

Gerechtshof te 's-Gravenhage

negende enkelvoudige belastingkamer

26 juni 1997

95/3620

PROCES-VERBAAL

van de mondelinge uitspraak op het beroepschrift van X te Z tegen de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Ondernemingen Y van de Belastingdienst, op het bezwaarschrift van belanghebbende betreffende de aan hem opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor het jaar 1990.

Er hebben twee mondelinge behandelingen van bovenbedoelde zaak plaatsgehad.

De eerste mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden te 's-Gravenhage ter zitting van 18 oktober 1996, alwaar zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde, A, alsmede namens de Inspecteur B, tot zijn bijstand vergezeld van C.

Naar aanleiding van het door het Hof na deze zitting tot partijen gerichte verzoek om schriftelijk nadere inlichtingen te verstrekken heeft tussen het Hof en partijen, met inachtneming van het bepaalde in de artikelen 14 en 16 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, een briefwisseling plaatsgevonden.

De tweede mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden te 's-Gravenhage ter zitting van 13 juni 1997, alwaar zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde, A, alsmede namens de Inspecteur B, tot zijn bijstand vergezeld van C en mevrouw D.

Op beide zittingen is tevens behandeld de zaak, bekend onder 's Hof's kenmerk 93/4605, inzake het beroep van belanghebbende betreffende de naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1990 tot en met 1 januari 1991.

Al hetgeen partijen in de afzonderlijke zaken hebben aangevoerd en aan stukken hebben ingebracht wordt geacht te zijn aangevoerd en ingebracht in beide zaken.

De beslissing van het Gerechtshof in deze zaak luidt als volgt:

Het Gerechtshof vernietigt de uitspraak waarvan beroep, vermindert de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen van f 27.847, veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding, aan de zijde van belanghebbende gevallen en vastgesteld op f 1.597,50, onder aanwijzing van de Staat der Nederlanden als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden en gelast de Inspecteur aan belanghebbende te vergoeden het voor deze zaak gestorte griffierecht ad f 75.

De beslissing berust op de volgende gronden:

1. In het onderhavige jaar (1990) exploiteerde belanghebbende een horecabedrijf, onder de naam "E", aan de a-straat 1-A te Z. De exploitatie was aangevangen op 15 juli 1988 en is gestaakt per 1 januari 1991.
2. In het horecabedrijf van belanghebbende bevonden zich vanaf de aanvang tot omstreeks eind november 1990 twee speelautomaten. Deze waren destijds door de vorige exploitant in het bewuste bedrijfspand achtergelaten.
3. Met de exploitant van de speelautomaten was afgesproken dat aan belanghebbende telkens 50 percent van de met de speelautomaten behaalde opbrengst toekwam. De daarmee verband houdende afrekening had één keer per maand plaats.
4. In het tabellarisch kas-bankboek van belanghebbende zijn voor de maand mei 1990 en de maanden juli tot en met november 1990 afzonderlijke opbrengsten speelomzetten geboekt tot een bedrag van in totaal f 2.700 inclusief omzetbelasting en f 2.278,53 exclusief omzetbelasting.

5. Met betrekking tot de verantwoording van de opbrengsten speelautomaten bevatte de boekhouding van belanghebbende geen nadere bescheiden. Zowel afrekeningen van de speelautomatenexploitant als eigen afrekeningen ontbraken.

6. Bij belanghebbende zijn twee boekenonderzoeken ingesteld. Het eerste boekenonderzoek, ingesteld in verband met de start van de onderneming, vond plaats op 14 augustus 1990 en betrof de jaren 1988 en 1989 met betrekking tot de heffing van inkomstenbelasting en omzetbelasting. Het tweede boekenonderzoek, ingesteld in verband met de beëindiging van de onderneming, vond plaats op 24 november 1992 en betrof het jaar 1990, zijnde het laatste jaar van de onderneming, met betrekking tot de heffing van inkomstenbelasting en omzetbelasting.

7. Bij het eerste boekenonderzoek is geconstateerd dat belanghebbende geen primaire bescheiden met betrekking tot de verantwoording opbrengsten speelautomaten voorhanden had.

Belanghebbende is op dat gebrek gewezen en tevens is hem te kennen gegeven dat ook wordt goedgevonden dat hij terzake zelf afrekeningen opmaakt en deze in zijn administratie bewaart. Er bestond toen geen noodzaak de over de jaren 1988 en 1989 verantwoorde opbrengsten speelautomaten te corrigeren.

8. Bij het tweede boekenonderzoek is geconstateerd dat belanghebbende zich niet aan de verplichting tot het opmaken en bewaren van afrekeningen opbrengsten speelautomaten heeft gehouden. Bovendien is geconstateerd dat de over de eerste maanden van 1990 behaalde opbrengsten speelautomaten niet afzonderlijk in de administratie waren verantwoord en dat de wel verantwoorde opbrengsten in vergelijking met die bij collega-horecaondernemers erg laag waren.

