

Gerechtshof te Amsterdam
Tweede Meervoudige Belastingkamer
28 juni 1995
Kenmerk: **93/3072**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende,

tegen

een navorderingsaanslag opgelegd en een besluit genomen door het Hoofd van de Belastingdienst Grote ondernemingen te P, de Inspecteur.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 14 juli 1993, ingediend door belanghebbendes gemachtigde, en aangevuld bij brief van 1 oktober 1993.

Het beroep is gericht tegen de aan belanghebbende met dagtekening 31 mei 1993 over het jaar 1987 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting, alsmede tegen het met dezelfde dagtekening genomen kwijtscheldingsbesluit. Aan belanghebbende was oorspronkelijk een aanslag opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen van f 249.922,-- zonder vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Na tegen de aanslag gemaakt bezwaar is deze verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 249.922,-- met vermindering ter voorkoming van dubbele belasting over een inkomensbestanddeel van f 2.340,--.

De navorderingsaanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 501.426,-- onder handhaving van de overige elementen van de aanslag. De nagevorderde belasting beloopt een bedrag van f 176.986,--. De verhoging bedraagt 100 procent van de nagevorderde belasting ofwel f 176.984,-- en is kwijtgescholden tot op f 164.579,--. De aan belanghebbende in rekening gebrachte heffingsrente bedraagt f 73.231,--. Het beroep strekt primair tot vernietiging van de navorderingsaanslag, subsidiair tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 273.426,-- en meer subsidiair tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 481.426,--, zonder verhoging dan wel met volledige kwijtschelding van de verhoging. Belanghebbende stelt voorts dat de heffingsrente tot een te hoog bedrag in rekening is gebracht; deze dient te worden berekend over de periode van 1 april 1989 tot en met 31 december 1990.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend en concludeert tot handhaving van de navorderingsaanslag en bevestiging van het kwijtscheldingsbesluit.

Ter zitting van 11 januari 1995 zijn verschenen belanghebbende in persoon, vergezeld van zijn gemachtigde en van G, alsmede de Inspecteur, vergezeld van K.

Belanghebbende heeft ter zitting twee pleitnota's en de Inspecteur heeft ter zitting een pleitnota overgelegd en voorgedragen, waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt.

Partijen hebben kennis kunnen nemen van de bij de pleitnota('s) van de wederpartij behorende bijlagen en hebben zich daarover kunnen uitlaten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende is commissaris en aandeelhouder van A B.B. te Q (hierna: de B.V.). Zijn aandelenbezit, te zamen met dat van zijn echtgenote, maakte ultimo 1987 5,01 en ultimo 1988 16,64 procent uit van het aandelenkapitaal. Tot het jaar 1985 was belanghebbende directeur. Belanghebbendes zoon B (hierna te noemen: junior of de zoon), directeur van de B.V., bezat, te zamen met echtgenote en kinderen, ultimo 1987 en 1988 respectievelijk 23,03 en 11,4 procent van het aandelenkapitaal. Ongeveer 30 procent van de aandelen was in handen van C, gevestigd te Zwitserland, waarvan de aandelen, evenals de resterende aandelen in de B.V. in handen waren van diverse leden van de familie waartoe belanghebbende en zijn zoon behoren.

2.2. Belanghebbende deed met dagtekening 23 september 1988 aangifte van een belastbaar inkomen van f 249.922,--. De aangifte werd gevolgd behoudens op het punt van de door belanghebbende verzochte vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Dit laatste werd hersteld bij de uitspraak op het door belanghebbende ingediende bezwaarschrift. De aanslag werd met dagtekening 28 april 1990 opgelegd door de toenmalige inspectie der directe belastingen te S.

2.3. Naar aanleiding van de door junior voor de jaren 1987 en 1988 ingediende aangiften inkomstenbelasting zijn door de Inspecteur op 26 februari 1990 vragen gesteld, onder andere over zijn vermogensontwikkeling. De bij brief van 15 maart 1990 gegeven antwoorden op deze vragen hebben geleid tot het instellen van nadere onderzoeken voor de inkomstenbelasting/vermogensbelasting ten aanzien van belanghebbende en zijn zoon en voor de vennootschapsbelasting ten aanzien van de B.V. Het onderzoek werd de B.V. aangekondigd bij brief van 21 september 1990 en is gestart in de herfst van dat jaar.

2.4. In het rapport van 12 mei 1993 inzake het deelonderzoek vennootschapsbelasting 1987 en 1988 is voor zover hier van belang het volgende vermeld:

"VERANTWOORDING Ten behoeve van de belastingheffing is door D een onderzoek opgestart naar de aanvaardbaarheid van uitsluitend de volgende elementen van de aangiften vennootschapsbelasting 1987 en 1988 van (...) (de B.V.) (hierna: de vennootschap):

- De financiële banden tussen de vennootschap en directeur B
- De financiële banden tussen de vennootschap en commissaris X

In dit kader heeft tevens een beoordeling van de administratieve organisatie en de interne controle rond de ontvangstenverantwoording plaatsgevonden. In verband met het verlaten van de Belastingdienst door D is het onderzoek afgerond door K.

1. ALGEMEEN

1.1 Bedrijfsgebeuren

De omzet bedroeg in 1987 en 1988 ca. f 10 miljoen. Het aantal werknemers bedroeg in die jaren ongeveer 35.

1.5 Administratie; accountant; belastingconsulent

De jaarrekening 1988 werd gecontroleerd door F te R. Registeraccountant G heeft met betrekking tot deze jaarrekening een goedkeurende verklaring afgegeven. Ook de aangifte VPB 1988 is door F verzorgd.

3. CONTROLE FISCALE WINSTBEREKENING

3.1. Opbrengsten

De administratie van de vennootschap biedt in het kader van de controle op de ontvangstverantwoording naast een beoordeling van de brutowinstmarge op de omzet geen verdere mogelijkheden tot analyse. Dit brutowinstpercentage was in 1988 globaal gelijk aan 1987 (58% versus 57% gerelateerd aan de inkopen).

Absoluut gezien kan met betrekking tot het percentage geen stellige uitspraak worden gedaan. De administratieve organisatie en de interne controle vertoont in het kader van de volledigheid van de omzet onder meer de volgende manco's.

- Er is geen beschrijving van de administratieve organisatie
- Er is geen kantoorvoorraadadministratie
- Er is geen magazijnvoorraadadministratie
- Ofschoon er overwegend sprake is van handel, ontbreekt er een goederenbeweging
- Orders, die telefonisch, schriftelijk, dan.wel via de vertegenwoordiger binnenkomen, worden niet gestructureerd (ongenummerde formulieren) vastgelegd.
- Elementaire verbandscontroles zijn door de gebrekkige administratieve organisatie/interne controle niet te leggen.

