

# **GERECHTSHOF TE 's-GRAVENHAGE**

## **achtste enkelvoudige belastingkamer**

27 november 2001

nummer BK-00/001829

### **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 Ondernemingen Y van de Belastingdienst betreffende na te noemen aanslag.

#### 1. Aanslag en bezwaar

1.1 Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1994 tot en met 31 december 1996 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting ten bedrage van f 31.066.

1.2 De in de naheffingsaanslag begrepen belasting is op de voet van artikel 21, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst 1996, hierna: de AWR) verhoogd met f 19.087. Bij zijn bij het opleggen van de naheffingsaanslag genomen beschikking heeft de Inspecteur de verhoging kwijtgescholden tot op 50 percent.

1.3 Het tegen de naheffingsaanslag gerichte bezwaar van belanghebbende is bij de bestreden uitspraak afgewezen.

#### 2. Loop van het geding

2.1 Belanghebbende is van de bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is door de griffier een griffierecht geheven van f 450. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

2.2 Het onderzoek ter zitting van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Gerechtshof van 10 april 2001, gehouden te Den Haag. Tevens zijn ter zitting behandeld de beroepen van belanghebbende inzake de vennootschapsbelasting

1994 (kenmerk BK-00/01828) en inzake de omzetbelasting tijdvak 1993 (kenmerk BK-00/01827), van A Holding B.V. inzake de vennootschapsbelasting 1995 (kenmerk BK-00/01830) en 1996 (kenmerk BK-00/1831), alsmede van A inzake de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1994, 1995 en 1996 (kenmerk BK-00/01749). Voorzover in die zaken door partijen stukken zijn overgelegd worden die stukken geacht ook in de onderhavige procedures te zijn overgelegd. Tevens wordt hetgeen door partijen overigens is aangevoerd, aangemerkt als aangevoerd in de onderhavige zaak.

2.3 De griffier heeft van het verhandelde ter zitting een proces-verbaal opgemaakt dat tot de gedingstukken behoort

### 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 onvoldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1 Belanghebbende exploiteert onder de naam B een snooker- en biljartcentrum te Z. In de onderneming staan twee speelautomaten.

3.2 De speelautomaten werden dagelijks geleege. De opbrengst uit de speelautomaten werd apart gehouden van de gewone kas en werd genoteerd in een agenda. Deze agenda's zijn niet bij de administratie bewaard. Tot en met 1994 werd gemiddeld één maal in de vier weken afgerekend met de speelautomaten-exploitant en met ingang van 1995 gemiddeld één maal per drie weken. Afrekening vond plaats op basis van tellerstanden. Na afrekening werd de opbrengst in de kas gestort. In de kasadministratie werd op de eerste dag van de maand de opbrengst van de daaraan voorafgaande maand geboekt. Vanaf april 1996 zijn kwitanties, met daarop vermeld de tellerstanden, in de administratie aangetroffen. De gegevens van de exploitant van de speelautomaten over de periode 28 mei 1996 tot en met 6 augustus 1996 sluiten aan bij de opbrengstverantwoording van belanghebbende.

3.3 Gedurende de hierna vermelde jaren waren steeds twee speelautomaten aanwezig. De over de jaren 1993 tot en met 1996 door belanghebbende verantwoorde opbrengst van de speelautomaten bedroeg (exclusief omzetbelasting):

1993	f 19.370
1994	- 17.377
1995 -	- 17.340
1996	- 51.152

De over 1996 verantwoorde opbrengst kan als volgt worden onderverdeeld:

eerste kwartaal	f 6.472
tweede kwartaal	- 12.569 (over periode 1 tot 22 april geen opbrengst verantwoord)
derde kwartaal	- 17.580 (inclusief 9 dagen in oktober)
vierde kwartaal	- 14.531 (exclusief 9 dagen in oktober)

Bij het opmaken van de jaarrekening is de opbrengst voor het jaar 1996 om onbekende redenen verhoogd met f 4.800 tot f 55.952.

