van de AWR.

De bewijslast wordt daarmee omgekeerd en het is thans aan belanghebbende om aan te tonen dat de navorderingsaanslag onjuist is geweest.

2° De briefjes met tellerstanden van de speelautomaten over de betreffende tijdsperiode zijn niet overgelegd, noch de kladstaten met de verantwoording van de in die periode opgehaalde opbrengsten. Er is derhalve geen controle mogelijk met betrekking tot de ontvangstverantwoording.

De administratie van belanghebbende heeft zodanig veel "ronde bedragen" dat zij niet juist kan zijn en daarom moet worden verworpen.

3° De aanslag is gebaseerd op een volgens de streeknormen berekende opbrengst. De streeknormen zijn door de FIOD na een gedegen onderzoek opgesteld en het is verantwoord om van die bedragen uit te gaan.

Tussen de opbrengst die op grond van die normen is te verwachten, uitgaande van 115 "uprights" en 80 "videogames" en de aangegeven opbrengsten zit een verschil van ongeveer f 500.000,--.

Uitgaande van een minimum aantal apparaten dat in gebruik is geweest is de correctie eerder te laag dan te hoog vastgesteld.

De gemachtigde van belanghebbende.

1° Belanghebbende heeft de RAD in staat gesteld om de automaten te controleren, de wijze waarop dit is gedaan is daarbij niet van belang.

De administratie van tellerstanden is op juiste wijze geschied, bij de nog mogelijke controle van de tellerstanden van de automaten in januari 1985 zijn dan ook geen onregelmatigheden aangetroffen.

De kladbriefjes met betrekking tot het belastingjaar 1980 zijn vernietigd nadat zij waren volgeschreven. Derhalve hebben wij ze niet meer kunnen tonen. Deze briefjes zijn geen administratieve bescheiden waarvoor een verplichting tot bewaring bestaat. De waarde van tellerstanden is betrekkelijk gering, omdat vaak 2e handsapparaten in gebruik zijn. Ook kan de stand van de teller worden gewijzigd zodat een kwaadwillende daarvan gebruik kan maken.

2° In beginsel werd de opbrengst tussen belanghebbende en de horeca-ondernemers gedeeld op 50/50-basis, echter dit gebeurde in de praktijk bij lange na niet altijd.

De concurrentie tussen automatenexploitanten is zeer groot, de horeca-exploitanten hebben diensgevolge een machtspositie en mede daardoor heeft belanghebbende regelmatig met een lager "rond bedrag" genoegen moeten nemen.

Daarmede is tevens het aantal "ronde bedragen" - die in de administratie veel minder voorkomen dan de inspecteur wil doen geloven - verklaard.

De boekhouding is juist en moet als grondslag dienen voor de winstberekening.

3° De winstvaststelling op grond van gemiddelde automaten-opbrengsten ("streeknormen") is onjuist. De marge tussen de werkelijke opbrengst van een automaat en de rekenkundig gemiddelde opbrengst is, ten gevolge van de grote bandbreedte tussen minimum- en maximumopbrengst, daarvoor te groot. De opbrengst van een kast is afhankelijk van onbestendige factoren als mogelijke seizoensinvloeden, bedrijf of gelegenheid waar de automaat is opgesteld, alsmede de aard en nieuwheid van de kast.

Voorts zijn de door de inspecteur aangevoerde normen statistisch onvoldoende representatief, namelijk ontleend aan de opbrengstgegevens van één exploitant over een betrekkelijk korte periode.

De resultaten in één bedrijf elders kunnen niet bepalend zijn voor de omzet van belanghebbende.

De navorderingsaanslag moet worden vernietigd.

5. Beoordeling van het geschil.

5.1. De Rijksaccountant B is, nadat hij A verzocht had een lijst van een vijftigtal bij horeca-exploitanten geplaatste automaten, met de daarbij behorende adressen, aan hem te overhandigen, ingegaan op het door A gedane compromissaire voorstel om die lijst ter inzage te verstrekken, indien B naar keuze slechts een aantal op de lijst voorkomende automaten zou controleren, nadat die voor dat doel waren overgebracht naar de bedrijfsruimten van belanghebbende. Zulks is ook geschied.

De inspecteur heeft - naar hij ter zitting heeft verklaard - nadien nog slechts met A gesproken over het alsnog overleggen van een dergelijke lijst, zonder deze gegevens met zoveel woorden van hem te vorderen. Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd, dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichtingen hem bij artikel 47 van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen opgelegd.

Dat belanghebbende op minder voortvarende wijze aan het onderzoek heeft meegewerkt dan wellicht wenselijk ware geweest doet daar niet aan af.

5.2. De inspecteur heeft desgevraagd verklaard in de administratie van belanghebbende geen aanwijzingen te hebben gevonden waaraan een vermoeden kon worden ontleend dat belanghebbende geldbedragen in de orde van grootte als waarnaar de navorderingsaanslag is opgelegd, niet in zijn boekhouding heeft verantwoord.

Naar ter zitting kwam vast te staan leverden vermogensvergelijkingen ten aanzien van de directeurs van belanghebbende ook geen aanwijzing in die richting op. In de administratie zijn geen negatieve kassaldi aangetroffen.

Het Hof vindt de verklaring van belanghebbende met betrekking tot het voorkomen van ronde bedragen in de administratie aannemelijk.

Het Hof is dan ook van oordeel dat de boekhouding niet zodanig ernstige gebreken vertoont dat zij als grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen.

Hieraan staat niet in de weg dat de ontvangstverantwoording van de speel- en amusementsapparaten niet mogelijk was aan de hand van genoteerde tellerstanden en/of kladstaten met opgehaalde opbrengsten.

5.3. In het vorenstaande ligt besloten dat de bewijslast ten aanzien van de aan de navorderingsaanslag ten grondslag liggende meeropbrengst van de automaten op de inspecteur rust.

Het Hof acht de inspecteur in dat bewijs niet geslaagd. Nu de inspecteur niet, althans niet voldoende, heeft weersproken dat de door hem gehanteerde gemiddelde automaten-opbrengsten zijn ontleend aan een onderzoek bij één bedrijf, zij het met meerdere vestigingen, acht het Hof die gemiddelde opbrengsten niet maatgevend voor het bedrijf van belanghebbende. Hierbij betreft het Hof tevens in zijn oordeel de niet voldoende weersproken stelling van belanghebbende dat de feitelijke automatenopbrengsten zeer sterk uiteenlopen, zodat een rekenkundig gemiddelde een sterke afwijking kan opleveren van de feitelijk behaalde opbrengsten.

Aangezien de inspecteur voorts niets gesteld heeft waaruit een hogere opbrengst van de door belanghebbende geëxploiteerde automaten dan door haar verantwoord is volgt heeft hij de door hem aangebrachte correctie niet aannemelijk gemaakt.

5.4. Partijen hebben met betrekking tot het opleggen van een navorderingsaanslag ten aanzien van de huuropbrengst van het pand a-straat 1 te Z overeenstemming bereikt in die zin dat die huuropbrengst f 3.600,-- hoger dient te worden gesteld dan in de aangifte was verwerkt.

De navorderingsaanslag dient dan te worden opgelegd naar het aangegeven belastbare bedrag van f 5.204,-- vermeerderd met f 3.600,--, zijnde f 8.804,--.

5.5. Naar het Hof verstaat heeft de Inspecteur de verhoging slechts opgelegd ter zake van de gecorrigeerde opbrengst van de automaten, zodat, nu deze correctie naar 's Hofs oordeel geen steek houdt, de verhoging in haar geheel dient te vervallen.

6. Beslissing.

Het Hof vermindert de navorderingsaanslag tot een naar een belastbaar bedrag van f 8.804,-- zonder verhoging, met behoud van de overige elementen.

Aldus gedaan in raadkamer van 8 september 1988 door mrs. Rensema, Ten Kley en Groeneveld, in tegenwoordigheid van mr. Padt als griffier.

Padt

Rensema

Aangetekend aan partijen verzonden op: 10 OKT. 1988