De enige systematische primaire vastlegging van ontvangsten vindt plaats in de showroom in het bedrijf te Q en bestaat uit telstroken van het kasregister bij contante verkopen. Controle op de volledigheid zou plaatsvinden via oogtoezicht.

Resumé

Er bestaat geen zekerheid omtrent de volledigheid van de ontvangsten. Ook de door de accountant verstrekte goedkeurende verklaring bij de jaarrekening houdt niet in dat er zekerheid bestaat omtrent de "chiffres d'affaires".

3.2 Kosten

In verband met privé-aspecten terzake van uitgaven bij buitenlandse reizen heeft (...) (belanghebbende) met de fiscus de afspraak gemaakt dat met ingang van 1 januari 1987 20% van de reis- en verblijfkosten als privéuitgaven zouden worden aangemerkt. In 1987 was het totale bedrag aan reis- en verblijfkosten f 69.114. Als privé-uitgave is echter slechts f 4.200 op deze kosten in mindering gebracht. Correctie derhalve 20% van f 69.114 minus f 4.200 ofwel f 9.622. In 1988 is in het geheel geen rekening gehouden met privé-elementen.

Het totale bedrag aan reis- en verblijfkosten was in 1988 f 30.520. Correctie 20% van f 30.520 ofwel f 6.104. Gezien de afspraak met de fiscus heeft de vennootschap een van haar aandeelhouders bewust bevoordeeld in zijn kwaliteit van aandeelhouder. Derhalve zijn bovenstaande bedragen aan te merken als uitdeling van winst. Voorts was in verband met privé-uitgaven (huur personenauto tijdens vakantie) ten onrechte niet verrekend in 1987 f 2.441."

2.5. In het rapport met dagtekening 12 mei 1993 inzake de inkomstenbelasting/vermogensbelasting ten aanzien van belanghebbende is voor zover hier van belang vermeld:

"VERANTWOORDING

Ten behoeve van de belastingheffing is door mij een onderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting 1987 en 1988 en vermogensbelasting 1988 en 1989 van X te Z.

2 CIJFEROPSTELLINGEN

2.1 Inleiding

Een eerste globale beoordeling van de aangiften inkomstenbelasting/vermogensbelasting heeft aanleiding gegeven de inkomstenbronnen en vermogensbestanddelen nader te beoordelen. Daartoe zijn bank- en girorekeningen alsmede onderliggende stukken opgevraagd. Met behulp hiervan zijn onderstaande cijferopstellingen vervaardigd.

2.3. Vermogensvergelijking

	1987	1988
Vermogen 1-1	736148	1014314
Onbel. verm.mut.		
Onbel.ink.mut.		
St. H etc.	12228	8327
J (kas)	21974	164107
Totaal	1345193	1427423
Vermogen 31-12	1014314	1176433
Saldo	330879	250990
Benoemde posten		
Inleg H 100/70* opbr.	17468	11896
Inleg J (kas) 100/70	31391	234439
Saldo benoemde posten	529389	622774
Netto-privé	- 198511	- 371784

1988 De niet in het onzuiver inkomen opgenomen rentebestanddelen zijn als volgt.

Rente	f	3.192
Rente banken	f	207
Rente	f	15.750
Rente C-bank	f	117

Correctie	f	19.266

3.2.2 Dividend

In verband met privé-elementen met betrekking tot buitenlandse reizen die voor rekening van (de B.V.) gemaakt zijn, is met de fiscus de afspraak gemaakt dat met ingang van 1 januari 1987 20% van de reis- en verblijfkosten als privéuitgaven zouden worden aangemerkt.

In 1987 was het totale bedrag aan reis- en verblijfkosten f 69.114. Als privé-uitgave is echter slechts f 4.200 op deze kosten in mindering gebracht. Correctie derhalve 20% van f 69.114 minus f 4.200 ofwel f 9.622.

In 1988 is in het geheel geen rekening gehouden met privé-elementen. Het totale bedrag aan reis- en verblijfkosten was in 1988 f 30.520. Correctie 20% van f 30.520 ofwel f 6.104.

Gezien de afspraak met de fiscus heeft de vennootschap een van haar aandeelhouders bewust bevoordeeld in zijn kwaliteit van aandeelhouder.

Derhalve zijn bovenstaande bedragen aan te merken als uitdeling van winst.

3.3 Aftrekbare kosten 3.3.1 Rente van schulden

Zowel in 1987 als in 1988 is rente van schuld op het inkomen in mindering gebracht.

Specificatie	1987	1988
Luzerner Kantonalbank	f 32.493	f 28.666
Credit-Lyonnais	6.057	
Ontvanger der belastingen	12.675	
	-----	-----
Totaal	f 51.225	f 28.666

Aan rente en kosten van de lening bij de Luzerner Kantonalbank is in tegenstelling tot de specificatie hierboven in 1987 betaald f 30.885. Correctie derhalve f 1.608.

In 1988 is betaald f 28.038. Correctie f 628.

De betaalde rente aan de ontvanger der belastingen is als volgt te specificeren:

IB def. 1985	f	295
VB def. 1982		169
VB voorl. 1984		450
VB voorl. 1985		117

Totaal	f	1.031

Overige rentebetalingen waren ten onrechte en zijn verrekend met openstaande aanslagen. Correctie derhalve f 11.644."

2.6. De in het geding zijnde navorderingsaanslag is opgelegd aan de hand van de resultaten uit het onder 2.5. vermelde rapport en is als volgt berekend:

belastbaar inkomen volgens aanslag	f 249.922,--
1 inkomsten uit andere bron	228.000,--
2 rente	630,--
3 minder rente van schuld	13.252,--
4 dividend	9.622,--

nader vastgesteld belastbaar inkomen	f 501.426,--

De navorderingsaanslag is opgelegd met een verhoging van 100 procent van de nagevorderde belasting, welke verhoging wat de onder 2, 3 en 4 vermelde correcties aangaat, is kwijtgescholden tot op 25 procent. De heffingsrente is in rekening gebracht over het tijdvak 1 april 1989 tot 31 mei 1993.

3. Geschil

In geschil is allereerst de vraag of de Inspecteur bevoegd is tot het opleggen van de navorderingsaanslag, een en ander in verband met de omstandigheid dat de primitieve aanslag door de Inspecteur der directe belastingen te S was opgelegd.

Bij bevestigende beantwoording van deze vraag is in geschil of sprake is van een feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, eerste volzin, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Zo ja, dan is voorts in geschil of de Inspecteur terecht een bedrag heeft bijgeteld wegens inkomsten uit andere bron. Bij bevestigende beantwoording hiervan is in geschil de hoogte van dat bedrag. In geschil is eveneens de hoogte van de in rekening gebrachte heffingsrente. Tevens is in geschil of terecht een verhoging is opgelegd en zo ja, of er na de door de Inspecteur verleende kwijtschelding een wanverhouding bestaat tussen de ernst van het feit en de omvang van de verhoging.