3.4 In het kader van een landelijke actie van de Belastingdienst met betrekking tot de opbrengstverantwoording door exploitanten van speelautomaten heeft de Inspecteur op 14 oktober 1997 bij belanghebbende een (beperkt) boekenonderzoek doen uitvoeren. Het onderzoek had ten doel het vaststellen of door belanghebbende uitvoering werd gegeven aan het Besluit Tellers in Speelautomaten, alsmede controle van de opbrengstverantwoording inzake de speelautomaten over de periode 1 januari 1992 tot en met 31 december 1996. Van dat onderzoek is rapport uitgebracht op 28 juli 1998.

3.5 Naar aanleiding van vorenbedoeld boekenonderzoek heeft de Inspecteur geconcludeerd dat de opbrengsten uit de speelautomaten gedurende de jaren 1992 tot en met 1996 niet tot de juiste bedragen zijn geboekt. Deze conclusie steunde op het feit dat de opbrengsten uit de speelautomaten vanaf 23 april 1996 significant afweken van de omzetten in de daaraan voorafgaande periode. Vanaf genoemde datum werden de tellerstanden geregistreerd op grond van het Besluit Tellers in Speelautomaten, terwijl dat in de daaraan voorafgaande periode niet gebeurde.

3.6 Op basis van de bevindingen van het onderzoek heeft de Inspecteur belanghebbende een compromisvoorstel gedaan. Nadat deze had aangegeven niet op dit voorstel in te gaan, heeft de Inspecteur bij belanghebbende een uitgebreid onderzoek doen uitvoeren. Een kopie van het rapport van dit onderzoek, dat is gedagtekend 25 juni 1999 en waarin tevens zijn opgenomen de bevindingen van het in 3.4 vermelde beperkte onderzoek, behoort tot de gedingstukken.

3.7 Op basis van de uitkomsten van het uitgebreide onderzoek heeft de Inspecteur de omzet speelautomaten over het jaar 1996 herrekend op een bedrag van f 64.980. Hij heeft daartoe de niet-verantwoorde opbrengst van drie weken in april toegevoegd en de opbrengst van het eerste kwartaal herrekend, een en ander op basis van de gemiddelde opbrengst over de periode 23 april tot en met 23 december 1996.

3.8 Voor de jaren 1994 en 1995 is de Inspecteur uitgegaan van een gelijke opbrengst als de herrekende opbrengst over 1996 en in verband daarmee heeft hij voor de jaren 1994, 1995 en 1996 de opbrengst uit speelautomaten verhoogd met respectievelijk f 47.603, f 47.640 en f 13.829 en op basis daarvan de onderhavige naheffingsaanslag met verhoging opgelegd.

#### 4. Omschrijving geschil en standpunten van partijen

4.1 Tussen partijen is in geschil het antwoord op de vraag of de Inspecteur terecht de onder 3.8 genoemde naheffingsaanslag heeft opgelegd en of de verhoging tot het juiste bedrag is kwijtgescholden, welke vraag belanghebbende ontkennend en de Inspecteur bevestigend beantwoordt.

4.2 Voor de gronden waarop partijen hun standpunten doen steunen verwijst het Hof naar de gedingstukken, waaronder het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting en de daaraan gehechte pleitnota.

#### 5. Conclusies van partijen

5.1 Het beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de uitspraak waarvan beroep en tot vernietiging van de naheffingsaanslag en het kwijtscheldingsbesluit.

5.2 De Inspecteur heeft geconcludeerd tot vermindering van de aanslag en dienovereenkomstige vermindering van de verhoging, omdat de na te heffen enkelvoudige belasting over het jaar 1996 nader dient te worden vastgesteld op f 1.580 in plaats van op f 2.420.

## 6. Overwegingen omtrent het geschil

6.1 Op grond van artikel 52, eerste lid, van de AWR, zoals dat luidt met ingang van 14 juli 1994, is een lichaam gehouden van alles betreffende zijn bedrijf, naar de eisen van dat bedrijf, op zodanige wijze administratie te voeren en de daartoe behorende boeken en bescheiden op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde zijn rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken.

