

## **Gerechtshof te Amsterdam**

eerste meervoudige belastingkamer

**21 december 1999**

Nr. **98/4244**

### **UITSPRAAK**

op het beroep van X te Z, belanghebbende,

tegen

een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst Ondernemingen P, de Inspecteur.

#### **1. Loop van het geding**

1.1. Van belanghebbende is een beroepschrift ontvangen op 23 september 1998, ingediend door zijn gemachtigde. Het beroep is gericht tegen de uitspraak van de Inspecteur met dagtekening 14 september 1998 betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 30 juni 1996 alsmede tegen het kwijtscheldingsbesluit inzake de gelijktijdig opgelegde verhoging.

Het beroep is aangevuld bij brief van de gemachtigde van 22 januari 1999.

De naheffingsaanslag is vastgesteld op een bedrag van f 15.442 aan omzetbelasting met een verhoging van f 15.442, waarvan kwijtschelding is verleend tot op f 7.721. Na bezwaar zijn de naheffingsaanslag en - het kwijtscheldingsbesluit bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

1.2. Het beroep strekt primair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en van de naheffingsaanslag en subsidiair tot vernietiging van de uitspraak en vermindering van de naheffingsaanslag tot een bedrag van f 13.304 aan omzetbelasting en tot volledige dan wel verdere kwijtschelding van de verhoging.

1.3. De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot vernietiging van zijn uitspraak en vermindering van de naheffingsaanslag tot een bedrag van f 13.304 en tot bevestiging van het kwijtscheldingsbesluit.

1.4. Ter zitting van 28 september 1999 zijn verschenen belanghebbende, en de Inspecteur. Gelijktijdig zijn behandeld de beroepen van belanghebbende inzake de naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 30 juni 1996 (kenmerk 98/4244) en navorderingsaanslagen IB/PH over de jaren 1992 tot en met 1995 (kenmerken 98/4240 tot en met 4243).

Belanghebbende heeft een pleitnota met drie bijlagen reeds voor de zitting aan het Hof en de Inspecteur doen toekomen. De inhoud ervan geldt als hier ingelast.

De Inspecteur heeft met instemming van de wederpartij gegevens over toepassing van de chi-kwadraattoets en over gokverslaving overgelegd alsmede een faxbericht van A B.V. en vier geanonimiseerde uitspraken van het Hof.

## **2. Tussen partijen vaststaande feiten**

2.1. Belanghebbende exploiteert sedert 1 september 1978 een café, gevestigd aan de a-sstraat 1 te Q, onder de naam Café-Koffiehuis in de vorm van een eenmanszaak. In het café waren in de periode 1 januari 1992 tot en met 19 juni 1997 twee kansspelautomaten (ook wel fruitautomaten genoemd) geplaatst door speelautomatenexploitant C B.V. Dit type speelautomaat bevat een spel dat kan leiden tot de uitkering van prijzen en premies, waaronder begrepen het recht om gratis verder te spelen.

2.2. Belanghebbende leegt regelmatig de geldladen van de automaten; de opbrengst wordt door hem apart gehouden. Maandelijks vindt een afrekening met de exploitant plaats. De kansspelautomaten zijn voorzien van mechanische en elektronische telmechanismen. De inworpteller telt de inworpen (elke tik is f 0,25) en de uitbetalingsteller meet de uitbetalingen, ook in kwartjes. De opbrengst van de twee automaten werd tot 15 augustus 1996 gelijkelijk verdeeld tussen de exploitant en

belanghebbende. De verdeling is sedertdien gewijzigd in 45 percent voor de exploitant en 55 percent voor belanghebbende.

2.3. Belanghebbende heeft de volgende bedragen als ontvangsten uit de speelautomaten en als overige ontvangsten in zijn jaarstukken verantwoord:

<b>jaar</b>	<b>ontvangsten uit automaten</b>	<b>overige ontvangsten</b>
1992	f 10.720	f 127.544
1993	f 10.608	f 138.947
1994	f 8.954	f 120.518
1995	f 9.690	f 121.494
1996 (tot en met juni)	f 5.922	f 117.061.