4. Standpunten van partijen

4.1. Verwezen wordt naar hetgeen dienaangaande in de gedingstukken en in de pleitnota's is vermeld.

4.2.1. Ter zitting hebben partijen, zakelijk weergegeven, daaraan nog het volgende toegevoegd:

4.2.2. van de zijde van belanghebbende: belanghebbende: Ik ben thans 55 jaar in functie bij A, waarvan 45 jaar als directeur.

In het binnen- en buitenland heb ik de reputatie van betrouwbaar en eerlijk op elk gebied. Bij banken, vakbonden, en dergelijke. Na zoveel jaren is het een hard gelag door de fiscus als een bedrieger te worden neergezet. In de 45 jaren dat ik directeur was, zijn er 27 controles ingesteld. Daarbij is nooit iets aan het licht gekomen. Er waren wel eens foutjes. De laatste controle heeft drie jaar geduurd. Ook wat foutjes geconstateerd, onder andere was de Oort-wetgeving niet goed toegepast. Elke controle werd afgesloten met een bezoek aan mij persoonlijk om mijn privé zaken uit te zoeken.

Zakelijk heb ik altijd alles precies geregeld. In privé ben ik wat slordiger met alles. Ik heb niet meer bewijzen van alles. Omdat alles zoveel jaren goed is geweest, heb ik

recht op het voordeel van de twijfel. Bij die bezoeken thuis spraken wij ook over de paardentoto. Dat leverde nooit narigheid op. K is nooit bij mij thuis geweest.

J had andere wedsystemen. Eerst had je alleen trioweddenschappen, later ook kwartet en W5. W5 geeft wel goede opbrengsten, vaak f 10.000,-- a f 20.000,--. Dat waren veel hogere bedragen dan er op het ogenblik uit komen.

Je maakt ook niet altijd winst. In de onderhavige twee jaar zijn alle munten verkocht. Twee kopers hebben samen ongeveer 1/3 deel gekocht. Zij kwamen bij mij thuis. Ik weet niet waar ze vandaan kwamen; ze hadden mij opgebeld. Er waren ± 15 kopers. L de muntenexpert, had ze getipt. Mijn vrouw heeft de sieraden die ze van een tante had geërfd, uit bijgeloof nooit gedragen. Ik heb ze in Zwitserland verkocht. Daar is een Nederlandse vereniging. Er is wel f 12.000,-- a f 13.000,-- voor een collier betaald. Ze waren voor meer dan f 100.000,-- verzekerd. Dat is na te gaan bij de verzekeringsmaatschappij.

de gemachtigde:

Op bladzijde 2 van de aanvullende pleitnota is vermeld BNB 1984/181, dat moet zijn BNB 1994/181. Met betrekking tot de stelling van de Inspecteur dat telefonisch wedden niet is toegestaan, wordt dezerzijds opgemerkt dat dit thans het geval is. Mij is niet bekend hoe dit in de jaren 1987 en 1988 was geregeld. Overigens ontgaat mij de relevantie van deze stelling. Het beroep op het arrest BNB 1993/330 gaat niet op. In dat geval was vastgesteld dat er inkomsten uit arbeid waren. In geschil is ook of het netto privé f 10.000,-- of f 30.000,-- is. De Inspecteur baseert zijn berekening van het netto privé op het leven op grote voet. Volgens belanghebbende kan worden volstaan met f 10.000,--. Indien aannemelijk is dat de bevoegdheid om na te vorderen is overgegaan, dan is deze overgegaan naar de Belastingdienst Grote ondernemingen te P.

Ik heb niet iets gezien waarin geregeld is op wie de bevoegdheid is overgegaan. Als de Inspecteur te traag is geweest met het opleggen van de navorderingsaanslag, moet op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet alle heffingsrente in rekening worden gebracht. Indien het Hof aanneemt dat de opbrengsten van de weddenschappen onder artikel 22, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zouden moeten worden gerangschikt, blijft nog een gedeelte van de bijtelling in discussie. Als het Hof inderdaad voormeld artikel 22 van toepassing verklaart, dan wijs ik erop dat belanghebbende van de winst uit paardenkoersen melding had gemaakt in zijn aangifte, dat de adviseur dat heeft gezien, dat deze weet dat artikel 22 kan spelen en dat de adviseur artikel 23 van genoemde wet kent. Belanghebbende had geen reden daaraan te twijfelen. Al met al is een pleitbaar standpunt ingenomen, zodat geen verhoging behoort te worden opgelegd.

G:

In de jaren 1987 en 1988 waren de afnemers van de A met name afkomstig uit de horeca-branche. In de laatste jaren behoren vele luchtvaartmaatschappijen tot de cliënten. De voorraden worden specifiek voor de afnemers aangemaakt.

Alle producten zijn op elkaar afgestemd. Dezerzijds wordt niet beweerd dat in de winkel een sluitende goederenbeweging mogelijk is. Er is inderdaad geen registratie van de winkelvoorraad. Het is een fractie van de totale magazijnvoorraad. Daarop is voldoende controle. De stelling van de Inspecteur dat directiefraude nooit is uit te

sluiten, is waar. Ik heb echter nooit de indruk gehad dat de directie fraudeerde. Er zijn al benoemde privé uitgaven in de vermogensopstelling opgenomen.

4.2.3. van de zijde van de Inspecteur: de Inspecteur: Op bladzijde 7, tweede alinea, van mijn pleitnota moet de laatste volzin worden aangevuld met de zinsnede "dan wel sluit hij bij verschillende kantoren weddenschappen af". Op bijlage 7 bij mijn pleitnota staan tijden en plaatsen van wedkantoren vermeld. Heeft belanghebbende zich in korte tijd van het ene naar het andere wedkantoor begeven of heeft hij gebeld? Het wedden bij verschillende wedkantoren is in die zin onlogisch, omdat je bij elk kantoor op alle producten weddenschappen kunt afsluiten. Wedkantoorhouders zijn partijdig, omdat belanghebbende een klant is. Telefonische weddenschappen zijn in strijd met de voorschriften. Bijlage 6 bij mijn pleitnota is het verslag van het gesprek van de belastingambtenaren op het hoofdkantoor van J. Wij hebben de 28 van belanghebbende gekregen kansspelbriefjes daar laten toetsen. Slechts drie van de 28 kwamen in de administratie voor. De persoon die de weddenschap wint, moet zich legitimeren. Van het kansspelbriefje is een kopie voor de winnaar, een voor het wedkantoor en een voor het hoofdkantoor. Belanghebbende heeft niet bewezen dat de andere briefjes van hem waren. Met betrekking tot het vermelde bovenaan blz. 2 van belanghebbendes aanvullende pleitnota: dezerzijds wordt niet gesteld dat er zomaar kansspelbriefjes worden uitgereikt.

