

Gerechtshof te 's-Gravenhage

vierde meervoudige belastingkamer

22 juli 1998

nummer: **BK-95/03728**

UITSPRAAK

op het beroep van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V.
te Z

tegen

de uitspraak van de Inspecteur, het hoofd van de eenheid Particulieren/Ondernemingen P van de Belastingdienst betreffende na te noemen navorderingsaanslag.

1. Primitieve aanslag, navorderingsaanslag kwijtscheldingsbesluit en bezwaar

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 1988 een primitieve aanslag in de vennootschapsbelasting opgelegd naar een belastbaar bedrag van f 353.202,=. De aanslag is conform de aangifte opgelegd met verrekening van f 43.200,= aan investeringsbijdragen (f 25.684,= basisbijdrage en f 17.516,= kleinschaligheidstoeslag) en f 5.065,= aan desinvesteringsbetaling.

1.2. Daarna heeft de Inspecteur voor dit jaar een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar bedrag van f 1.922.828,=. Na verrekening met genoemde investeringsbijdragen en de desinvesteringsbetaling alsmede met een voorlopige aanslag ad f 107.136,= bedraagt de nagevorderde belasting f 631.622,=, over welk bedrag een verhoging is toegepast als is bedoeld in artikel 18, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Wet).

Van deze verhoging (100 percent) heeft de Inspecteur direct bij het opleggen van de navorderingsaanslag besloten geen kwijtschelding te verlenen.

1.3. Deze navorderingsaanslag is, na daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur bij de bestreden uitspraak gehandhaafd. De boete is daarbij geheel komen te vervallen.

2. Loop van het geding

2.1. Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is van belanghebbende door de griffier een griffierecht geheven van f 75,=.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Gerechtshof van 16 januari 1998, gehouden te 's-Gravenhage.

Aldaar zijn verschenen belanghebbendes gemachtigde, A, belastingadviseur te Q, vergezeld van B, zoon van de directeur van belanghebbende, alsmede namens de Inspecteur C, tot diens bijstand vergezeld van D.

2.3. Partijen hebben ter zitting ieder een pleitnota voorgedragen en overgelegd, waarvan de inhoud als hier ingelast moet worden aangemerkt. Ter zitting zijn voorts door belanghebbende alsook door de Inspecteur stukken overgelegd, zulks zonder bezwaar van de wederpartij, aan wie ter zitting de gelegenheid is gegeven van de inhoud daarvan kennis te nemen en zich daarover uit te laten. Voornoemde stukken, waarvan de inhoud eveneens als hier ingelast moet worden aangemerkt, zijn door de griffier gekenmerkt als producties van belanghebbende 1 tot en met 7, onderscheidenlijk producties van de Inspecteur I tot en met IV.

2.4. Naar aanleiding van een na deze zitting door het Hof tot belanghebbende gericht verzoek om schriftelijk nadere inlichtingen te verstrekken in verband met de door belanghebbende verzochte veroordeling van de Inspecteur in de proceskosten 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.

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 komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende exploiteert als onderdeel van een groep gelieerde ondernemingen een speelautomatenbedrijf. Met de inwerkingtreding van de nieuwe speelautomatenwetgeving heeft belanghebbende eind 1986 de gokkasten overgenomen, welke voorheen door E als eenmanszaak werden uitgbaat. De inventarislijst bij de balans per 31 december 1987 van belanghebbende maakt melding van 371 speelautomaten en/of spellen. In de daarop volgende vier jaren zijn achtereenvolgens 141, 144, 148 en 111, derhalve 544, exemplaren aangeschaft en respectievelijk 34, 29, 50 en 27, derhalve 140, afgestoten. De apparaten hebben een economische levensduur van ongeveer drie jaar, de technische levensduur varieert van zeven tot tien jaar.

3.2. Een belangrijke werkzaamheid van belanghebbende vormt de exploitatie van zogenoemde gokkasten. in het onderwerpelijke jaar waren ten minste 200 werkende gokkasten van belanghebbende geplaatst bij horeca-ondernemingen. Met de exploitanten van deze instellingen heeft zij overeenkomsten gesloten strekkende tot de (gezamenlijke) exploitatie van de hier bedoelde gokkasten op nader aan te geven basis. Dit betekent dat de exploitatie-opbrengst van de desbetreffende gokkast, behoudens uitzonderingen, tussen partijen wordt verdeeld. Met betrekking tot de exploitatie van deze gokkasten wordt in het vervolg belanghebbende ook wel als de exploitant en de desbetreffende horeca-instelling als de mede-exploitant aangeduid.