6.2 Naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld werden de speelautomaten dagelijks geleegd en werd in een agenda genoteerd hoeveel geld uit de speelautomaten werd gehaald en met hoeveel geld de speelautomaten werden bijgevuld. Voorts werd eenmaal in de drie of vier weken met de exploitant van de speelautomaten afgerekend op basis van tellerstanden.

6.3 Naar het oordeel van het Hof, moet het noteren van de tellerstanden, op basis waarvan wordt afgerekend met de speelautomatenexploitant, geacht worden te behoren tot het naar de eisen van het bedrijf voeren van de administratie als bedoeld in artikel 52, eerste lid, van de AWR. Zonder schriftelijke vastlegging van de tellerstanden is immers niet of nauwelijks controle mogelijk op de opbrengst van de speelautomaten en op hetgeen daarvan toekomt aan de speelautomatenexploitant en de mede-exploitant, in casu belanghebbende. Voorts behoren, naar 's Hof's oordeel, de onder 6.2 genoemde agenda's tot de in artikel 52, eerste lid, van de AWR bedoelde bescheiden.

6.4 Nu X, naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld, de tellerstanden niet heeft genoteerd dan wel de registraties daarvan niet heeft bewaard en ook de in 6.2 genoemde agenda's niet bij de administratie heeft bewaard, heeft belanghebbende, naar het oordeel van het Hof, niet voldaan aan de administratie- en bewaarplicht als

bedoeld in artikel 52, eerste lid, van de AWR. Nu voorts aannemelijk is dat de agenda voor het jaar 1994 tot het einde van dat jaar in gebruik is geweest, is ook ter zake van deze agenda de vanaf 14 juli 1994 geldende bewaarplicht van toepassing.

6.5 Het in 6.4 overwogene leidt tot het oordeel dat de onderhavige naheffingsaanslag behoort te worden gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de naheffingsaanslag onjuist is.

6.6 Ook indien er veronderstellenderwijs vanuit wordt gegaan dat voor belanghebbende niet een verzwaring van de bewijslast geldt, brengt het significante verschil in opbrengsten die zij verantwoordde ingaande 23 april 1996 - de datum waarop zij aanving te voldoen aan het bepaalde in het Besluit tellers in speelautomaten - ten opzichte van de opbrengsten in de daaraan voorafgaande periodes, reeds met zich mee, dat zij voor deze stijging een redelijke verklaring dient te geven.

6.7 De Inspecteur heeft, op basis van de uitkomsten van het uitgebreide boekenonderzoek, de omzet over het jaar 1996 berekend op f 64.980 en zich op het standpunt gesteld dat de omzetten in de daaraan voorafgaande jaren minstens even hoog moeten zijn geweest.

6.8 Belanghebbende heeft een kopie van een brief van de speelautomatenexploitant aan belanghebbende, gedagtekend 20 december 1995, in geding gebracht, welke brief, voorzover hier van belang, als volgt luidt:

"Wij hebben geconstateerd dat in uw zaak, in vergelijking met andere biljartzalen waarin wij kansspelautomaten exploiteren, de opbrengsten erg laag zijn. Wij zijn ervan overtuigd dat dit mede wordt veroorzaakt door de opstelling van de automaten thans in een dode hoek voorin de zaal geheel uit het zicht voor de meeste bezoekers aan uw zaak en het barpersoneel. Daarnaast begreep ik van onze vertegenwoordiger mevrouw C dat uw personeel niet erg gemotiveerd is om spelers van voldoende kleingeld te voorzien en de automaten tijdig bij te vullen en ook dat de speelautomaten vaak uitgeschakeld staan als zij uw zaak bezoekt."

6.9 Belanghebbende heeft voorts aangevoerd dat er in 1996 professionele Engelse biljartspelers voor langere periode bij haar zijn neergestreken die zeer fervent de speelautomaten bespelen, hetgeen heeft geleid tot een scherpe stijging van de omzet uit de speelautomaten. Daartoe heeft zij overgelegd een kopie van een schriftelijke verklaring van een van deze spelers, gedagtekend 20 april 2000, waarin deze onder meer verklaart:

"In the spring of 1996 I started to play in snookercentre B in Z with other snookerprofessionals ... .