9. Naar aanleiding van de aan de hand van het tweede boekenonderzoek gedane bevindingen heeft de Inspecteur bij de onderwerpelijke aanslag enkele correcties aangebracht op het door belanghebbende in zijn aangifte voor het jaar 1990 vermelde belastbare inkomen. De Inspecteur heeft - voor zover hier van belang - toegepast een correctie van f 23.076. Zulks resulteerde tezamen met de andere correcties in een nader vastgesteld belastbaar inkomen van f 50.923.

10. De bevindingen zijn er ook de aanleiding toe geweest dat de Inspecteur aan belanghebbende heeft opgelegd een naheffingsaanslag in de omzetbelasting, inhoudende een bedrag aan enkelvoudige belasting van f 5.845 met een verhoging van per saldo 50 percent. De desbetreffende beroepszaak met het kenmerk 93/4605 wordt in de aanhef van deze uitspraak genoemd.

11. Aan de in de punten 9 en 10 vermelde correcties heeft ten grondslag gelegen het feit dat de in de administratie van belanghebbende met betrekking tot de speelautomaten verantwoorde bedragen naar de mening van de Inspecteur op geen enkele wijze op hun juistheid waren te toetsen, hetgeen noopte tot een theoretische omzetsberekening. Die berekening leidde tot een aan belanghebbende toe te rekenen omzet speelautomaten van in totaal f 31.200.

12. De Inspecteur heeft omtrent de toegepaste theoretische omzetsberekening gesteld dat die berekening is gestoeld op de Wet op de kansspelen en gegevens van het Nederlands Meetinstituut, inhoudende dat een speler maximaal f 50 per uur mag verliezen en dat de speeltijd kan worden gesteld op 25 percent van de openingstijd. Voorts heeft de Inspecteur gesteld dat bij deze berekeningswijze de werkelijke opbrengsten van een speelautomaat zeer nauwkeurig worden benaderd, hetgeen ook bevestiging vindt in een te Z gehouden fraudeonderzoek.

13. Bij de berekening van de in punt 9 vermelde correctie van f 23.076 is ervan uitgegaan dat belanghebbende slechts f 2.700 inclusief omzetbelasting aan opbrengsten speelautomaten heeft verantwoord, dat de bezettingsgraad van de speelautomaten 2 uur per dag (\pm 25 percent) bedroeg, dat de totale opbrengst f 100 ($2 \times f 50$) per uur bedroeg, dat beide speelautomaten gedurende het gehele jaar 1990 (52 weken van zes openingsdagen) opbrengsten genereerden en dat 50 percent van de aldus berekende opbrengsten aan de exploitant van de speelautomaten toekwam.

14. Bij de bestreden uitspraak is de onderwerpelijke aanslag gehandhaafd.

15. In zijn verzoekschrift betreffende de beroepszaak 93/4605 heeft de Inspecteur te kennen gegeven dat de zogenoemde vermenigvuldigingsfactor van 1,2 niet meer kan

worden toegepast en dat dientengevolge de enkelvoudige omzetbelasting moet worden vastgesteld op f 4.870 ($f 31.200 \times 18,5/118,5$).

16. Op de eerste zitting heeft belanghebbende aangevoerd dat beide speelautomaten in de maand december 1990 niet meer in zijn bedrijf aanwezig waren. De Inspecteur heeft bij zijn brief van 4 december 1996 bericht dat de enkelvoudige omzetbelasting in verband daarmee moet worden vastgesteld op f 4.046 ($[f 28.200 -/ - f 2.279] \times 18,5/118,5$), uitgaande van een speelperiode van 47 weken.

17. Op de tweede zitting heeft de Inspecteur desgevraagd verklaard dat bij de berekening van de na te heffen omzetbelasting telkenmale abusievelijk is uitgegaan van f 2.279 exclusief omzetbelasting in plaats van f 2.700 inclusief omzetbelasting en dat zulks resulteert in een bedrag aan enkelvoudige omzetbelasting van f 3.981 ($[f 28.200 -/ - f 2.700] \times 18,5/118,5$).

18. Partijen houdt verdeeld het antwoord op de vraag of de in punt 9 vermelde correctie van f 23.076 terecht is aangebracht, welke vraag belanghebbende ontkennend en de Inspecteur bevestigend beantwoordt. Het geschil spitst zich toe op de vraag of belanghebbende in zijn administratie het juiste bedrag aan opbrengsten speelautomaten heeft verantwoord.