3.3. De mede-exploitant beschikt over twee sleutels voor de gokkast. Een sleutel geeft toegang tot het geld dat in de geldpijp aanwezig is en de andere tot het geld in de overloop- of geldbak. Teneinde het risico van diefstal te verkleinen wordt de geldbak tussen twee bezoeken van de zogenoemde geldophalers van belanghebbende door de mede-exploitant zo veel mogelijk geleegd.

3.4. De in de automaten aanwezige tellers registreren mechanisch en elektronisch de "totaal inworp", de "totaal uitbetaling", het "aantal spelen" en het "bijvullen geldpijpen". De elektronische teller is niet toegankelijk voor de mede-exploitant. In tegenstelling tot de mechanische teller kan de elektronische teller op nul worden gezet. Dit gebeurt ook telkens wanneer personeel van belanghebbende de mede-exploitanten bezoekt om het haar toekomende aandeel in de opbrengsten van de gokkasten op te halen.

3.5. Ter verantwoording van de met de exploitatie van de speelautomaten gerealiseerde opbrengsten gebruikt belanghebbende een losbladig kasboekstelsel. De ontvangsten worden twee maal per week geboekt. Daarbij wordt een onderverdeling gemaakt in behendigheids spelen en uitbetalende automaten. Het personeel van belanghebbende dat is belast met het ophalen van de met de speelautomaten behaalde opbrengsten noteert geen tellerstanden. Naar van de kant van belanghebbende ter zitting is verklaard, beschikken haar geldophaalers over twee verschillende geldzakken. Een is voor de opbrengst van de behendigheidsautomaten en de andere voor de opbrengst na afrekening met de mede-exploitant van de gokkasten. Het komt voor dat zij in het bijzijn van de mede-exploitant de geldbak van de speelautomaten ledigen. Nadat de mede-exploitant zijn deel heeft ontvangen, storten zij de opbrengst in de daarvoor bestemde zak.

Belanghebbende houdt in haar administratie geen afzonderlijke aantekening van de tellerstanden van de desbetreffende gokkasten.

3.6. Bij belanghebbende en haar rechtsvoorgangers zijn in het verleden door de toenmalige bevoegde Inspecteurs verschillende boekenonderzoeken ingesteld. Deze controles hadden betrekking op een specifiek belastingmiddel. Tijdens of naar aanleiding van deze controles is van de kant van de belastingdienst telkens te kennen gegeven dat en hoe naar het inzicht van de desbetreffende Inspecteur de ontvangstverantwoording met betrekking tot de speelautomaten moest plaatshebben.

3.7. Naar aanleiding van de bevindingen van een in 1993 bij belanghebbende ingestelde controle heeft de Inspecteur, aangezien naar zijn oordeel de opbrengstverantwoording door belanghebbende niet op zijn volledigheid kon worden

getoetst, deze opbrengstverantwoording verworpen als grondslag voor de berekening van de winst en de daarover verschuldigde vennootschapsbelasting en, in de plaats daarvan, een theoretische opbrengstberekening gemaakt. Bij deze berekening heeft hij gebruik gemaakt van hem ter beschikking staande gegevens van de (toenmalige) inspectie der invoerrechten en accijnzen te R. Bij het verzamelen van deze gegevens door enkele controleambtenaren van die inspectie in de periode 3 tot en met 6 april 1989 is bij verschillende mede-exploitanten een dertigtal gokkasten van belanghebbende gedurende verschillende looptijden gevolgd. Bij de door deze ambtenaren in dat verband aan mede-exploitanten gebrachte bezoeken vernamen zij dat door belanghebbende werd gewerkt met briefjes uit bonnenboekjes, waarop tellerstanden werden genoteerd en aan de hand waarvan de berekening van de winst werd gemaakt.