2.4. op 20 april 1995 heeft de Inspecteur 's avonds een waarneming ter plaatse verricht in Café-Koffiehuis B. Het verslag van de waarneming, verzonden aan belanghebbende bij brief van 12 mei 1995, vermeldt dat belanghebbende geen notities inzake de tellerstanden in de speelautomaten bewaarde en dat hij erop gewezen is dergelijke notities te moeten bewaren. Met ingang van 15 augustus 1996 noteert belanghebbende de tellerstanden overeenkomstig de eisen die zijn gesteld in het Besluit "Tellers in speelautomaten" van de staatssecretaris van Financiën van 12 april 1996, nr. AFZ95/4121M, Vakstudie-Nieuws 1996, blz. 1884. In de periode vóór 15 augustus 1996 zijn geen standen verantwoord.

2.5. In de eerste helft van 1997 heeft de Inspecteur een boekenonderzoek bij belanghebbende naar de aanvaardbaarheid van belanghebbendes aangiften omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 31 december 1996 en zijn aangiften inkomstenbelasting over de jaren 1992 tot en met 1995 laten instellen door de controlerend ambtenaar D.

Blijkens het hiervan opgemaakte rapport van 2 juli 1997 is het volgende bevonden. Op 15 augustus 1996 zijn de tellerstanden van de automaten geregistreerd door belanghebbende en de exploitant. De controlerend ambtenaar heeft de tellerstanden op 19 juni 1997 opgenomen. De opbrengst van de speelautomaten in de tussenliggende periode bedroeg voor belanghebbende f 31.264,50 inclusief omzetbelasting, dat is f 26.608 exclusief omzetbelasting. Ervan uitgaande dat een

jaar uit 49 werkweken bestaat, komt de in 44 weken gerealiseerde omzet neer op een omzet van  $f 26.608 \times 49/44 = f 29.630$  per jaar. Per halfjaar is dat  $f 14.815$ .

2.6. De Inspecteur heeft vervolgens het verschil tussen de onder 2.5 berekende bedragen van  $f 29.630$  respectievelijk  $f 14.815$  en de in de jaarstukken van belanghebbende verantwoorde opbrengst uit speelautomaten, vermeld onder 2.3, als niet-verantwoorde omzet aangemerkt. De meeropbrengst bedroeg in 1992  $f 18.910$ , in 1993  $f 19.022$ , in 1994  $f 20.676$ , in 1995  $f 19.940$  en in de eerste helft van 1996  $f 8.893$ . Dit heeft geleid tot het opleggen met verhogingen van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1992 tot en met 31 december 1996 en van navorderingsaanslagen IB/PH over de jaren 1992, 1993, 1994 en 1995.

2.7. In zijn rapport van het boekenonderzoek schreef D voorts dat belanghebbende opzettelijk onjuiste bedragen heeft aangegeven in de omzet- en inkomstenbelasting, zodat de op te leggen verhogingen op grond van paragraaf 21, eerste lid, van het Voorschrift Administratieve Boeten 1993 zouden worden kwijtgescholden tot op 50 percent van de geheven belasting.

Belanghebbende heeft een exemplaar van het rapport ontvangen.

### **3. Geschil**

Partijen worden verdeeld gehouden door het antwoord op de volgende vragen:

- heeft de Inspecteur de door belanghebbende verantwoorde opbrengst uit de speelautomaten terecht gecorrigeerd?
- is de controlerend ambtenaar bevoegd met betrekking tot de verhoging en het kwijtscheldingsbesluit?
- bestaat er een wanverhouding tussen de ernst van het vergrijp en de verhoging na kwijtschelding?

Tussen partijen is niet in geschil dat de berekende jaaronzet, vermeld in 2.5, niet bruikbaar is voor de periode vóór 15 augustus 1996. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de belastingaanslagen geen rekening gehouden met de wijziging van de opbrengstverdeling tussen exploitant en belanghebbende met ingang van die dag. De theoretische jaaropbrengst bij een verdeling 50:50 bedraagt  $f 26.938$  exclusief

omzetbelasting. De onderwerpelijke belastingaanslag dient in elk geval dienovereenkomstig te worden verminderd.

#### **4. Standpunten van partijen**

4.1. Het Hof verwijst voor de standpunten van partijen naar de gedingstukken en de pleitnota.

4.2. Ter zitting heeft belanghebbende het volgende verklaard en doen verklaren. Ik haalde destijds een keer per week de geldlade van de automaten leeg en eenmaal per maand werd de opbrengst geteld en verdeeld tussen exploitant E en mij. E controleerde opbrengst aan de hand van de tellerstanden. Hij schreef dan een bonnetje uit, zoals bijvoorbeeld die in bijlage 3 van de pleitnota. Registratie van de tellerstand is onnodig, omdat elke tik op de teller een kwartje betekent. Om die bonnetjes is niet gevraagd tijdens het boekenonderzoek door de ambtenaar. Bij exploitant E heeft nog geen boekenonderzoek plaatsgevonden. Voor zijn eigen administratie maakte E zelf andere bonnen. Het bedrag van de getelde opbrengst boekte ik in mijn kasboek.