19. De Inspecteur heeft gesteld - zakelijk weergegeven - dat hij, nu belanghebbende slechts een deel van de administratieve verplichtingen niet in acht heeft genomen, te weten waar het gaat om de verantwoording opbrengsten speelautomaten, niet direct de omkering van de bewijslast wil stellen, maar dat het wel op de weg van belanghebbende ligt omstandigheden aan te voeren op grond waarvan kan worden geconcludeerd dat de door middel van de theoretische berekening benaderde opbrengst speelautomaten te hoog is.

20. Het Hof kan de Inspecteur volgen in zijn stelling dat de bewijslast te dezen op belanghebbende rust. De Inspecteur is er terecht van uitgegaan dat belanghebbende volledig heeft nagelaten te voldoen aan de op hem rustende verplichting om de terzake benodigde bescheiden betreffende de speelautomaten in zijn administratie te

bewaren, zodat die administratie wat dat betreft geen betrouwbare grondslag vormde voor de vaststelling van belanghebbendes belastbare inkomen en voor de berekening van de door hem verschuldigde omzetbelasting. Daar doet op zichzelf niet aan af dat hem van de zijde van de Belastingdienst pas in augustus 1990 bij de aanvang van het eerste boekenonderzoek, gelijk de Inspecteur heeft gesteld, dan wel pas in januari 1991 tijdens het slotgesprek, gelijk belanghebbende heeft gesteld, erop is gewezen dat hij afrekeningen van de speelautomatenexploitant of, bij gebreke daarvan, eigen afrekeningen in de administratie diende te bewaren. Belanghebbende valt dus op dat punt, anders dan hij meent, wel degelijk een verwijt te maken. Daar komt nog bij dat, gelijk ook belanghebbende zelf te kennen heeft gegeven, de door belanghebbende verantwoorde opbrengsten speelautomaten lager zijn dan de opbrengsten die normaal gesproken van een horecabedrijf zijn te verwachten.

21. Belanghebbende heeft gesteld dat, voor zover hij in zijn administratie geen afzonderlijke opbrengsten speelautomaten heeft verantwoord, de opbrengsten speelautomaten zijn begrepen in de aangegeven totaalomzet. Ter ondersteuning van zijn stelling heeft belanghebbende onder andere aangevoerd dat de bruto marge in de eerste vier maanden van 1990 hoger lag dan in de rest van het jaar, ter adstructie waarvan hij heeft verwezen naar het desbetreffende cijfermatige overzicht in bijlage IV bij het beroepschrift. Nu dit laatste door de Inspecteur niet is weersproken en niet zonder meer van het tegendeel is gebleken, gaat het Hof uit van de juistheid van belanghebbendes stelling.

22. Voorts heeft belanghebbende ter verdediging van zijn stelling dat de opbrengsten speelautomaten daadwerkelijk zo laag zijn geweest als de door hem in zijn administratie verantwoorde bedragen - zakelijk weergegeven - de volgende, met name op de tweede zitting nader verduidelijkte, feiten en omstandigheden aangevoerd:

- De klanten van het horecabedrijf van belanghebbende komen niet om te gokken. Zijn horecabedrijf was zodanig gesitueerd, dat het geen gokkers aantrok. Over het algemeen werd het horecabedrijf gefrequenteerd door klanten uit het zogenoemde betere publiek.

- Belanghebbendes horecabedrijf was meer ingericht voor - niet goklustige - zakenlui, terwijl andere horecabedrijven in de omgeving meer op de jeugd waren gericht.
- Over het algemeen kwamen er weinig klanten, zodat belanghebbende zelf de klanten kon animeren, mede waardoor de speelautomaten nagenoeg niet werden gebruikt.
- De opbrengsten speelautomaten waar de Inspecteur van uitgaat staan in geen enkele verhouding tot de behaalde omzet spijsen en dranken. Sowieso maakte belanghebbende over de hele lijn een slechte winst.
- Juist door de van aanvang af tegenvallende resultaten, veroorzaakt door de slechte klandizie, was belanghebbende genoodzaakt het bedrijf te staken.
- Zo belanghebbende inderdaad de door de Inspecteur berekende opbrengsten speelautomaten zou hebben behaald, dan zou hij er financieel minder slecht hebben voorgestaan dan in werkelijkheid het geval is geweest. Belanghebbende zou dan geen betalingsproblemen hebben ondervonden en bijvoorbeeld niet zijn genoodzaakt zijn woning te verkopen en zijn onderneming te staken.
- Belanghebbende heeft in feite nooit speelautomaten willen hebben. Dat blijkt ook wel, want in zijn huidige horecabedrijf bevinden zich geen speelautomaten en daarin zal zeker geen wijziging komen.

23. De Inspecteur heeft de in punt 22 weergegeven feiten en omstandigheden niet of onvoldoende bestreden. Voorts heeft de Inspecteur op de tweede zitting desgevraagd te kennen gegeven van mening te zijn dat die feiten en omstandigheden niet de conclusie rechtvaardigen dat de opbrengsten speelautomaten lager zijn geweest dan die uit de theoretische omzetberekening voortvloeien.

Het Hof kan de Inspecteur daarin niet volgen. Het geheel van de bedoelde feiten en omstandigheden in aanmerking nemende, in onderlinge samenhang bezien, gevoegd bij de in punt 21 vermelde overweging, hecht het Hof geloof aan de stelling van belanghebbende dat aanzienlijk minder op zijn speelautomaten werd gespeeld dan in een ander horecabedrijf gebruikelijk is en is het Hof van oordeel dat belanghebbende van zijn kant alleszins aannemelijk heeft gemaakt dat de door hem behaalde opbrengsten speelautomaten beduidend lager zijn geweest dan de theoretische omzetberekening doet vermoeden.

24. Bij zijn oordeelsvorming heeft het Hof mede overwogen het, ook door belanghebbende ter verdediging van zijn standpunt gereleveerde, feit dat bij het eerste boekenonderzoek geen op- of aanmerkingen zijn gemaakt over de voor de jaren 1988 en 1989 verantwoorde opbrengsten speelautomaten, waarvan belanghebbende onweersproken heeft gesteld dat die nagenoeg dezelfde omvang hadden als die van 1990. De door de Inspecteur op de tweede zitting aangevoerde stelling dat dat onderzoek een zogenaamd startersonderzoek was, kan daarvoor geen afdoende verklaring zijn, reeds omdat uit het terzake opgemaakte controleverslag blijkt dat de fiscale aspecten betrekkelijk uitgebreid en gedetailleerd aan de orde zijn geweest.

25. Alles in aanmerking nemende is het Hof van oordeel dat het te dezen ervoor moet worden gehouden dat belanghebbende niet meer aan opbrengsten speelautomaten heeft behaald dan hij in zijn administratie heeft verantwoord. Zo al niet het overwogene in de punten 23 en 24 dat oordeel ten volle kan dragen, acht het Hof niettemin termen aanwezig belanghebbende het voordeel van de twijfel te geven. Daarbij heeft het Hof in het bijzonder overwogen dat de Inspecteur te zeer heeft vastgehouden aan de theoretische omzetberekening en volstrekt onvoldoende oog heeft gehad voor de specifieke omstandigheden waarin het horecabedrijf van belanghebbende heeft verkeerd vanaf de start tot aan de beëindiging ervan.

26. Bovendien kent het Hof betekenis toe aan het kennelijke feit dat aan belanghebbendes boekhouding kennelijk geen andere gebreken kleefden dan het in de punten 7 en 8 vermelde gebrek met betrekking tot de verantwoording opbrengsten speelautomaten.

27. Het vorenstaande voert het Hof tot de conclusie dat het beroep van belanghebbende gegrond is. De onderwerpelijke aanslag moet bijgevolg worden verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 27.847 (f 50.923 -/- f 23.076).

28. In de omstandigheid dat het gelijk aan de zijde van belanghebbende 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 totale kosten van deze zaak en de daarmee samenhangende, in de aanhef van deze uitspraak en in punt 10 vermelde, zaak met het kenmerk 93/4605 stelt het Hof op de voet van de regels in het Besluit proceskosten fiscale procedures vast op f 3.195, te specificeren als volgt: kosten gemachtigde: 3 punten x f 710 met wegingsfactor 1,5 en met een factor 1 in verband met de samenhang. Van deze kosten wordt geacht 50 percent, zijnde f 1.597,50, betrekking te hebben op de onderhavige procedure.

29. Op de tweede zitting heeft belanghebbende desgevraagd te kennen gegeven dat hij voor zijn eigen reis- en verletkosten niet in aanmerking behoeft te komen voor een vergoeding.

30. Gelet op het bepaalde in artikel 5, zevende lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken dient het door belanghebbende gestorte griffierecht ad f 75 te worden vergoed door de Inspecteur.

Aldus vastgesteld door mr. U.E. Tromp, raadsheer, en door deze uitgesproken ter zitting van het Gerechtshof te 's-Gravenhage op donderdag 26 juni 1997, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. M.J.M. Tetteroo. De beslissing is op de voet van artikel 17a, lid 1, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken in het openbaar uitgesproken.

Waarvan is opgemaakt dit proces-verbaal, hetwelk door de voornoemde raadsheer en de griffier is vastgesteld en ondertekend.

Tetteroo

Tromp

Voor afschrift conform:

De griffier van het Gerechtshof te 's-Gravenhage.

Aangetekend aan partijen verzonden: 3 juli 1997