Anderzijds is de vraag wie er behoefte aan zo'n briefje heeft. Dat is alleen zo als de opbrengst winst uit onderneming is. De navorderingsaanslag 1987 is op 5 mei 1993 geregeld; dit blijkt uit het omslagvel. De laatste stukken van de bank waren op 30 september 1992 ontvangen. Met betrekking tot het in mijn pleitnota vermelde aangaande cruises in 1993: daarvan kunnen de data worden verschaft. Een en ander heeft geen betrekking op de jaren 1987 en 1988, maar vormt slechts onderbouwing. Tijdens een gesprek ten kantore van M is ons verzekerd dat, als belanghebbende dit soort bedragen op jaarbasis zou winnen, hij dan de enige in Nederland zou zijn. Zodanige opbrengst zou ook volledig in strijd zijn met het als kansspel aanmerken van het wedden op paarden. Er is natuurlijk altijd iets aan de hand geweest. Daarom waren er ook afspraken over de privé uitgaven gemaakt. Fraude is nooit aan de orde gekomen. De Belastingdienst Grote ondernemingen te P is in 1987 gefaseerd ingevoerd. Z viel er toen nog niet onder. De zaken van de regio S zijn in september 1988 opgevraagd. Als aangrijpingspunt voor het ressorteren onder onze belastingdienst werd gehanteerd of de vennootschap aan de criteria voor grote ondernemingen voldeed. Deze criteria waren afgesproken in de directieraad van de belastingdienst te P. De dochtermaatschappijen werden er ook bij genomen. Later kwamen de aandeelhouders er ook bij. Eerst de aandeelhouders met een belang van 33 1/3 procent of meer. Nu neemt men die met een belang van zeven procent of meer. De wetenschap van de Inspecteur der directe belastingen te S moet aan onze belastingeenheid worden toegerekend.

Belanghebbendes legger is op enig tijdstip in 1991 overgegaan. De overdrachten werden wel geregistreerd. De leggers werden via stencils opgevraagd. Deze werden bewaard in dossiermappen in het archief. Zij zijn niet meer te vinden, omdat het archief is gezuiverd. Belanghebbende is vele malen in de gelegenheid gesteld opheldering te geven over het negatieve privé. Zijn verklaringen bevredigen mij niet. Dan moeten de opbrengsten uit enige andere bron voortvloeien. De opbrengst van de paardenweddenschappen dekt een zeer klein gedeelte van het negatieve privé. De verhouding opbrengst munten/sieraden is mij niet bekend. De pieken bij het

wedkantoor hebben betrekking op de omzet/inleg bij het kantoor. De uitkering is niet fors gestegen. J legt met die pieken geen verband met de uitbetaling. Op het hoofdkantoor is een computer. Hieruit is te controleren welk kantoor welke omzet genereert. De opbrengst van het wedden op paarden is niet in de aangifte inkomstenbelasting vermeld. Slechts in de vermogensaangifte staat summier iets vermeld. De aangifte inkomstenbelasting blijft onjuist. Het is pas naar voren gekomen naar aanleiding van vragen over de vermogensvergelijking. Een verhoging van 100 procent is aan de hoge kant; absoluut gezien is het bedrag ook heel hoog. Ik laat de strafmaat aan het Hof over.

K:

Uit de administratie van de B.V. is niet af te leiden dat de ontvangsten juist zijn verantwoord. Als er onzekerheden zijn, kan een NIVRA-accountant zich bij de jaarcontrole van een oordeel onthouden.

5. Beoordeling van het geschil

5.1.1. Belanghebbende stelt zich allereerst op het standpunt dat de Inspecteur niet bevoegd is de litigieuze navorderingsaanslag op te leggen. Belanghebbende voert hiertoe aan dat hij, zijn woonplaats thans en destijds in Z hebbende, in het jaar 1987 onder de inspectie der directe belastingen te S ressorteerde, dat de primitieve aanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1987 in overeenstemming hiermee door de Inspecteur der directe belastingen te S (hierna: Inspecteur db) is opgelegd, dat hem niets ervan bekend is dat de bevoegdheid van de Inspecteur db op de onderhavige Inspecteur is overgegaan, dat belanghebbende voorstelbaar acht dat de navorderingsaanslag voor 19 maart 1993 - de dag met ingang waarvan de artikelen 3 en 26 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) zijn gewijzigd - is geregeld en dat overigens evenbedoelde wetswijzigingen geen wijziging hebben gebracht in hetgeen de Hoge Raad in geval van navordering omtrent de bevoegdheid van de Inspecteur heeft beslist. Ter zitting heeft belanghebbende zijn stelling verduidelijkt in die zin dat, indien aannemelijk is dat de bevoegdheid om na te vorderen is overgegaan, deze is overgegaan op de onderhavige Inspecteur. Daartegenover heeft de Inspecteur aangevoerd dat de eenheid van de Belastingdienst Grote ondernemingen te P in 1987 gefaseerd vorm heeft gekregen, dat de zaken van de regio S, waaronder de B.V. destijds ressorteerde, in september 1988 zijn opgevraagd, dat de vraag of een vennootschap onder de onderhavige eenheid van de Belastingdienst zou ressorteren afhankelijk was van het voldoen aan de criteria voor grote ondernemingen, dat, zo een vennootschap daaraan voldeed, ook haar dochtervennootschappen erbij werden gevoegd en dat op latere tijdstippen de aandeelhouders met een belang van meer dan 33 1/3 procent en, nog later, die met een belang van meer dan 7 procent erbij werden gevoegd.

5.1.2. Dienaangaande is het Hof in de eerste plaats van oordeel dat de tekstwijzigingen van de artikelen 3 en 26 van de AWR uitsluiten dat belanghebbendes beroep, uitgaande van de dagtekening - 31 mei 1993 - van de onderhavige navorderingsaanslag, kan betreffen de toepassing van de wettelijke bepalingen betreffende de vraag welke Inspecteur bevoegd is. Overigens is volgens die wettelijke bepalingen in elk geval bevoegd de Inspecteur die op het aanslagbiljet staat vermeld. Voor zover belanghebbende zich - conform het oordeel van de Hoge

Raad in het arrest van 6 april 1994, rolnummer 29.248, gepubliceerd in BNB 1994/181 - beroept op het niet van toepassing kunnen zijn van artikel 8a van de Uitvoeringsbeschikking Algemene wet inzake rijksbelastingen 1964, treft het beroep evenmin doel.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat de bevoegdheid van de Inspecteur der directe belastingen te S ten aanzien van belanghebbende op hem is overgegaan. In het licht hiervan is belanghebbendes opmerking dat hij het voorstelbaar acht dat de navorderingsaanslag voor 19 maart 1993 is geregeld, zonder betekenis.