Mijn kasboek bestaat uit losse vellen eens in de drie maanden door mijn accountant worden verwerkt. De Random Runner, een piekautomaat, is in de zomer of eind 1996 vervangen door een gewone speelautomaat. In de speelautomaten zitten resetbare tellers, die telkens bij zijn bezoek door E op nul werden gezet. Dat was gemakkelijker dan ze te laten doortellen. Alleen E kan bij de elektronische teller komen. De gokverslaafden drinken niets, ze willen allen maar gokken en geld wisselen.

4.3. Ter zitting heeft de Inspecteur het volgende doen verklaren. De wijze van afrekening die genoemd is op bladzijde 3 van het verzoekschrift ziet op de situatie na de inwerkingtreding van het tellerstandenbesluit. De nu overgelegde bonnen worden niet door mij geaccepteerd, omdat niet blijkt wie ze heeft gemaakt en wanneer; we hechten alleen waarde aan bonnen met tellerstanden. Belanghebbende heeft niet gereageerd op het verslag van de waarneming ter plaatse, zodat ik ervan uitga dat de inhoud juist is. Belanghebbende heeft niet voldaan aan zijn bewaarplicht.

De stijging van de gokverslaving is verhoudingsgewijs gering geweest. Een gokverslaafde is dikwijls ook verslaafd aan alcohol. Het hoofd van de eenheid heeft ook controlerend ambtenaren gemandateerd om namens hem aanslagen en boeten op te leggen. Bij het opleggen van de navorderingsaanslag IB/PH over 1994 is het belastbare inkomen door een fout f 100.000 te hoog vastgesteld. op bladzijde 4 van het verzoekschrift inzake de aanslag IB/PH 1992 staat geschreven 1997, dat had 1996 moeten zijn.

## **5. Beoordeling van het geschil**

5.1. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de door belanghebbende verantwoorde, onder 2.3 vermelde, opbrengsten uit de speelautomaten niet juist kunnen zijn. Hij beroept zich op de significante stijging van de omzet vanaf 15 augustus 1996, toen belanghebbende begonnen is met de verantwoording van de tellerstanden. In dit verband heeft de Inspecteur aan de hand van de administratie van belanghebbende uitgerekend dat de gemiddelde dagomzet in 1992 f 31,07, in 1993 f 30,84, in 1994 f 26,03, in 1995 f 28,17 en in de periode 1 januari 1996 tot en met 14 augustus 1996 f 28,75 bedroeg, terwijl de gemiddelde dagomzet gedurende de rest van het jaar 1996 uitkwam op f 81,58 en in 1997 op f 76,38. De Inspecteur leidt hieruit af dat de omzet vóór de registratie van de tellerstanden niet naar behoren is verantwoord.

Belanghebbende heeft de berekeningen van de Inspecteur en de betekenis van de omzetstijging betwist.

5.2. Belanghebbende heeft gesteld dat de speelkasten beter zijn geworden. Zijn toelichting luidt dat de overheid de Random Runner, een piekspeelautomaat met een twee keer zo hoge omzet als andere machines, per 1 januari 1995 heeft verboden en dat de branche pas na twee jaar in staat was deze piekautomaat te vervangen door een automaat die een vergelijkbare omzet genereerde. De Inspecteur heeft ontkend dat de kasten beter zijn geworden en meer omzet hebben opgeleverd. Voor zover de speelautomaten in het verleden een hogere omzet mogelijk maakten, is het door de Inspecteur gesignaleerde significante verschil in omzet met latere speelautomaten nog opmerkelijker.

Het Hof is van oordeel dat belanghebbende zijn stelling niet aannemelijk heeft gemaakt. Zijn toelichting geeft trouwens geen verklaring voor de plotselinge sterke stijging van de opbrengsten uit de automaten in de loop van 1996.