Van twee van deze mede-exploitanten behoren kopieën van dergelijke briefjes tot de gedingstukken. Andere mede-exploitanten verklaarden dergelijke briefjes niet te hebben. Blijkens een verklaring, welke door een mede-exploitant is geplaatst op de productie nr. 2 van belanghebbende, zijn de aldus in kopie overgelegde "standlijsten" door de mede-exploitant ten behoeve van de eigen controle genoteerd en bijgehouden. Als productie nr. 6 heeft belanghebbende ter zitting 37 ondertekende stukken van mede-exploitanten overgelegd, inhoudende de verklaring van elk van hen dat zij nimmer hebben vastgesteld dat bij de periodieke afrekening van de speelautomatenopbrengst met belanghebbende zogenoemde tellerstandbriefjes door of namens belanghebbende werden opgemaakt of in de kast werden achtergelaten.

3.8. De uitkomst van evenvermeld onderzoek, waarvan de uitgangspunten, gegevens en resultaten tot de gedingstukken behoren, leidde tot een gemiddelde opbrengst inclusief omzetbelasting per automaat van f 34.214,=. In verband met de door belanghebbende en haar mede-exploitanten afgesproken opbrengstverdeling is de Inspecteur vervolgens uitgegaan van f 17.107,= als de door belanghebbende gemiddeld per jaar per automaat gerealiseerde opbrengst inclusief omzetbelasting. Voorts heeft hij aangenomen dat in het onderwerpelijke jaar bij belanghebbende ten minste 200 gokkasten in bedrijf waren.

De behendigheidsautomaten heeft hij buiten beschouwing gelaten. De correctie van de opbrengst voor het onderwerpelijke jaar bedraagt dan in totaal f 1.569.626,=. Bij de vaststelling van deze correctie is rekening gehouden met "omzetbelasting"

ter grootte van f 684.280,= en de door belanghebbende "aangegeven omzet van de uitbetalende automaten" van f 1.167.494,=.

4. omschrijving geschil en standpunten van partijen

4.1. Tussen partijen is uitsluitend in geschil het antwoord op de vraag of de onderwerpelijke navorderingsaanslag terecht is opgelegd. Meer specifiek dient de vraag te worden beantwoord of de Inspecteur beschikt over een nieuw feit als bedoeld in artikel 16, lid 1, van de Wet. Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend, de Inspecteur, na wijziging van zijn standpunt dienaangaande in de loop van het geding, beantwoordt deze vraag uiteindelijk bevestigend. Zo het Hof de Inspecteur hierin volgt, moet vervolgens de vraag worden beantwoord of terecht en tot het juiste bedrag belanghebbendes omzet is gecorrigeerd.

Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend, de Inspecteur bevestigend.

4.2.1. Ter ondersteuning van haar standpunt voert belanghebbende, sterk verkort weergegeven, het volgende aan. Het ontbreekt de Inspecteur aan een de navordering rechtvaardigend nieuw feit. Voor zover dit nieuwe feit inderdaad ontbreekt, acht zij de Inspecteur voorts niet geslaagd in het van hem te verlangen bewijs in verband met het bepaalde in artikel 16, lid 1, van de Wet, dat sprake is van kwade trouw. Belanghebbende heeft voldaan aan de haar opgelegde verplichtingen op administratief gebied. zij heeft artikel 53a van de Wet niet geschonden. Zij is niet verplicht tot het registreren van de tellerstanden van de door haar geëxploiteerde gokkasten. Zij heeft deze tellerstanden dan ook niet op briefjes geregistreerd. Het is in een dergelijke situatie niet mogelijk deze met een beroep op artikel 47 van de Wet van haar te vorderen. Omkering van de bewijslast is dan niet aan de orde. Op de Inspecteur rust de last de door hem gecorrigeerde omzet te bewijzen. Hij is daar op geen enkele manier in geslaagd. Hij baseert zijn stellingen op ondeugdelijke rapporten en gegevens en bedient zich verder van "cijferalchemie".

4.2.2. De Inspecteur voert, samengevat weergegeven, het volgende aan. Belanghebbende is op grond van artikel 53a van de Wet verplicht de tellerstanden te registreren en te bewaren. Zij is voorts verplicht op grond van artikel 47 van de

Wet die tellerstandenregistraties desgevorderd over te leggen. Nu zij hieraan niet heeft voldaan, dient, gelet op artikel 25 van de Wet, de aanslag te worden gehandhaafd, tenzij blijkt dat en in hoeverre deze onjuist is. Hij acht belanghebbende in dat bewijs niet geslaagd. Hij is voorts van oordeel dat de door hem berekende theoretische omzet voldoet aan de daartoe te stellen eisen.

4.3. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden, welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de stukken, waaronder de eerder vermelde pleitnota's.