(...)

We practiced at least 8 hours a day. In the meantime we played on the gambling machines to pass the time."

6.10 Tot de gedingstukken behoort voorts een kopie van een brief van D BV aan belanghebbende, gedateerd 29 januari 1996, welke brief, voorzover hier van belang, als volgt luidt:

"Onze biljartmaker heeft op uw verzoek gekeken naar de mogelijkheid om op een van uw snookertafels (tafel 12) de pocketsparingen in de lei aan te passen zodat deze overeenkomen met die van een wedstrijdtafel.

Omdat hiervoor het biljartlaken moet worden verwijderd kunnen wij dit gelijk omruilen voor de door uw Engelse spelers gewenste kwaliteit E 1234".

6.11 Op grond van de in 6.8 tot en met 6.10 bedoelde brieven acht het Hof aannemelijk dat er vanaf begin 1996 sprake moet zijn geweest van een zekere stijging van de omzet uit de speelautomaten als gevolg van een andere opstelling van de speelautomaten, het aanbrengen van een muntenwisselautomaat en de komst van enkele professionele snookerspelers. Op grond van hetgeen belanghebbende heeft verklaard acht het Hof echter niet aannemelijk gemaakt, laat staan bewezen, dat de door haar aangegeven opbrengsten juist zijn.

6.12 Naar de Inspecteur immers heeft gesteld en door belanghebbende niet is weersproken blijkt uit de afrekenstaat over de periode 23 april 1996 tot en met

28 mei 1996 een totale inworp van f 51.726 met een uitbetaling van f 33.517. De Inspecteur heeft berekend dat dit ten opzichte van de maand maart 1996 een stijging van de inworp zou betekenen met f 35.622. Deze berekening is evenmin door belanghebbende weersproken. Voor een stijging van de inworp met meer dan 200 percent met ingang van de datum waarop de tellerstanden werden bijgehouden, is de door belanghebbende gegeven verklaring niet afdoende. Het Hof ziet op grond daarvan aanleiding de opbrengst voor het jaar 1996 te herrekenen. Het Hof volgt daarbij echter niet geheel de berekening van de Inspecteur die ervan is uitgegaan dat in het eerste kwartaal van 1996 en in de eerste drie weken van april 1996 gemiddeld een zelfde opbrengst is behaald als over de periode 23 april 1996 tot en met 23 december 1996. Er blijkt, over het jaar bezien, een zekere stijging te zijn opgetreden. Hiermee rekening houdend stelt het Hof in goede justitie de opbrengst over de eerste drie weken van april 1996 vast op f 3.000 (correctie Inspecteur f 3.829) en wordt de correctie op de opbrengsten over het eerste kwartaal vastgesteld op f 6.000 (correctie Inspecteur f 10.000). Bij dit laatste is rekening gehouden met de omstandigheid dat in dit geding niet is komen vast te staan wanneer de Engelse snookerspelers in 1996 bij belanghebbende zijn komen spelen. Voorts neemt het Hof in aanmerking dat de opbrengst door belanghebbende reeds is verhoogd met het onder 3.4 genoemde bedrag van f 4.800. Aldus wordt voor het jaar 1996 uitgegaan van een opbrengst speelautomaten van f 60.152 (f 55.952 + f 3.000 + f 6.000 -/ f 4.800).

6.13 Voor de jaren 1994 en 1995 stelt het Hof, op basis van een voor het eerste kwartaal 1996 op f 12.472 herrekenende opbrengst en op grond van hetgeen partijen hebben aangevoerd, de opbrengst speelautomaten in goede justitie vast op 75 percent van  $4 \times f 12.472 = f 37.416$  per jaar.

6.14 Gelet op het vorenoverwogene dient voor de jaren 1994, 1995 en 1996 de opbrengst speelautomaten te worden verhoogd met respectievelijk f 20.039, f 20.076 en f 4.200, tezamen f 44.315. De in de naheffingsaanslag begrepen enkelvoudige belasting dient derhalve nader te worden vastgesteld op f 7.755 (17,5 percent van f 44.315).



6.15 Voor zover belanghebbende geacht moet worden in beroep haar stelling te handhaven dat het in 3.5 bedoelde rapport van het beperkte onderzoek bij haar het vertrouwen heeft gewekt dat haar administratie geen materiële gebreken bevat, faalt dat beroep. Tijdens dit onderzoek zijn de gebreken in de administratie gebleken en van zodanige zwaarte beoordeeld dat navordering met verhoging opportuun werd geacht. Het beperkte karakter van het onderzoek ontnemt de Inspecteur niet het recht om nadien een nader onderzoek in te stellen.

6.16 Nu de opbrengst uit de speelautomaten over de onderhavige jaren door belanghebbende niet tot het juiste bedrag is verantwoord en voorts is komen vast te staan dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de administratie- en bewaarplicht van artikel 52, eerste lid, van de AWR, is het Hof van oordeel dat het aan opzet dan wel voorwaardelijke opzet van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is geheven. Op grond van § 21, tweede lid, van het Voorschrift administratieve boeten 1993 heeft de Inspecteur de kwijtschelding bepaald op 50 percent. Het Hof acht de per saldo resterende boete passend. Mede gelet op het vorenoverwogene dient het bedrag van de boete derhalve nader te worden vastgesteld op f 3.877, zijnde 50% van f 7.755. Ambtshalve oordeelt het Hof dat in het onderhavige geval, gelet op de mate van gecompliceerdheid van de zaak, geen sprake is van overschrijding van de redelijke termijn. Het Hof gaat er hierbij vanuit dat de belanghebbende voor de eerste maal bij de afronding van het in 3.5 vermelde onderzoek uit uitlatingen van de zijde van de Inspecteur de indruk kan hebben gekregen dat mogelijk een boete zou worden opgelegd.

6.17 Op grond van al het vorenoverwogene is het Hof van oordeel dat het beroep van belanghebbende deels gegrond is en dat moet worden beslist als hierna te melden.

## 7. Proceskosten en griffierecht

7.1 Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht, waarbij het Hof, gelet op de inhoud van de desbetreffende dossiers, de onderhavige zaak en de zaken met de nummers, BK-00/01827, BK-00/01828, BK-00/01830 en BK-00/01831 aanmerkt als met elkaar

samenhangende zaken in de zin van artikel 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht. Het Hof stelt deze kosten, op de voet van het vorengenoemde Besluit en de daarbij behorende bijlage, voor de vorenbedoelde zaken tezamen vast op f 4.260 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand, zijnde 2 punten à f 710 per punt, vermenigvuldigd met een factor 2 in verband met het gewicht van de zaak en factor 1.5 bij vier of meer samenhangende zaken, waarvan te dezen een vijfde deel, derhalve f 852 in aanmerking wordt genomen. Voor een hogere kostenvergoeding zijn geen gronden aanwezig.

7.2 Voorts dient de Inspecteur aan belanghebbende het voor deze zaak gestorte griffierecht van f 450 te vergoeden.

## 8. Beslissing

Het Gerechtshof:

verklaart het beroep gegrond;

vernietigt de uitspraak waarvan beroep;

vermindert de naheffingsaanslag, in die zin dat de enkelvoudige belasting nader wordt vastgesteld op f 7.755;

handhaaft het kwijtscheldingsbesluit;

veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het beroep, aan de zijde van belanghebbende gevallen en vastgesteld op f 852, onder aanwijzing van de Staat der Nederlanden als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden en

gelast de Staat der Nederlanden aan belanghebbende het voor deze zaak gestorte griffierecht ad f 450 te vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld 27 november 2001 door mr. Savelbergh. De beslissing is op die datum in het openbaar uitgesproken, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van Lingen.

Van Lingen

Savelbergh

aangetekend aan partijen verzonden: 27 NOV. 2001

Ieder van de partijen kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. Het instellen van beroep in cassatie geschiedt door het indienen van een beroepschrift **bij dit gerechtshof** (zie voor het adres de begeleidende brief).
2. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.
3. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:
  - de naam en het adres van de indiener;
  - de dagtekening;
  - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - de gronden van het beroep in cassatie.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.