5.3. Belanghebbende heeft gesteld dat de bouwvakkers, die van 4 december 1995 tot en met 23 juni 1997 riool- en bouwwerkzaamheden hebben verricht in en rondom de a-straat, tijdens de schaft en na het werk veel op de automaten in zijn café hebben gespeeld. De Inspecteur heeft daartegen ingebracht dat niet blijkt dat de omzet uit de automaten significant steeg bij het begin van die werkzaamheden en terugzakte bij de beëindiging ervan en heeft voorts opgemerkt dat de aanwezigheid van de bouwvakkers in de buurt geen stijging van de overige omzet van het café tot gevolg heeft gehad. Het Hof is van oordeel, mede gelet op het verweer van de Inspecteur, dat belanghebbende de opmerkelijke stijging van de omzet uit de speelautomaten in de loop van 1996 niet heeft kunnen verklaren door te wijzen op het spelen door bouwvakkers in de periode 4 december 1995 tot en met 23 juni 1997 tijdens de schaft en na het werk.

5.4. Belanghebbende heeft gesteld dat de opbrengst uit zijn speelautomaten sinds augustus 1996 is gestegen omdat vanaf die tijd een zekere F, een beroepscricketspeler uit Pakistan, en een echtpaar, G en H, dagelijks achter de speelautomaten in het café zijn te vinden. De Inspecteur heeft hem tevergeefs gevraagd naar het woonadres van F en dat van het echtpaar om de stelling van belanghebbende te kunnen verifiëren. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende zijn stelling tegenover de betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt.

5.5. Belanghebbende heeft gesteld dat er meer gokkers naar café's komen, omdat het aantal speelautomaten in snackbars, afhaalrestaurants en andere laagdrempelige gelegenheden met ingang van 1 januari 1994 en van 1 januari 1995 door overheidsmaatregelen is teruggedrongen. Hij heeft voorts aangevoerd dat het aantal cafébezoekers dat op automaten speelt is toegenomen, evenals het aantal gokverslaafden in Q en dat een gokker thans meer geld inzet dan vroeger. De Inspecteur heeft deze stellingen gemotiveerd betwist. Hij merkt op dat de omzet uit speelautomaten niet is gestegen in de tijd dat het aantal speelautomaten in

laagdrempelige gelegenheden per 1 januari 1994 en 1 januari 1995 vanwege overheidsmaatregelen is verminderd. Hij heeft voorts erop gewezen dat een toename van het aantal spelers in het café zou moeten leiden tot een stijging van de overige ontvangsten, maar dat de overige omzet in het café van belanghebbende juist niet is gestegen. Het Hof is van oordeel dat het weliswaar niet is uitgesloten dat er meer gokkers dan vroeger naar het café gaan en dat ook de inzet bij het spelen in de loop van de jaren is toegenomen, maar dat belanghebbende niet voldoende gegevens over de omvang van die ontwikkelingen heeft geproduceerd en dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat die ontwikkelingen de plotselinge sterke stijging in de loop van 1996 kunnen verklaren.

5.6. Aan de significante stijging van de opbrengst uit de speelautomaten in de loop van 1996 en de omstandigheid dat deze stijging zich min of meer gelijktijdig voordoet met het door belanghebbende registreren van de tellerstand en het bewaren daarvan ontleent het Hof het vermoeden dat belanghebbende in het onderhavige jaar een te lage opbrengst heeft verantwoord. Hieraan doen de kladbonnen die door E aan belanghebbende werden verstrekt wanneer werd afgerekend over de opbrengst van de speelautomaten niet af. Deze bescheiden kunnen, gelet ook op de afwezigheid van registraties van gegevens die aan deze bonnen ten grondslag liggen, zoals tellerstanden en wekelijkse tellingen van de geldladen, niet als een voldoende betrouwbare weergave van de werkelijk gerealiseerde omzet uit de speelautomaten worden beschouwd.

Het Hof komt tot de slotsom dat belanghebbende geen deugdelijke verklaring heeft gegeven voor de significante stijging van de omzet uit de speelautomaten in 1996. Het Hof volgt de Inspecteur in zijn conclusie dat belanghebbende zijn opbrengsten uit de speelautomaten vóór 15 augustus 1996 niet juist heeft verantwoord en dat een omzetcorrectie op haar plaats is. Anders dan belanghebbende heeft verdedigd, komt geen betekenis toe aan de omstandigheid dat geen negatieve kassaldi zijn geconstateerd, dat de bruto winstpercentages niet te laag zijn, dat zijn netto-privé acceptabel is en dat zijn administratie niet is verworpen als grondslag voor de winstberekening. Partijen verschillen overigens niet over de omvang van de theoretische omzet van de speelautomaten, die nu in plaats van de aangegeven omzet moet worden gesteld. Zij bedraagt tot 14 augustus 1996 op jaarbasis f 26.938 exclusief omzetbelasting.