4.4. Zij hebben hun standpunten ter zitting toegelicht. 4.4.1. Van de zijde van belanghebbende is - zakelijk weergegeven - nog verklaard dat sedert de invoering van de nieuwe wetgeving gokkasten worden geëxploiteerd met mechanische en elektronische tellers. Wanneer de gokkasten met de daarvoor bestemde sleutel worden geopend, krijgen de knoppen andere functies. Dan kunnen de inworpen, de uitbetalingen en dergelijke worden afgelezen. Deze teller kan op nul worden gezet. De tijdelijke boekhouding is dan weg. De mechanische teller kan niet worden uitgezet. Het afrekenen wordt steekproefsgewijs gecontroleerd. De opbrengsten worden genoteerd in het kasboek. Het geld gaat in cassettes en het losse geld gaat in emmers. Bij het ophalen van het geld zijn er twee verschillende zakken. Een is voor de behendigheidsapparaten en de andere is voor de gokkasten. In de onderwerpelijke periode waren er 400 merktekens. Deze zijn gekoppeld aan een spel. In totaal waren er 300 automaten. Het kan zijn dat er ongeveer 200 uitstonden. De blocnotes, waarvan in de stukken sprake is, gaven wij aan klanten om te controleren. Bijvoorbeeld bij "F" en "G" en dat zijn wanbetalers. Het beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur op pagina 6 van het beroepschrift moet worden verstaan als een beroep op het vertrouwensbeginsel. Het is onredelijk wanneer je weet dat er geen tellerregistratie wordt bijgehouden om dat dan toch te vragen. Er is inderdaad gepoogd een compromis te sluiten. Dat is echter niet gelukt, omdat de Inspecteur een bedrag van zeven cijfers wilde zien. We hebben toen besloten de procedure voort te zetten. Wij zijn bereid alsnog een poging tot een compromis te wagen, maar het maximum dat belanghebbende bereid is in alle zaken te betalen is f 100.000,=. Ook de jaren die nog in de bezwaarfase verkeren moeten dan conform de aangifte worden geregeld. Er zijn al zo veel kosten gemaakt.

4.4.2. Van de zijde van de Inspecteur is - samengevat weergegeven - nog betwist dat alle automaten zijn voorzien van dubbele telwerken. Voorts wijst hij erop dat hij, gelijk in zijn pleitnota is verwoord, terugkomt op zijn standpunt dat in de jaren 1988 en 1989 geen sprake zou zijn van een zogenoemd nieuw feit. Belanghebbende is een middelgrote exploitant. Er zijn geen tellerregistraties, ook uitdraaien van de elektronische tellers werden niet bewaard. De boekhouding van belanghebbende is onbetrouwbaar. Omkering van de bewijslast is dan gerechtvaardigd. De bevindingen tijdens de controle van 1993 vormen het nieuwe feit. De gegevens van de rechtsvoorganger van belanghebbende waren niet bekend bij de toenmalige Inspecteur voor de vennootschapsbelasting. Wat het compromis betreft, met dit uiterste voorstel van belanghebbende kan, gelet op de cijfers, niet akkoord worden gegaan.

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 uitspraak waarvan beroep.

6. overwegingen omtrent het geschil

6.1. Belanghebbendes stelling dat in het onderwerpelijke geval een de navordering rechtvaardigend nieuw feit ontbreekt, verwerpt het Hof. Het Hof acht de Inspecteur geslaagd in voldoende mate aannemelijk te maken dat de in 1989 vanwege de toenmalige Inspecteur der invoerrechten en accijnzen te R voor de heffing van omzetbelasting bij belanghebbende aangevangen controle nimmer is afgerond en dat deze controle ook niet heeft geleid tot een rapport dat te zijner kennis is gebracht en waarvan de inhoud derhalve bij hem bekend moet worden geacht. De Inspecteur was tot aan de controle in 1993 niet op de hoogte van het feit dat belanghebbende in verband met de exploitatie van de hier bedoelde gokkasten geen tellerstanden in

haar administratie opnam. Naar Is Hofs oordeel behoefde de Inspecteur onder de gegeven omstandigheden daarmede redelijkerwijs ook niet bekend te zijn. Nu de Inspecteur beschikt over een nieuw feit als hier bedoeld was hij bevoegd de onderwerpelijke navorderingsaanslag op te leggen.

