

Gerechtshof te 's-Gravenhage

vierde enkelvoudige belastingkamer

11 januari 2000

Nr. **BK-98/04087**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Ondernemingen P van de Belastingdienst (hierna: de Inspecteur), betreffende na te noemen aanslag.

1. Navorderingsaanslag en bezwaar

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 1994 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen van fl 43.724.

1.2. De aanslag is, na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

2. Loop van het geding

2.1. Belanghebbende is op 12 augustus 1998 van bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van fl 80.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden ter zitting van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 28 september 1999.

Aldaar de verschenen de gemachtigde van belanghebbende A, alsmede B namens de Inspecteur, tot zijn bijstand vergezeld van C.

2.3. Op de zitting zijn tevens behandeld de zaken met de nummers BK-98/03602, BK-98/03603, BK-98/03604 en BK-98/04086.

Partijen hebben ter zitting ermee ingestemd dat de in die zaken in het geding gebrachte stukken en aangevoerde stellingen - voor zover van belang voor de onderhavige zaak - tevens gelden als ingebracht c.q. aangevoerd in de onderhavige zaak.

2.4. Partijen hebben ter zitting ieder een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt.

3. Vaststaande feiten

op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde is, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, het volgende vast komen te staan.

3.1. Belanghebbende is ondernemer. Hij is de exploitant van Café D (hierna: het café). Het café is gelegen aan de a-straat 1-3 te Z. Het café is 7 dagen per week open.

3.2. In het café staan gokautomaten. Per 1 januari 1995 zijn er 2 automaten aanwezig, afwisselend zijn dat de volgende types "Club 200011, 11 Random Flash" en "Lotus". De speelautomaten zijn voorzien van uitneembare mechanische tellers, die na wekelijkse lichte door de exploitant op nul worden gezet.

Exploitant van de speelautomaten is E Speelautomaten B.V., waarvan F directeur is. Belanghebbende is de zogeheten mede-exploitant. Op grond van de tussen exploitant en mede-exploitant gesloten overeenkomst waren beide partijen gerechtigd tot de helft van de omzet (zijnde de totale inworp minus de totale uitworp gedurende het afrekenstijdvak) van de speelautomaten.

3.3. De gemeente Y heeft aan belanghebbende achtereenvolgens de volgende vergunningen afgegeven:

- op 27 mei 1992 voor 3 speelautomaten, geldig tot 31 december 1992;
- op 15 december 1992 voor 2 automaten, geldig tot 1 januari 1994;
- op 30 december 1993 voor 2 automaten, geldig tot 1 januari 1995; en
- op 16 november 1994 voor 2 automaten, geldig tot 1 januari 1996.

3.4. F heeft op 14 augustus 1998 schriftelijk verklaard dat de speelautomaten die in het café hebben gestaan in de periode van 1992 tot en met heden door hem aan het café in exploitatie zijn gegeven, dat hij nooit een speelautomaat van het soort Random-Runner in exploitatie heeft gegeven aan het café en dat hij in de loop van 1992 de derde speelautomaat uit het café heeft weggehaald. Een kopie van deze verklaring en van de hiervoor bedoelde vergunningen behoort tot de gedingstukken. Een Random-Runner is een type speelautomaat dat gemiddeld een zeer hoge opbrengst genereert.

3.5. Op 21 juni 1996 had belanghebbende de beschikking over een LOTUS en een Club 2000.

3.6. Vanaf 1 januari 1992 zijn in de administratie kasbladen met een opbrengst gokautomaten aanwezig. Op 15 april 1996 heeft de Staatssecretaris van Financiën het zogeheten Besluit Tellers in speelautomaten (hierna: het Besluit) gepubliceerd. Met ingang van 5 juli 1996 zijn de specificaties en kwitanties van de opbrengsten en een registratie van de tellerstand en aanwezig zoals in dat Besluit voorgeschreven. Tot 5 juli 1996 werden op de kasstaten tweewekelijks kasopnames geboekt, in de periode na 5 juli 1996 vonden kasopnames wekelijks plaats. In de periode tot 1 juli 1996 eindigde een royale meerderheid van de opgenomen bedragen op het cijfer 5.