5.2.1. Belanghebbende stelt zich voorts op het standpunt dat er geen sprake is van een feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, eerste volzin, van de AWR. Belanghebbende voert hiertoe aan dat uit de paragraaf "Verantwoording" van het rapport inzake het bij de B.V. ingestelde boekenonderzoek kan worden afgeleid dat de belastingdienst twijfels had met betrekking tot de aangifte inkomstenbelasting 1987 van belanghebbende en dat deze twijfels in feite de belangrijkste reden waren voor het instellen van het boekenonderzoek.

Voorts heeft de Inspecteur volgens belanghebbende de aangifte eerst na het vaststellen van de aanslag voldoende zorgvuldig bekeken, hetgeen blijkt uit het feit dat het boekenonderzoek bij de B.V. uitsluitend aanleiding heeft gegeven voor correcties rekening-courant en reis- en verblijfkosten. De Inspecteur had de juistheid van de aangifte inkomstenbelasting op de punten van het privé element in de reis- en verblijfkosten en van de in aftrek gebrachte rente van schulden nader moeten onderzoeken. Bovendien beschikte de eenheid van de Belasting dienst Grote ondernemingen te P op 15 maart 1990 reeds over de antwoorden op de vragenbrief inzake de aangiften inkomstenbelasting 1987 en 1988 van belanghebbendes zoon, welke antwoorden aanleiding gaven tot het onderzoek bij belanghebbende. Volgens belanghebbende had de Inspecteur daarom moeten wachten met het opleggen van de primitieve aanslag totdat de uitkomsten van het boekenonderzoek bekend waren. Met betrekking tot deze stelling van belanghebbende zijn partijen het erover eens dat de kennis die aan de Inspecteur db toegerekend dient te worden, ook aan de Inspecteur dient te worden toegerekend.

5.2.2. Een Inspecteur mag in het algemeen afgaan op de juistheid van de door een belastingplichtige ingediende aangifte. Dit is anders, indien er sprake is van bijzondere omstandigheden die hem ertoe hadden moeten nopen op een of meer punten een nader onderzoek in te stellen. Belanghebbende voert in het bijzonder de punten inzake de reis- en verblijfkosten en de in aftrek gebrachte rente aan. Met betrekking tot het privé element in genoemde kosten is het Hof van oordeel dat, nu partijen daarover in het verleden afspraken hadden gemaakt, de Inspecteur in gemoede ervan kon uitgaan dat belanghebbende conform die afspraak handelde.

Gesteld noch gebleken is immers dat belanghebbende de Inspecteur op enigerlei wijze ervan op de hoogte had gesteld dat hij de afspraak niet nakwam. Bovendien heeft belanghebbende het Hof niet duidelijk gemaakt op welke manier de Inspecteur db uit de aangifte inkomstenbelasting had moeten afleiden dat, belanghebbende en de B.V. niet de afgesproken wijze van verrekening van het privé element in de reis- en verblijfkosten hadden gehanteerd. Ook met betrekking tot de door belanghebbende als persoonlijke verplichtingen in aftrek gebrachte rente heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat en op grond van welke bijzondere omstandigheden de Inspecteur db niet mocht afgaan op de juistheid van het in de

aangifte vermelde bedrag. Van een zodanige omstandigheid is ook overigens niet gebleken. Met betrekking tot de door een accountantskantoor ingediende aangifte, ter zake waarvan belanghebbende bij de ondertekening verklaarde deze duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te hebben ingevuld, is het Hof van oordeel dat deze over het geheel genomen de indruk wekt zorgvuldig te zijn opgesteld. De aangifte behoefde de Inspecteur db daarom niet te nopen tot het instellen van een onderzoek naar de juistheid ervan, ook niet in die zin dat onder deze omstandigheden van de Inspecteur het maken van een vermogensvergelijking kon worden verlangd.

Voorts vermag het Hof niet in te zien dat de kennis van de Inspecteur op 15 maart 1990 van de antwoorden op aan belanghebbendes zoon gestelde vragen de Inspecteur db ertoe zou hebben moeten nopen de aanslag van belanghebbende nog niet vast te stellen, c.q. de vaststelling aan te houden. Het Hof zou op dit punt overigens niet tot een ander oordeel zijn gekomen, indien belanghebbendes legger tegelijkertijd met die van zijn zoon zou zijn overgedragen.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur geen verzuim begaan en is derhalve sprake van een feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, eerste volzin, van de AWR.

5.3.1. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbendes belastbare inkomen in het onderhavige jaar met een bedrag van f 228.000,-- dient te worden verhoogd. Dit bedrag is het resultaat van het uit de vermogensvergelijking resulterende bedrag van negatief f 198.000,-- (afgerond) voor netto privé en een geschat netto privé van f 30.000,--.

Belanghebbende erkent het bestaan van het negatieve saldo, maar stelt dat dit wordt gecompenseerd door zowel netto opbrengsten behaald met weddenschappen op paardenkoersen als door opbrengsten verkregen uit het verkopen van munten.

Hierbij gaat het volgens belanghebbende om bedragen van respectievelijk minimaal f 33.000,-- en van f 200.000,--.

5.3.2. Ter ondersteuning van zijn stelling dat hij ten minste een netto opbrengst van f 33.000,-- aan weddenschappen op paardenkoersen heeft overgehouden, verwijst belanghebbende naar het totaal van (26 x 3 =) 78 bij het beroepschrift gevoegde overschrijvingen op zijn girorekening, c.q. uitbetalingstickets, waarvan het totale bedrag, zijnde f 34.202,--, door de Inspecteur als onbelaste inkomensmutatie in aanmerking is genomen. Belanghebbende stelt dat de Inspecteur daar ten onrechte 100/70 ofwel f 48.859,-- als inzet tegenover heeft gesteld, waardoor de opbrengst volgens de Inspecteur negatief f 14.657,-- bedraagt. Belanghebbende stelt dat, gelet op de niet meer in zijn bezit zijnde uitbetalingstickets, de positieve opbrengst minstens f 33.000,-- heeft bedragen. Hiertoe voert belanghebbende aan dat hij reeds meer dan veertig jaar een liefhebber van het wedden op paarden is en dat hij in de loop der jaren een eigen stijl heeft ontwikkeld die zich onderscheidt van die van het grote publiek. Belanghebbende stelt zich te distantiëren van de getipte favorieten en zich juist in de achtergronden van de koers te verdiepen. De kennis daarvan ontleent belanghebbende aan het programmaboekje en aan zijn overige inzicht en ervaring. Ook stelt belanghebbende dat hij alleen meespeelt met koersen waarin meer verrassingen dan normaal kunnen worden verwacht. Hieronder vallen bijvoorbeeld koersen voor amateurrijders. Belanghebbende selecteert ook op het verloop van de inzetten; deze zijn voor de koers op teletekst te zien.