5.7. Belanghebbende heeft voorts gesteld dat de mededeling van de gronden waarop het opleggen van de verhoging berust door de controlerend ambtenaar in zijn controlerapport is gedaan en niet door de (bevoegde) Inspecteur. Deze grief kan belanghebbende niet baten. Artikel 6, derde lid, onderdeel a, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden brengt mee dat de belastingplichtige tijdig en in bijzonderheden op de hoogte wordt gesteld van de aard en de reden van de beschuldiging door een mededeling. Het Hof ziet geen reden om aan te nemen dat de controlerend ambtenaar die het controlerapport heeft opgesteld waarin mededeling is gedaan van de op te leggen verhoging niet heeft gehandeld namens de Inspecteur die bevoegd is tot het opleggen van de verhoging. Uit de omstandigheid dat van de verhoging mededeling door middel van het controlerapport is gedaan volgt niet dat deze mededeling niet op de vereiste wijze is gedaan.

5.8. Belanghebbende heeft gesteld dat de controlerend ambtenaar het kwijtscheldingsbesluit heeft genomen en dat hij daartoe niet bevoegd is. De Inspecteur heeft dit ontkend; volgens hem heeft het hoofd van de eenheid het besluit genomen. Het Hof oordeelt als volgt. Uit het ter zake van de naheffingsaanslag opgemaakte aanslagbiljet, dat afkomstig is van de eenheid van de Belastingdienst ondernemingen/P, blijkt niet wie het kwijtscheldingsbesluit heeft genomen. Artikel 18, tweede lid, en artikel 21, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) bepalen dat de Inspecteur het kwijtscheldingsbesluit neemt. Als zodanige Inspecteur kunnen ingevolge artikel 2, derde lid, aanhef en onderdeel b, in verbinding met artikel 3, eerste lid, AWR, en artikel 191 eerste lid, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst slechts de hoofden van de eenheden van de Belastingdienst optreden.

Nu uit het aanslagbiljet niet blijkt dat het kwijtscheldingsbesluit is genomen door een ander, moet ervan worden uitgegaan dat het hoofd van de eenheid Belastingdienst Ondernemingen/P dit heeft gedaan. Tussen partijen is niet in geschil dat hij bevoegd was om het kwijtscheldingsbesluit te nemen.

5.9. Belanghebbende heeft tot slot verdedigd dat sprake is van een dermate wanverhouding tussen de ernst van het vergrijp en de opgelegde boete dat een

verdere kwijtschelding op haar plaats is. Het Hof deelt de opvatting van belanghebbende niet. Hij heeft welbewust en dus met opzet jaarlijks ontvangsten van f 16.000 à f 17.000, dat is meer dan de helft van de omzet uit de speelautomaten, niet verantwoord. Daarbij past een verhoging van 50 percent van de nageheven en nagevorderde belasting.

5.10. Tussen partijen is niet in geschil dat de door de inspecteur voor het onderhavige jaren gehanteerde omzetcorrecties niet juist zijn berekend. Partijen concluderen eenparig tot een vermindering van de naheffingsaanslag tot een bedrag van f 13.304 aan omzetbelasting. Het Hof zal de naheffingsaanslag in die zin verminderen.

## **6. Proceskosten**

Het Hof acht termen aanwezig voor een veroordeling van de Inspecteur in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. Gelet op het Besluit proceskosten fiscale procedures stelt het Hof de kosten vast op f 710 maal 2 punten voor proceshandelingen maal 2 als wegingsfactor maal 1,5 in verband met het aantal van 5 samenhangende zaken, is f 4.260. Dit komt uit op f 852 per zaak.

## **7. Beslissing**

Het Hof

- verklaart het beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Inspecteur,
- vermindert de naheffingsaanslag tot een bedrag van f 13.304 aan omzetbelasting,
- bevestigt het kwijtscheldingsbesluit,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot het beloop van f 852 en wijst de Staat aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen, en
- gelast de Inspecteur het griffierecht van f 80 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld op 21 december 1999 door mr. Dutmer, voorzitter en mrs. Van Ballegooijen en Van der Ouderaa, leden, in tegenwoordigheid van mr. Van de Merwe als auditeur en mr. Van der Voort Maarschalk als griffier. De beslissing is op die dag ter openbare zitting uitgesproken.

Van der Voort Maarschalk

Dutmer