3.7. Belanghebbende heeft achtereenvolgens de volgende omzetten speelautomaten in zijn administratie en winst verantwoord:

f.19.869 over 1992

f.19.519 over 1993

f.20.032 over 1994

f.22.053 over 1995
f.24.200 over 1996
f.28.839 over 1997.

Uitgesplitst per kwartaal was de verantwoording als volgt:

	1992	1993	1994	1995	1996
1e kwartaal	3.865	4.195	3.875	5.358	4.005
2e kwartaal	5.035	4.540	5.657	4.920	5.925
3e kwartaal	4.705	5.530	5.020	5.860	7.774
4e kwartaal	6.264	5.254	5.480	5.915	6.490

Een en ander komt afgerond neer op een gemiddelde dagopbrengst inclusief omzetbelasting van fl 54 over de jaren 1992, 1993 en 1994, fl 60 over 1995 en fl 66 over 1996. Over de periode 1 januari 1996 tot 5 juli 1996 bedroeg de gemiddelde verantwoorde dagopbrengst fl 54.

3.8. In de maanden augustus en september 1996 heeft de belastingdienst landelijk gegevens verzameld met betrekking tot de omzet van speelautomaten. De gemiddelde opbrengst per speelautomaat werd berekend op fl 46.370 op jaarbasis (gemiddeld fl 128 per dag) voor winstdeling.

3.9. In 1997 heeft in opdracht van de Inspecteur een controle bij belanghebbende plaatsgevonden, welke ten doel had - vast te stellen of aan het Besluit uitvoering - wordt gegeven, - het opnemen van de tellerstanden op 4, 10, 18 en 25 juli 1997 en op 1 augustus 1997, en - te beoordelen of in de voorgaande jaren de opbrengst van de speelautomaten volledig zijn verantwoord.

3.10 over de periode 5 juli 1996 tot en met 27 augustus 1996 verantwoorde belanghebbende een opbrengst speelautomaten van fl 5.133 (inclusief OB), oftewel gemiddeld fl 74 of per automaat fl 37 per dag. De aanwezige specificaties over de periode 5 juli 1996 tot en met 24 december 1996 geven eveneens een gemiddelde dagopbrengst aan van fl 37 per speelautomaat. over de - gecontroleerde - periode 4 juli 1997 tot en met 1 augustus 1997 was de opbrengst fl 3.824 (inclusief OB),

oftewel gemiddeld fl 108 per dag (per kansspeelautomaat fl 59 respectievelijk fl 49 per dag).

3.11. De Inspecteur heeft, uitgaande van een gemiddelde dagopbrengst van fl 37 per speelautomaat en van de aanwezigheid van 3 automaten, aan belanghebbende een navorderingsaanslag opgelegd, die als volgt is berekend:

40.515	3 maal 365 maal fl 37
6.434	omzetbelasting

34.081	berekende omzet
17.726	aangegeven omzet

16.355	correctie omzet speelautomaten

De navorderingsaanslag is opgelegd naar een belastbaar inkomen van fl 43.724.

3.12. Het tegen de aanslag gerichte bezwaar heeft de Inspecteur afgewezen.

4. Geschil en standpunten van partijen 4.1.

In geschil is de correctie omzet speelautomaten.

4.2. Belanghebbende stelt dat de omzet speelautomaten altijd volledig is verantwoord en voert daartoe, kort weergegeven, het volgende aan. Er moet effectief worden uitgegaan van de aanwezigheid van 2 speelautomaten. De derde automaat was ongelukkig gelegen tegenover het biljart, werd amper gebruikt en is daarom in 1992 verwijderd. Ten tijde van het onderzoek medio 1997 wist belanghebbende niet meer tot wanneer precies de derde automaat aanwezig is geweest. onder de bezoekers waren veel buitenlandse, met name Deense, Britse en Duitse zeelieden die veel dronken, luidruchtig waren, maar relatief weinig gebruik maakten van de automaten en door hun aanwezigheid de plaatselijke bezoekers, die naar verhouding minder dronken, maar meer de automaten gebruikten, bijkans verjoegen. Na de rond 1995 ingegane vangstbeperkingen voor Denemarken komen er relatief minder

Deense zeelieden en meer plaatselijke bezoekers. Hij heeft voldaan aan de op hem rustende administratieve verplichtingen.