Belanghebbende stelt dat al deze variabelen, gecombineerd met zijn jarenlange ervaring, feeling, kennis en inzicht, hem doen besluiten een bepaalde weddenschap

af te sluiten. Op die manier stelt hij reeds jarenlang positieve resultaten te behalen. Belanghebbende acht het voorts onaannemelijk dat hij jaarlijks dertig procent op zijn hobby, het gokken op paarden, zou moeten toeleggen. Daartegenover stelt de Inspecteur onder meer dat J gemiddeld zeventig procent van de inleg uitkeerde, dat sprake is van een kansspel, dat het niet mogelijk is de door belanghebbende gestelde positieve resultaten te behalen en dat voor gokken geldt dat de deelnemer niet kan winnen, niet quitte kan spelen en niet kan stoppen. De Inspecteur voert voorts aan dat uit de door belanghebbende overgelegde overschrijvingen en uitbetalingstickets een inzet is te traceren van ruim f 3.500,--, dat niet aannemelijk is dat belanghebbende altijd wint, dat ook in verliesgevallen moet zijn ingezet, en dat gezien de piekometten van het wedkantoor Z, als belanghebbende daar weddenschappen afsloot, belanghebbende veel meer dan f 3.500,-- moet hebben ingezet.

De Inspecteur stelt dat f 195,-- per koersdag (f 3.500,-- verdeeld over achttien uit de tickets blijvende koersdagen) niet kan leiden tot een piek in de omzet. Ook voert de Inspecteur aan dat door J geen verband is gelegd tussen de pieken in de omzet en de uitbetaling op die dagen, nu de uitbetaling niet fors is gestegen.

5.3.3. Naar het oordeel van het Hof moet het wedden op paardenkoersen in het algemeen als een kansspel worden aangemerkt, hetgeen tevens in overeenstemming is met het spraakgebruik. Het is dan niet aannemelijk dat er tegenover iedere inzet een positieve opbrengst staat. Aan de hand van van J verkregen informatie heeft de Inspecteur gesteld dat bij de onderwerpelijke weddenschappen gemiddeld zeventig procent van de ingezette gelden wordt uitgekeerd. Belanghebbende betwist dit op zich zelf niet. Hij stelt echter dat dit uitkeringsgemiddelde voor hem niet geldt, omdat, kort gezegd, zijn bekendheid met de mogelijkheden van paarden en jockeys en de wijze waarop hij aan de weddenschappen deelneemt, de kans op een positieve opbrengst aanmerkelijk vergroten.

Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende hiermee niet aannemelijk gemaakt dat hij gedurende vele jaren, en met name in het onderhavige jaar, met het wedden op paardenkoersen per saldo positieve opbrengsten heeft behaald. Zijn enkele stelling dat hij een netto opbrengst van minimaal f 33.000,-- heeft behaald, is daartoe onvoldoende. Voormeld bedrag verschilt bovendien aanzienlijk van het bedrag van f 66.000,-- dat belanghebbende als netto opbrengst heeft vermeld in een brief die hij aan zijn adviseur heeft gezonden - bijlage 7 bij de pleitnota -, op welke brief met de hand is geschreven "6/1/93?". Hetgeen belanghebbende ter ondersteuning van zijn stelling naar voren brengt, met name dat hij nooit, in tegenstelling tot het grote publiek, inzet op de favoriet, blijkt eveneens niet uit de overgelegde bescheiden voor zover deze leesbaar zijn. Uit deze bescheiden, met name uit de door belanghebbende op 26 december en 27 december 1994 gedane weddenschappen, is daarentegen af te leiden dat belanghebbende in ieder geval alle in het programmaboekje getipte paarden - voor zover uiteindelijk deelnemend -, favorieten zowel als outsiders, uitkiest. Dit geldt voor de koersen op vermelde data in respectievelijk Hilversum en Wolvega. In dit licht bezien is het evenmin aannemelijk dat in alle andere gevallen belanghebbende juist niet op de getipte paarden zou hebben gewed. Overigens blijkt uit de bescheiden ook niet dat belanghebbende een systeem hanteert dat niet iedere willekeurige andere deelnemer die bedragen als die van belanghebbende inzet, kan toepassen.

Uit de overgelegde bescheiden blijkt bovendien niet dat belanghebbende, in tegenstelling tot zijn mededelingen dienaangaande, met name op de amateurkoersen inzet. Met hetgeen belanghebbende overigens heeft aangevoerd en overgelegd, heeft hij naar het oordeel van het Hof evenmin aannemelijk gemaakt dat in zijn geval meer dan gemiddeld 70 procent van de ingezette gelden wordt uitgekeerd.

Derhalve is bij een opbrengst van f 34.2021,-- terecht rekening gehouden met ingezette gelden tot een bedrag van f 48.859,--.

5.3.4. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat hij in de jaren 1987 en 1988 met het verkopen van munten een opbrengst van respectievelijk f 200.000,-- en f 100.000,-- heeft behaald. Hierbij gaat het volgens belanghebbende om een verzameling munten waarvan de oorsprong is geweest een schenking tijdens belanghebbendes jeugd door zijn grootvader aan hem gedaan. Deze verzameling is vervolgens door belanghebbendes vader voor belanghebbende bewaard tot de dag van diens huwelijk - 4 november 1941 -.

Na de Tweede Wereldoorlog heeft belanghebbende de verzameling geleidelijk uitgebreid. Belanghebbende had de verzameling nooit verzekerd, omdat zij in de kluis van de B.V. werd bewaard. In zijn aangiften vermogensbelasting heeft belanghebbende de verzameling nooit opgenomen, omdat volgens hem sprake was van een kunstverzameling.

Belanghebbende heeft deze verzameling in de jaren 1987 en 1988 in gedeelten tegen contante betaling verkocht aan voor hem onbekende personen die door L, een muntenexpert, waren aangebracht. Belanghebbende kan zich nog de namen van twee kopers die te zamen ongeveer 1/3 gedeelte van de verzameling hebben gekocht, herinneren, te weten N en O. De kopers zijn voor hem voor het overige niet te traceren en L is overleden. Belanghebbende verkocht de munten ter dekking van door hem op beleggingen in opties geleden verliezen. Ter ondersteuning van zijn standpunt heeft belanghebbende in het geding gebracht kopieën van de bladzijden 70 tot en met 81 van een "speciale catalogus van de nederlandse munten van 1806 tot heden". Op deze bladzijden zijn bij bepaalde munten met de hand getallen geschreven.

Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende tegenover de betwisting door de Inspecteur met deze enkele stelling en door overlegging van enkele bladzijden uit een catalogus niet aannemelijk gemaakt dat hij een muntenverzameling had waarmee hij in het onderhavige jaar een verkoopopbrengst van f 200.000,-- heeft behaald.

Het Hof acht ongeloofwaardig dat van de vijftien kopers, die in totaal voor f 300.000,-- zouden hebben gekocht, niemand geheel traceerbaar zou zijn, te meer daar er twee kopers zouden zijn geweest die samen ongeveer 1/3 deel van de verzameling zouden hebben gekocht.

Voorts vermag het Hof niet in te zien dat uit de verklaring van A zou kunnen worden afgeleid dat belanghebbende over een muntenverzameling beschikte die hij in de jaren 1987 en 1988 voor in totaal f 300.000,-- zou hebben verkocht.

5.3.5. op grond van het overwogene onder 5.3.3. en 5.3.4. is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat het negatieve saldo voor privé uitgaven van afgerond f 198.000,-- wordt gecompenseerd door opbrengsten van weddenschappen op paarden en door verkoop van een muntenverzameling. Naar het oordeel van het Hof ligt het op de weg van belanghebbende in een geval als het

onderhavige, waarin het saldo voor privé uitgaven het aanzienlijke bedrag van negatief f 198.000,-- bedraagt en mede gezien de omstandigheid dat de privé uitgaven voor de jaren 1988 tot en met 1991 naar de Inspecteur onweersproken heeft gesteld – de eveneens aanzienlijke negatieve saldi van respectievelijk f 371.784,--, f 535.196,--, f 420.753,-- en f 353.525,-- belopen, aannemelijk te maken dat het negatieve saldo geheel of ten dele wordt gecompenseerd door niet aan de heffing van inkomstenbelasting onderworpen voordelen. Belanghebbende heeft niet gesteld dat sprake is van enige andere onbelaste vermogensmutatie ter compensatie van voormeld negatief privé saldo, terwijl het Hof ook overigens daarvan niet is gebleken.

Het vorenoverwogene brengt het Hof tot het oordeel dat de Inspecteur voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende inkomsten uit enige andere bron van inkomen moet hebben genoten.

5.4. Vervolgens komt aan de orde de vraag of de inkomsten uit enige andere bron van inkomen een bedrag van f 228.000,--, dan wel f 208.000,-- dienen te bedragen. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat laatstgenoemd bedrag dient te worden gehanteerd, aangezien in de vermogensvergelijking reeds een bedrag van f 80.544,-- voor diverse benoemde posten naast onder meer auto-, kleding- en wasserijkosten, is gehanteerd, zodat een bedrag van f 10.000,-- voldoende is.

In tegenstelling tot hetgeen de Inspecteur heeft gesteld omtrent de zeer royale leefwijze van belanghebbende, stelt deze zich op het standpunt sober te leven.

Het Hof laat belanghebbendes leefwijze in het midden, aangezien belanghebbende in het beroepschrift met gebruikmaking van de door hem uiteindelijk op f 33.000,-- gestelde netto opbrengst uit paardenkoersen en een opbrengst uit verkoop van de muntenverzameling ad f 200.000,--, zelf een gecorrigeerd netto privé berekent van f 49.146,--. Als wordt uitgegaan van het onder 5.3.3. vermelde bedrag van f 66.000,-- , zou belanghebbende zelfs uitkomen op een gecorrigeerd netto privé van f 82.146,--. Deze correcties in aanmerking genomen heeft belanghebbende met de stelling van het grote aantal benoemde posten niet aannemelijk gemaakt dat een bedrag van f 30.000,-- voor onbenoemde privé uitgaven te hoog is. De Inspecteur heeft derhalve in redelijkheid een bedrag van f 228.000,-- als inkomsten uit andere bron in belanghebbendes belastbare inkomen kunnen begrijpen.

5.5. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat in belanghebbendes belastbare inkomen dienen te worden begrepen de onder 2.6. vermelde bedragen van respectievelijk f 630,--, f 13.252,-- en f 9.622,--. Voorts is gesteld noch gebleken dat deze bedragen op enigerlei wijze onjuist zouden zijn berekend.

5.6. Op grond van het onder 5.4. en 5.5. overwogene is het belastbare inkomen bij de litigieuze navorderingsaanslag derhalve terecht vastgesteld op f 501.426,--.

5.7.1. Belanghebbende stelt zich voorts op het standpunt dat de heffingsrente tot een te hoog bedrag in rekening is gebracht. Hij voert daartoe aan dat bij adequate uitvoering van het boekenonderzoek, dat volgens belanghebbende beperkt van omvang was, de navorderingsaanslag uiterlijk eind december 1990 had kunnen worden opgelegd. De lange tijdsduur tussen het begin van de controle in 1990 en het opleggen van de navorderingsaanslag op 31 mei 1993 is volgens belanghebbende in volstrekt overwegende mate aan de belastingdienst te wijten. Belanghebbende stelt

daartoe eerst bij brief van 17 september 1992 te zijn uitgenodigd om het negatieve netto privé saldo te verklaren, waarna pas na precies drie maanden een bespreking heeft plaatsgehad. Vervolgens heeft de Inspecteur bij brief van 21 december 1992 medegedeeld de in die brief vermelde correcties aan te brengen, waarna het nog tot eind mei 1993 duurde voor de navorderingsaanslag werd opgelegd. Belanghebbende zou voorts niet hebben geweigerd de gevraagde bankbescheiden over te leggen. De Inspecteur had deze overigens even snel zelf kunnen opvragen. De heffingsrente dient daarom volgens belanghebbende slechts over de periode van 1 april 1989 tot en met 31 december 1990 te worden berekend en wel op een bedrag van f 28.318,--. De Inspecteur stelt hiertegenover dat de navorderingsaanslag niet kon worden opgelegd voordat het boekenonderzoek was afgerond. Dit kon niet worden afgerond enerzijds door personele problemen bij de belastingdienst en anderzijds door de omstandigheid dat belanghebbende zijn medewerking voor het verkrijgen van benodigde bescheiden weigerde, alsmede doordat de zorgvuldigheid vereiste dat belanghebbende ruimschoots in de gelegenheid werd gesteld het geconstateerde negatieve netto privé te verklaren.

5.7.2. op grond van hetgeen is bepaald in artikel 30a, eerste lid, van de AWR, wordt heffingsrente berekend ingeval een navorderingsaanslag wordt vastgesteld. Voorts is in het derde lid, onderdeel a, van voormeld artikel bepaald hoe de heffingsrente dient te worden berekend. Naar het oordeel van het Hof bestaat er slechts reden deze wettelijke bepalingen buiten toepassing te laten, indien bij het toepassen ervan strijd zou ontstaan met in het algemeen rechtsbewustzijn levende beginselen van behoorlijk bestuur. In het licht van de omstandigheid dat in de loop van het boekenonderzoek negatieve privé saldi met een omvang als de onderwerpelijke naar voren kwamen, vereiste het zorgvuldigheidsbeginsel naar het oordeel van het Hof dat belanghebbende ruimschoots in de gelegenheid werd gesteld hiervoor een sluitende verklaring te geven.

Aangezien belanghebbende blijkens de brief van 21 december 1992 van de Inspecteur opnieuw in de gelegenheid werd gesteld duidelijkheid in de zaak te verschaffen, valt niet in te zien dat de navorderingsaanslag, bij een zorgvuldige vaststelling daarvan, reeds op 21 december 1992 had moeten zijn opgelegd. Voorts is de vervolgens tot aan de dagtekening van de navorderingsaanslag - 31 mei 1993 - verstreken periode, mede gezien de omstandigheid dat op 11 februari 1993 wederom een bespreking met belanghebbende heeft plaatsgehad, niet zodanig lang dat over de periode van 21 december 1992 tot 31 mei 1993 geen heffingsrente had mogen worden berekend. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur voorts een plausibele verklaring gegeven voor de betrekkelijk lange duur van het boekenonderzoek, zodat ook in dat opzicht geen sprake is van schending van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Derhalve kan in het midden blijven het antwoord op de vraag of een te lange duur daarvan van invloed zou kunnen zijn op de berekening van heffingsrente. Alsdan valt niet in te zien dat de navorderingsaanslag reeds ultimo 1990 had moeten zijn opgelegd, in welk geval in belanghebbendes visie de heffingsrente ook slechts tot die datum zou moeten worden berekend. Het Hof is van oordeel dat ook overigens niet is gebleken van schending van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Nu ook niet kan worden gezegd dat belanghebbende onevenredig in zijn belangen is geschaad – door het later opleggen van de navorderingsaanslag heeft hij immers het bedrag van de belasting langer onder zich kunnen houden, terwijl het percentage van de

heffingsrente geenszins onredelijk hoog kan worden geacht -, is de heffingsrente terecht berekend over het wettelijk daarvoor bepaalde tijdvak.

Voorts is gesteld noch gebleken dat de in rekening gebrachte heffingsrente op zich zelf onjuist is berekend.

5.8.1. Blijkens het onder 5.4. overwogene is het Hof van oordeel dat belanghebbende tot een bedrag van f 228.000,-- aan inkomsten uit een andere bron van inkomen moet hebben genoten.

Op grond van de omstandigheden dat belanghebbende dit bedrag niet in zijn aangifte inkomstenbelasting heeft opgenomen en onaannemelijke verklaringen voor het negatieve privé saldo heeft gegeven, heeft de Inspecteur naar het oordeel van het Hof voldoende aannemelijk gemaakt dat belanghebbende deze inkomsten opzettelijk buiten zijn aangifte heeft gehouden. De te dier zake nagevorderde belasting is daarom terecht met 100 procent verhoogd. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur eveneens aannemelijk gemaakt dat het aan belanghebbendes opzet dan wel grove schuld is te wijten dat met betrekking tot de te weinig aangegeven, casu quo tot een te hoog bedrag in aftrek gebrachte rente, alsmede met betrekking tot het van de B.V. genoten dividend, oorspronkelijk te weinig belasting is geheven. De te dezer zake nagevorderde belasting is derhalve eveneens terecht met 100 procent verhoogd.

5.8.2. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat er een wanverhouding bestaat tussen de ernst van het feit en de verhoging, na kwijtschelding belopende een bedrag van f 164.579,--. Voorts stelt belanghebbende dat rekening dient te worden gehouden met zijn leeftijd en gezondheidstoestand, met zijn door de opgelegde (navorderings)aanslagen verslechterde vermogenspositie en met het tijdsverloop tussen de aankondiging van de verhoging en het tijdstip van de mogelijk voor hem niet gunstige uitspraak van het Hof.

Dienaangaande is het Hof van oordeel dat, gezien de ernst van het feit - het verzwijgen van inkomsten - en de hoogte van die inkomsten de Inspecteur in beginsel terecht geen kwijtschelding van de te dier zake opgelegde verhoging heeft verleend. Gezien de omstandigheden van het geval, waaronder de sinds de aankondiging van de verhoging verstreken tijdsduur en het feit dat de leggers van belanghebbendes zoon eerder waren overgedragen, dit laatste in samenhang met de omstandigheid dat diens aangiften nog niet waren geregeld, acht het Hof echter reden aanwezig een matiging op de toegepaste verhoging aan te brengen. Al met al is het Hof van oordeel dat kwijtschelding van de verhoging tot op een bedrag van f 100.000,-- passend en geboden is.

6. Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een veroordeling van de Inspecteur in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep heeft gemaakt. Het Hof stelt deze kosten met inachtneming van het bepaalde in het Besluit proceskosten fiscale procedures vast op 2 maal f 710,--, zijnde f 1.420,--, vermenigvuldigd met 2 wegens het gewicht van de zaak, ofwel op f 2.840,--.

Het Hof acht tevens termen aanwezig belanghebbende een vergoeding voor de door hem gemaakte reiskosten toe te kennen. Met inachtneming van het bepaalde in het Besluit proceskosten fiscale procedures stelt het Hof deze kosten vast op de kosten

openbaar vervoer tweede klas ofwel - afgerond - f 30,--. Het totale bedrag aan kosten bedraagt alsdan f 2.870,--. In verband met de samenhang van de zaken met de kenmerken 93/3072 en 93/3659 wordt de kostenvergoeding per zaak beperkt tot f 1.435,--.

7. Beslissing

Het Hof

- handhaaft de navorderingsaanslag,
- vernietigt het kwijtscheldingsbesluit,
- verleent kwijtschelding van de verhoging tot op een bedrag van f 100.000,--,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een beloop van f 1.435,-- en wijst de Staat aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen, en
- gelast de Inspecteur het betaalde griffierecht ad f 75,-- aan belanghebbende te vergoeden.

Aldus gedaan in raadkamer van 28 juni 1995 door mrs Dutmer, voorzitter, Bijl en De Vries, leden, in tegenwoordigheid van mr Maat als griffier.

Maat

Dutmer

De voorzitter heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Van de beslissing inzake de verhoging zal mededeling worden gedaan ter openbare terechtzitting van 16 augustus 1995.