6.2. De Inspecteur gaat er ten onrechte vanuit dat op belanghebbende de verplichting rust tot het vervaardigen en vervolgens bewaren van tellerstandenregistraties, aangezien de door hem aangenomen verplichting, welke verplichting neerkomt op het bijhouden van een kasadministratie, geen steun vindt in het recht. Dat belanghebbende deze registraties in het onderwerpelijke jaar anders dan bij wijze van hoge uitzondering maakte, heeft de Inspecteur tegenover de gemotiveerde betwisting van belanghebbende onvoldoende aannemelijk gemaakt.

6.3. Gelet hierop kan niet worden gezegd dat belanghebbende noch heeft voldaan aan het bepaalde in artikel 47 van de Wet, noch dat zij de verplichtingen ingevolge artikel 53a (in de voor het onderhavige jaar geldende tekst) van die wet heeft geschonden.

6.4. De Inspecteur heeft geen feiten en omstandigheden aangevoerd waaraan het vermoeden kan worden ontleend dat belanghebbende geldsbedragen in de orde van grootte als waarnaar de navorderingsaanslag is opgelegd niet in haar boekhouding heeft verantwoord. Er zijn geen vermogensvergelijkingen overgelegd ten aanzien van belanghebbendes directeuren. Van onverklaarde negatieve kassen is niet gebleken. De Inspecteur heeft ook anderszins onvoldoende aannemelijk gemaakt dat de boekhouding van belanghebbende voor het onderwerpelijke jaar geen betrouwbare grondslag vormt voor de bepaling van de winst. Het Hof is dan ook van oordeel dat de boekhouding niet zodanig ernstige gebreken vertoonde, dat deze als grondslag voor de winstberekening moet worden verworpen.

6.5. In het vorenstaande ligt besloten dat - anders dan waarvan de Inspecteur is uitgegaan - de bewijslast van de aan de navorderingsaanslag ten grondslag liggende meeropbrengst van de gokkasten op hem rust. Het Hof acht de Inspecteur tegenover de gemotiveerde betwisting door belanghebbende in dat bewijs niet geslaagd.

6.6. Al het vorenoverwogene heeft tot gevolg dat het gelijk is aan de zijde van belanghebbende en dat moet worden beslist als volgt.

7. Proceskosten en griffierecht

7.1. Nu belanghebbende in het gelijk wordt gesteld, acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. Het Hof stelt deze kosten voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, op de voet van het Besluit proceskosten fiscale procedures (hierna: het Besluit), vast op f 5.325,= (punten per proceehandeling: 2,5; waarde per punt: f 710,=; factor gewicht van de zaak: 2; factor samenhang: 1,5).

7.2. Het Hof acht aannemelijk dat het voor belanghebbende noodzakelijk was ter ondersteuning van haar standpunt door deskundigen van de Technische Universiteit te S twee rapporten te laten opmaken. De desbetreffende kosten rekent het Hof derhalve tot de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken. Het Hof stelt de kosten van een deskundige die verslag heeft uitgebracht, als bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van het Besluit, op de voet van artikel 2, lid 1, onderdeel b, van het Besluit, vast op 71 uur maal f 116,60 is (afgerond) f 8.279,=.

7.3. Ter zitting zijn gelijktijdig behandeld de met de onderhavige zaak samenhangende zaken met de nummers 95/03426, 95/03427 en 95/03949. Nu belanghebbende in deze zaken eveneens in het gelijk wordt gesteld, zal het Hof de proceskosten in gelijke mate aan de zaken toerekenen.

7.4. Ook moet de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht ad f 75,= vergoeden.

8. Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak waarvan beroep alsmede de navorderingsaanslag;
- veroordeelt de Inspecteur tot betaling aan belanghebbende van f 3.401,= aan proceskosten, onder aanwijzing van de Staat der Nederlanden als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden;
- gelast dat door de Inspecteur aan belanghebbende wordt vergoed het door deze ter zake van de behandeling van het beroep gestorte griffierecht van f 75,=.

Deze uitspraak is vastgesteld op 22 juli 1998 door mrs. J.W.M. Tijnagel, vice-president, J.T. Sanders en J.W. baron van Knobelsdorff, raadsheren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier, mevrouw mr. M.J.M. Tetteroo.

De beslissing is op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken.

Tetteroo

Tijnagel

aangetekend aan partijen verzonden: 22 juli 1998