4.3. De Inspecteur betwist de stellingen van belanghebbende. Zijns inziens heeft belanghebbende niet voldaan aan de op hem rustende administratieve verplichtingen en aan de bewaarplicht. Tot 1 januari 1995 moet worden uitgegaan van de aanwezigheid van 3 speelautomaten. Hij constateert een significante stijging van de verantwoorde opbrengst van de speelautomaten met ingang van 5 juli 1996 en wijst in het bijzonder op de door hem gecontroleerde omzet over de periode 4 juli 1997 tot en met 1 augustus 1997 van gemiddeld fl 108 per dag. Hij concludeert tot verwerping van de boekhouding.

4.4. Partijen doen hun vorenomschreven standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken. zij hebben hun standpunt ter zitting toegelicht, doch aldaar aan hun in de stukken gegeven uiteenzettingen geen nieuwe weren of grieven toegevoegd. Ter zitting heeft de Inspecteur verklaard dat hij zijn stelling dat de administratie van belanghebbende dient te worden verworpen intrekt aangezien bij het opleggen van de aanslag niet de juiste argumentatie is aangevoerd.

5. Conclusies van partijen 5.1.

Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag.

5.2. De Inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

6. overwegingen omtrent het geschil

6.1.1. Artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals deze luidt met ingang van 14 juli 1994 (hierna: de Wet), bepaalt, voor zover hier van belang, dat natuurlijke personen die een bedrijf uitoefenen gehouden zijn om van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf naar de eisen van dat bedrijf op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van de belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

6.1.2. Ingevolge artikel 29 van de Wet wijst de rechter het beroep af indien niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 52 van de Wet, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de aanslag onjuist is.

6.1.3. Allereerst dient derhalve de stelling van de Inspecteur dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de ingevolge artikel 52 van de Wet op hem rustende verplichtingen te worden beoordeeld. Dienaangaande overweegt het Hof het volgende.

6.1.4. Met ingang van 14 juli 1994 is artikel 52 van de Wet ingevoerd. Tot 14 juli 1994 gold het toenmalige artikel 53a van de Wet, waarin de boekhoud- en bewaarplicht waren neergelegd. Op 15 april 1996 heeft de Staatssecretaris het Besluit gepubliceerd, waarin hij heeft voorgeschreven op welke wijze de opbrengst van speelautomaten administratief dient te worden verantwoord. Aldus heeft de Staatssecretaris een invulling gegeven van de zijns inziens geldende administratieverplichtingen voor exploitanten van gokautomaten en hun mede-exploitanten.

6.1.5. Naar het oordeel van het Hof zijn de maatschappelijke opvattingen over het antwoord op de vraag wat de verplichting van de beoefenaar van een bedrijf om een administratie te voeren naar de eisen van dat bedrijf (nu precies) inhoudt, dynamisch van karakter en maken zij in de tijd een ontwikkeling door.

Anders dan de Inspecteur stelt, kan niet worden gezegd dat de door de Staatssecretaris en de Inspecteur gestelde eisen in hun volle omvang op zichzelf voortvloeien uit de Wet en ook voor de publicatie van het Besluit konden worden aangemerkt als "naar de eisen van het (onderhavige) bedrijf". Door de publicatie van het bewuste Besluit heeft de Staatssecretaris, in tegendeel, een bijdrage geleverd aan de ontwikkeling van de maatschappelijke opvattingen ter zake.

6.1.6. Belanghebbende heeft tot 5 juli 1996, enige tijd na 15 april 1996, tweewekelijks - in dikwijls kennelijk op fl 5 afgeronde bedragen - de opnames op de kasstaten geboekt. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende, die slechts de mede-exploitant van twee gokautomaten is, aldus in voldoende mate voldaan aan de toentertijd op hem rustende administratieve verplichtingen.

Voorts heeft de Inspecteur, tegenover de betwisting door belanghebbende, niet bewezen dat ter zake van de opbrengst van de speelautomaten facturen dan wel kwitanties werden opgemaakt en aan belanghebbende uitgereikt. In zoverre kan derhalve geen sprake zijn van een niet voldoen aan de bewaarplicht door belanghebbende. Evenmin heeft de Inspecteur bewezen dat in betekenende mate meer kladberekeningen zijn opgemaakt door belanghebbende voor zijn eigen administratie dan wel zijn verstrekt aan belanghebbende dan in zijn administratie bewaard zijn.

6.1.7. Het Hof verwerpt aldus de stelling van de Inspecteur dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de op haar rustende boekhoud- en bewaarplicht.

6.2.1. Met ingang van 5 juli 1996 voldoet belanghebbendes administratie voor wat betreft de omzet speelautomaten aan alle denkbare eisen. In beginsel dient derhalve van de juistheid van deze administratie te worden uitgegaan. Op de Inspecteur die stelt dat de voor (en na) 5 juli 1996 gevoerde administratie dient te worden verworpen, rust de bewijslast voor die stelling.

6.2.2. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur niet aan deze bewijslast voldaan. Van een significante stijging van de omzet met ingang van 5 juli 1996 is op zich al geen sprake, hetgeen te meer geldt indien in aanmerking wordt genomen dat bij belanghebbende kennelijk sprake is van een seizoenspatroon in dier voege dat de

omzet speelautomaten door de jaren heen in het tweede halfjaar hoger is dan het eerste halfjaar.

Voorts heeft belanghebbende een verklaring gegeven voor de lagere omzet tot en met 1994 en de stijging van de omzet speelautomaten met ingang van het jaar 1995, die op zichzelf niet ongeloofwaardig is.

6.2.3. Met name acht het Hof niet aannemelijk geworden dat in de periode 1992-1995 (behoudens gedurende een gedeelte van het jaar 1992) in het café 3 speelautomaten stonden opgesteld. Het Hof acht belanghebbendes stelling dat de derde automaat een verwaarloosbare omzet heeft gegenereerd, geloofwaardig.

6.2.4. Het Hof voegt hieraan toe dat, gegeven het enigermate seizoensafhankelijke karakter van dit café en de korte duur van deze periode, de over de periode 4 juli 1997 tot en met 1 augustus 1997 gerealiseerde omzet niet, althans onvoldoende, maatgevend is voor zowel de omzet over het gehele jaar 1997 als die over de voorgaande jaren. Bovendien is niet bekend met wat voor type speelautomaten deze omzet behaald is.

6.2.5. Andere feiten en omstandigheden zoals bij voorbeeld een onaannemelijk laag privé die in samenhang met de – weliswaar niet significante, maar wel aanwezige - stijging van de omzet speelautomaten leiden tot het oordeel dat de omzet tot een te laag bedrag is verantwoord, zijn door de Inspecteur niet, althans onvoldoende, gesteld.

6.3. Uit vorenoverwogene volgt dat het beroep gegrond is.

7. Proceskosten en griffierecht

7.1. In de omstandigheid dat het beroep gegrond is vindt het Hof aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. De kosten voor de onderhavige zaak en de daarmee samenhangende zaken stelt het Hof op de voet van het Besluit proceskosten fiscale procedures vast op fl 4.260 wegens kosten van

beroepsmatig verleende rechtsbijstand (2 punten voor proceshandelingen à fl 710 x wegingsfactor 2 x factor 1,5 wegens samenhang), waarvan te dezen een vierde deel ofwel fl 1.065 in aanmerking wordt genomen.

7.2. Ingevolge het bepaalde in artikel 5, lid 7, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken dient de Inspecteur aan belanghebbende het voor de behandeling van deze zaak gestorte griffierecht ten bedrage van fl 80 te worden vergoed.

8. Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de bestreden uitspraak, alsmede de navorderingsaanslag;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten, gevallen aan de zijde van belanghebbende en vastgesteld op fl 1.065, onder aanwijzing van de Staat der Nederlanden als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden;
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende het gestorte griffierecht van fl 80 te vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld op 11 januari 2000 door mr. C.G.M. van Rijnberk, raadsheer, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. M. Kaaij. De beslissing is op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken.

Kaaij

van Rijnberk

Aangetekend aan partijen verzonden: