

Gerechtshof te Amsterdam
Derde Meervoudige Belastingkamer
13 februari 1996
kenmerk **P90/0281**

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende, tegen een door de Inspecteur der directe belastingen te P, hierna de Inspecteur, opgelegde navorderingsaanslag.

1. Loop van het geding

Van belanghebbende is op 15 januari 1990 ter griffie van het Hof een beroepschrift ontvangen, ingediend door mr K te L, als gemachtigde, gericht tegen de door de Inspecteur opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 1983, gedagtekend 30 november 1989. Het beroepschrift is aangevuld bij brief van 2 augustus 1992 van mr M te N.

Bij beschikking van de Voorzitter van de Derde Meervoudige Belastingkamer is belanghebbende niet ontvankelijk verklaard in zijn beroep. Het tijdig ingediende verzet is gegrond verklaard bij uitspraak van 17 juni 1991 van de Vijfde Enkelvoudige Belastingkamer.

De primitieve aanslag is berekend naar een belastbaar inkomen van f 16.689. De navorderingsaanslag -gedagtekend 30 november 1989- is berekend naar een belastbaar inkomen van f 1.898.170; ter zake van de nagevorderde belasting ad f 1.327.889 is een verhoging toegepast van 100% waarvan geen kwijtschelding heeft plaatsgevonden.

Het beroep strekt tot vernietiging van de navorderingsaanslag.

In een brief van 11 september 1992 (met bijlagen) aan het Hof heeft de Inspecteur -vooruitlopend op het verzoekschrift- enige processtukken ingestuurd. De Inspecteur heeft vervolgens een verzoekschrift ingediend en heeft -uiteindelijk- geconcludeerd tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 760.812 en tot bevestiging van het genomen kwijtscheldingsbesluit.

Van belanghebbende is, met machtiging van de voorzitter van de belastingkamer, een conclusie van repliek ingekomen.

De Inspecteur heeft een conclusie van dupliek ingediend.

Ter zitting van 4 oktober 1994 zijn verschenen mr F, te L als gemachtigde, vergezeld van belanghebbende, alsmede de Inspecteur, tot bijstand vergezeld van de heren G, H, I en J.

Gelijktijdig zijn behandeld de zaken met de kenmerken 90/0281, 90/0283, 90/5959, 90/5960, 91/6613 en 94/0646 (waaronder onderhavige zaak waarvan het kenmerk in de marge vermeld) betreffende de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1983, 1984 en 1985, en vermogensbelasting 1984 en 1985 ten name van X en de navorderingsaanslag vennootschapsbelasting 1988 van X B.V.. De in die zaken

gevoegde gedingstukken worden geacht ook in de onderhavige zaak te zijn ingebracht.

Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota doen voordragen en overleggen. Ook de Inspecteur heeft een pleitnota overgelegd. Van alle overlegde stukken, inclusief de bijlagen, hebben partijen kunnen kennisnemen en zij hebben zich er over kunnen uitlaten.

De behandeling van de zaken is schriftelijk voortgezet. Bij brieven van de griffier van 6 oktober 1994 aan partijen is om nadere inlichtingen verzocht. De Inspecteur heeft daarop gereageerd bij brief van 21 oktober 1994 en de gemachtigde bij brief van 26 oktober 1994. Na daartoe door de griffier in de gelegenheid te zijn gesteld hebben belanghebbende en de Inspecteur wederom gereageerd bij brieven van respectievelijk 14 en 29 november 1994. Bij brief van 5 december 1994 van de griffier is de schriftelijke behandeling voorshands gesloten.

Op verzoek van belanghebbende heeft op 15 december 1994 in aanwezigheid van een door de kamer uit haar midden aangewezen raadsheer-commissaris een getuigeverhoor plaatsgevonden.

Vervolgens zijn van de gemachtigde brieven ingekomen van 9 januari 1995 met 18 bijlagen, en brieven van 11 augustus 1995 en 6 september 1995. Van de Inspecteur is ingekomen een brief van 26 juli 1995.

Ter zitting van 7 november 1995 zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde, tot bijstand vergezeld van Mr P, alsmede de Inspecteur, tot bijstand vergezeld van Mr Q.

De gemachtigde heeft een pleitnota (met twee bijlagen) voorgedragen en overgelegd.

Alle voornoemde stukken worden tot de processtukken gerekend. Beide partijen hebben er van kunnen kennisnemen en hebben zich er over kunnen uitlaten.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende, geboren in 1943, was in 1983 -buiten gemeenschap van goederen- gehuwd met mevrouw X-Y, geboren in 1947. Belanghebbende en zijn echtgenote zijn in 1984 gescheiden; het echtscheidingsvonnis is niet ingeschreven in het Register van de burgerlijke stand.

2.2. Door de rijksaccountant van de Rijksaccountantsdienst werd op 27 november 1991 rapport uitgebracht betreffende een boekenonderzoek bij belanghebbende voor de inkomstenbelasting over de jaren 1984 tot en met 1986, voor de vermogensbelasting 1987, en voor de omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1986 tot en met 31 december 1986.

Daarin is onder meer het volgende opgenomen:

"1.2. BEDRIJFSACTIVITEITEN

In 1986 heeft de heer X volgens zijn aangifte Inkomstenbelasting een vijftal horecazaken.

1.3. ONDERNEMERSCHAP

De vier horecazaken staan op naam van en worden gedreven door de heer X. De kinderkledingzaak wordt echter naar mijn mening gedreven door mevrouw X-Y.

1.4. ADMINISTRATIE

Van de administratie was alleen het volgende bewaard:

- inkoopfacturen
- bank- en giroafschriften
- lijsten per kwartaal per horecafiliaal met weekomzetten
- lijsten per jaar van de kledingzaak met maandomzetten
- grootboekkaarten
- kolommenbalansen
- jaarrapporten

Ik heb moeten concluderen dat belastingplichtige niet alle vastleggingen welke de bedrijfsvoering betreffen bewaard heeft.

Ten einde aan te geven welke vastleggingen ontbreken geef ik hieronder de administratieve gang van zaken aan zoals door de heren X en R met betrekking tot de horecazaken is weergegeven:

- In bonboekjes schrijft het personeel de bestelling op. Zodra de klanten hun bestellingen gekregen hebben fungeren deze bonnen als factuur.
- Aan de hand van bovenstaande bestelbonnen worden door het personeel buffet-/keukenbonnen gemaakt.
- Zodra het gerecht gereed is worden deze buffet-/keukenbonnen op een prikker bevestigd.
- Aan het eind van werkdag totaliseert de bedrijfsleider per personeelslid de behaalde omzet aan de hand van genoemde buffet-/keukenbonnen. Vervolgens dienen de personeelsleden het door de bedrijfsleider berekende bedrag af te dragen (verschillen zijn dus voor rekening van de personeelsleden).
- de bedrijfsleider legt de omzet en de uitgaven vast. Wekelijks berekent hij het kassaldo.
- Enkele dagen nadat het kassaldo is berekend, haalt de heer X het berekende saldo op, zodat in de kas resteert de omzet vanaf de laatste berekeningsdatum van het kassaldo verminderd met de kasuitgaven vanaf de laatste berekeningsdatum van het kassaldo.

Het administratiekantoor R ontvangt de inkoopfacturen, de bank- en giroafschriften alsmede de lijsten waarop de in de boekhouding te verwerken omzetten vermeld staan. Op het administratiekantoor worden deze gegevens ingevoerd in een computer. De heer R boekt elke periode het zelfde bedrag aan lonen, totdat hij bericht krijgt van de heer X dat het personeelsbestand is gewijzigd. Bovendien worden er wekelijks een vast bedrag geboekt voor privé opnamen.

Per filiaal worden uitdraaien gemaakt van de "boekhouding". In het geval het boekhoudkundige kassaldo van een filiaal negatief wordt, wordt er een overboeking gedaan vanuit een ander filiaal, omdat er volgens de heer R sprake is van één kassaldo voor de vier horecazaken en de kledingzaak gezamenlijk.

1.5. KASCONTROLE

Tijdens een bespreking deelden de heren X en R mede dat per kwartaal het volgens de boekhouding aanwezige kassaldo wordt afgestemd op het werkelijk aanwezige kassaldo.

Naar mijn mening komt deze geschetste situatie niet overeen met de werkelijkheid. Tijdens een bespreking konden de heren geen vastlegging tonen van het werkelijk kassaldo per 30 juni 1989, 31 maart 1989, 31 december 1988 enz. Op mijn vraag over de hoogte van het kassaldo per 31 december 1988 kon geen antwoord gegeven worden, omdat de administratie over 1988 nog niet in de computer was ingevoerd (situatie per 18 juli 1989).

De privé-opnamen uit de kas worden niet vastgelegd (het zou wekelijks ongeveer een zelfde bedrag zijn) evenals de loonbetalingen die per kas plaatsvinden (danwel deze vastleggingen worden niet bewaard). Ik concludeer derhalve dat er geen sprake is van een regelmatige kascontrole.

1.6. VERWERPEN VAN DE BOEKHOUDING

Gezien het feit

- dat per periode een zelfde bedrag aan lonen wordt geboekt totdat de heer R medegedeeld wordt dat het uitbetaalde loon niet overeen komt met het uitbetaalde loon over de vorige periode,
 - dat er geen lijsten van loonbetalingen worden bijgehouden (er wordt in 1986 f 6.024 brutoloon aangegeven in verband met "losse hulpen"),
 - dat de privé-opnamen niet worden vastgelegd,
 - dat kascontrole ontbreekt,
 - dat er sprake is van een (boekhoudkundig) ongebruikelijk hoog kassaldo,
 - dat de aangegeven omzet tot te lage brutowinstpercentages leidt,
- adviseer ik u de boekhouding te verwerpen als basis voor de bepaling van de winst.

2.1. FISCALE BALANS PER 31-12-1986 VAN DE HORECA-ZAKEN

2.1.4. Kas

f 585.525

(zie ook 1.4.)

Het grootste gedeelte van het kasgeld zou bij de heer X thuis hebben gelegen.

2.2. FISCALE WINSTBEREKENING OVER 1984,1985 EN 1986

2.2.1. Omzet en brutowinst

Over de jaren 1984 tot en met 1986 werden de volgende omzetten en inkoopwaarden aangegeven:

Jaar	Zaak 1	Zaak 2	Zaak 3	Zaak 4
1984	f	f	f	f
Omzet	745.545	738.696	666.874	387.926
inkoopw.	247.570	283.044	270.396	170.659
brutowinst				
inkoopw.	201%	161%	146%	127%
1985				
Omzet	728.628	701.196	635.534	508.804
inkoopw.	267.173	286.351	244.731	214.462
brutowinst				
inkoopw.	173%	148%	160%	137%

1986

Omzet	757.076	692.726	632.984	560.672
inkoopw.	275.639	279.738	243.356	238.334
brutowinst				
inkoopw.	175%	148%	160%	135%

Gezien het feit dat de boekhouding wordt verworpen als basis voor de winstberekening (zie 1.5), stel ik u voor om de aangegeven omzet zodanig te verhogen dat een acceptabel brutowinst percentage ontstaat.

Volgens branche-informatie bedraagt een brutowinstpercentage van een horeca-onderneming minimaal 200% van de inkoopwaarde. Met het bedrijf van belastingplichtige vergelijkbare bedrijven in Nederland blijken in de jaren 1984 tot en met 1986 ook minimaal een brutowinstpercentage te hebben behaald van 200%. Uitgaande van een brutowinstpercentage van 200% van de inkoopwaarde stel ik u de volgende correcties voor:

1984 meer omzet: Totaal f 378.529

1985 meer omzet: Totaal f 455.990

1986 meer omzet: Totaal f 467.728

2.2.2. Privé-gebruik auto

Ter zake van het privé-gebruik wordt jaarlijks f 15.000 aangegeven. Voor de jaren 1984 en 1985 werd het privé-gebruik gecorrigeerd, tot een bedrag van f 30.000,- per jaar. In beide auto's wordt zowel zakelijk als privé gereden.

Er werd geen kilometeradministratie bijgehouden. Gezien het feit dat zowel de heer X als mevrouw X-Y een auto voor zakelijke doeleinden gebruikten, staan deze personenauto's mijns inziens terecht op de balans.

Ter bepaling van de correctie over de jaren 1984 en 1985 is de belastinginspecteur uitgegaan van het aangegeven privé-gebruik en heeft dit verdubbeld, omdat er sprake is van privé-gebruik van twee personenwagens.

Het aangegeven privé-gebruik (f 15.000,-) komt overeen met de cataloguswaarde van de XB, hetgeen niet juist is. Het privé-gebruik zou als volgt berekend moeten worden:

1985					f	f
XA	4,5/12	x	20%	x	149.315	= 11.199
Y	7,5/12	x	20%	x	112.100	= 14.012
XB	6/12	x	20%	x	91.396	= 9.140
Z	6/12	x	20%	x	87.900	= 8.799

					43.150	
reeds vastgesteld					30.000	

correctievoorstel: meer privé-gebruik auto					13.150	

1984

XA	20%	x	149.315 = 29.863
XB	20%	x	91.396 = 18.279

Hof: Er staat f 18.142; dat moet zijn:			48.142
reeds vastgesteld			30.000

correctievoorstel: meer privé-gebruik auto			18.142

2.4. OVERIGE BESTANDELEN VAN DE AANGIFTE INKOMSTENBELASTING 1986

2.4.2. Rente

De heer X heeft niet alle rente opgegeven van de bankrekeningen die op zijn naam staan. Correctievoorstellen: meer rente

1984 f 139.517

1985 f 99.247

1986 f 140.972

De heer X bestrijdt mijn mening dat zowel de tegoeden als de op het tegoed ontvangen rente (met name op de "ecu-rekening") aan hem toegerekend moeten worden. Het onderzoek van de FIOD dat hierop is gericht zal eerdaags worden afgesloten."

2.3. In een tot de stukken van het geding behorend rapport van de FIOD/Fiscale recherche Q van 31 augustus 1992 is onder meer het volgende opgenomen:

"Op zichzelf is het juist dat de hiervoor bedoelde 'kasstortingen' tot gevolg hebben gehad dat het (administratieve) kassaldo is verlaagd. De manier waarop deze verlaging tot stand is gebracht heeft de heer X echter niet naar voren gebracht want in feite is fiscaal onbekend privé-vermogen op verkapte wijze overgeheveld naar bedrijfsvermogen. Met andere woorden, er is zwart geld wit gewassen. Of aan dit soort 'kastransacties' expliciete fiscale correcties verbonden kunnen worden laten we te uwer beoordeling. Eén conclusie kan naar onze mening uit één en ander wel worden getrokken, te weten: er kan geen sprake geweest zijn van een sluitende en dus correcte kasadministratie."

2.4. Als bijlage 4. van de brief van de gemachtigde van 9 januari 1995 is overgelegd een brief van de accountant R, voornoemd, van 30 december 1994 aan de gemachtigde waarin hij verklaart dat bij een in 1984 door de belastingdienst ingesteld boekenonderzoek bij de horeca-bedrijven van belanghebbende de controlerend ambtenaar accoord ging met een brutowinst-percentages van 60%. Hij verklaart verder onder meer: "(...) Bij een inkoopwaarde van f 100,-- moeten de zaken van X een omzet excl. BTW halen van f 250,--. De fiscus stelt zich nu op het standpunt dat iedere f 100,-- inkoop altijd f 300,-- omzet excl. BTW moet worden behaald. Dit is niet reëel gezien de verschillende soorten bedrijven, verschillende producten, locatie, personeel, beheer, bestedingspatroon, prijsstellingen etc. Vergelijk de inkoop van hamburgers die veel hoger ligt dan poffertjes. Dit was ook in overeenstemming met de werkelijkheid. De jaren nadien hebben aangetoond dat dit percentage zeer reëel was. Ik ben bereid dit onder ede te verklaren."

2.5. Als bijlage 13. van de onder 2.4. vermelde brief van de gemachtigde is namens belanghebbende overgelegd een overzicht van de gemiddelde brutowinst-percentages van –naar het Hof aanneemt- de verkoopwaarde van de omzet. De cijfers luiden als volgt:

Zaak 1:

Over de jaren 1975 t/m 1993 64,04%

Over de jaren 1984 t/m 1993 64,22%

Zaak 4:

Over de jaren 1977 t/m 1993 56,74%

Over de jaren 1984 t/m 1993 59,13%

Zaak 2:

Over de jaren 1978 t/m 1993 58,61%

Over de jaren 1984 t/m 1993 62,37%

Zaak 3:

Over de jaren 1977 t/m 1993 58,53%

Over de jaren 1984 t/m 1993 63,60%

2.6. Door de opsporingsambtenaar G van de FIOD/Fiscale recherche is aangaande belanghebbende op 14 mei 1993 een Procesverbaal (dossiernummer 06.90006) opgemaakt inzake overtreding van artikel 68 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Daarin is onder meer het volgende opgenomen:

1. AANLEIDING ONDERZOEK

Door het bureau van de Rijksaccountantsdienst is bij verdachte een boekenonderzoek ingesteld. Verdachte exploiteerde, blijkens zijn aangifte inkomstenbelasting, op dat moment een viertal horeca bedrijven en een zaak in kinderkleding. Het boekenonderzoek had betrekking op de inkomstenbelasting 1983 tot en met 1984 en de vermogensbelasting 1985 tot en met 1988.

In de loop van het onderzoek rees bij de rijksaccountant het vermoeden dat in de gecontroleerde jaren de ontvangsten niet volledig waren verantwoord en dat personeel buiten de loonadministratie was gehouden. In een later stadium kwamen gegevens ter beschikking inzake een ten name van X staande bankrekening genoteerd in de Europese munteenheid Ecu. Deze bankrekening had gelopen bij de vestiging van de C-bank. Van deze bankrekening had de betrokken accountant tijdens het onderzoek geen bescheiden aangetroffen. Het bewuste Ecu-deposito was niet aangegeven in de aangiften inkomsten- en vermogensbelasting ten name van verdachte en tijdens het boekenonderzoek waren daaromtrent ook geen bescheiden overgelegd.

De rijksaccountant heeft in eerste instantie via verdachte X bescheiden van de Ecu-rekening opgevraagd, maar toen daaraan niet direct gevolg werd gegeven heeft zij zich, op grond van artikel 49 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, rechtstreeks gewend tot het betrokken bankfiliaal. Uit de gegevens die daarbij ter beschikking kwamen bleek dat het onderhavige Ecu-bankrekening gedurende een aantal jaren een aanzienlijk tegoed te zien had gegeven, met een hoogste tegoed uitgedrukt in guldens per 1/1/1984 van f 1.800.000,-- en dat voorts jaarlijks niet onaanzienlijke bedragen wegens rente waren bijgeboekt.

De rijksaccountant heeft daarop de Inspecteur der directe belastingen te P, op wiens verzoek het boekenonderzoek was ingesteld, geadviseerd deze zaak aan te melden voor een strafrechtelijk onderzoek; dit advies is door de betrokken Inspecteur overgenomen. De bescheiden inzake de Ecu-rekening die door de rijksaccountant bij

de bank waren opgeëist heeft zij mij, verbalisant, ten behoeve van het strafrechtelijk onderzoek ter beschikking gesteld.

2. VOORONDERZOEK

Door mij, verbalisant, is in eerste aanleg een globaal onderzoek ingesteld naar de gegevens van de bankbescheiden die via de rijksaccountant ter beschikking waren gekomen. De betrokken bescheiden betroffen zogeheten historische overzichten die desgevraagd door de G-bank waren verstrekt.

Deze historische overzichten bevatten gereproduceerde gegevens van bankmutaties. Aan de hand van deze bescheiden stelde ik onder meer vast dat bij de C-bank vanaf begin 1983 tot ongeveer eind 1987, ten name van verdachte X, een deposito had gelopen genoteerd in Europese munteenheid Ecu, verder aan te duiden met XEU. Dit deposito met rekeningnummer 23.26.14.059, gaf gedurende die periode tot de opheffing eind 1987 voortdurend een aanzienlijk te goed te zien, variërend van een hoogste saldo begin 1984 van ruim XEU 740.000,-- tot ruim XEU 490.000,-- bij de opheffing van de rekening eind 1987. Omgerekend in Nederlandse valuta respectievelijk ongeveer f 1.800.000,-- en f 1.100.000,--. Voorts stelde ik aan de hand van deze bescheiden vast dat het betrokken Ecu-deposito jaarlijks een aanzienlijk bedrag aan rente had gegenereerd, naar uit later onderzoek is gebleken, gedurende de gehele looptijd omgerekend naar een totaal bedrag van f 570.000.

Vervolgens heb ik, verbalisant, de via de Inspecteur der directe belastingen te P ter beschikking gekomen aangiften inkomsten- en vermogensbelasting ten name van verdachte X onderzocht. Daarbij constateerde ik dat in de aangiften over de jaren 1983/1984 tot en met 1987/1988, inzake het Ecu-deposito geen rente is aangegeven en dat de saldi van het deposito evenmin zijn aangegeven voor de vermogensbelasting.

3. HET FORMELE ONDERZOEK

Bij de start van het onderzoek werd uitgegaan van de doelstelling dat naast het Ecu-deposito ook de ontvangstverantwoording en ook de eventuele uitbetaling van zwart loon in het onderzoek zou worden betrokken. In de voorbereiding van het onderzoek zijn daartoe door mij, verbalisant, enkele observaties gepleegd. Die observaties leverden aanwijzingen op dat in de horeca-zaken van verdachte personen werkzaam waren die niet in de loonadministratie voorkwamen. Met het oog hierop is bij aanvang van het onderzoek ook een deel van de boekhouding van verdachte in beslaggenomen. De doelstelling de ontvangstverantwoording en de personele bezetting mede in het strafrechtelijk onderzoek te betrekken bleek evenwel niet haalbaar.

Het onderzoek naar het Ecu-deposito bleek dermate tijdrovend dat uiteindelijk besloten is het strafrechtelijk onderzoek daartoe te beperken. Nadat gebleken was dat er verbanden bestonden tussen mutaties op het Ecu-deposito en zakelijke bankrekeningen, is in een later stadium van het onderzoek opnieuw een deel van de boekhouding van verdachte inbeslaggenomen.

Op 14 juni 1990 zijn de eerste opsporingshandelingen tegenover derden verricht, zodat het feitelijk onderzoek op die datum is aangevangen.

6. VERDERE VERLOOP VAN HET ONDERZOEK

6.1. Verhoor Mw. S rijksaccountant.

Op 1 november 1989 ben ik mijn onderzoek bij X begonnen. In de loop van mijn onderzoek kwam een aantal feiten naar voren die extra aandacht vereisten. Zo viel het mij op, dat het in de loonadministratie vermelde personeel aan de lage kant was. De bruto-winstpercentages van de onderzochte horeca-zaken waren in vergelijking met de bekende branchegegevens in mijn ogen zeer laag. Ook het brutowinstpercentage van de kledingzaak in 1986 was t.o.v. andere jaren eveneens zeer laag. Voorts was er eind 1986 een ongebruikelijk hoog kassaldo. Ook was het mij opgevallen, dat een gedeelte van de primaire bescheiden, waarmee ik bedoel de eerste aantekeningen m.b.t. de ontvangsten, niet aanwezig waren.

Eind 1986 bedroeg het totale kassaldo van de diverse zaken in totaal f 598.746,--. Vanaf 1982, toen het kassaldo f 82.010,-- bedroeg, is dit saldo gaandeweg tot deze hoogte gestegen.

Omdat het hier handelt om een ongebruikelijk hoog saldo, heb ik de heer X om een toelichting gevraagd. Hij hield vol dat het werkelijk aanwezige kasgeld overeenstemde met het hoge boeksaldo, zij het dat het geld niet volledig bij de filialen aanwezig was, maar bij hem thuis werd bewaard. Als motief voor het hoge kassaldo noemde X zijn gebrek aan vertrouwen in de banken;

Volgens de heer X werden onder andere de volgende bescheiden opgemaakt met betrekking tot de sector horeca:

- door personeel opgemaakte buffetbonnen;
- door bedrijfsleiders opgemaakte dagrecapitulaties aan de hand van de buffetbonnen;
- door de bedrijfsleiders opgemaakte weekomzetstaten;

X verklaarde dat deze bescheiden niet werden bewaard. Ook verklaarde hij dat in de horeca-zaken geen kasregisters gebruikt werden.

In de loop van het onderzoek kreeg ik, via de inspectie P, de beschikking over een renterenseignement.

6.3. Verhoor verdachte X.

Van de zijde van de Inspecteur der directe belastingen te P, Mr. T, werd ik, verbalisant, in kennis gesteld van het feit dat er op verzoek van de belastingadviseur van verdachte X, de heer K te L, op 18 juni 1990 op het belastingkantoor te O een gesprek had plaatsgevonden onder meer over het Ecu-deposito ten name van X. De heer K had tijdens dat gesprek namens zijn cliënt medegedeeld dat de gelden van het Ecu-deposito niet van X waren, maar van een Afrikaanse relatie.

De gelden van de relatie zouden via bemiddeling van een Belgische relatie, ene U, bij X terecht zijn gekomen. K had fotokopieën van twee verklaringen van U en drie kwitanties inzake de opheffing van het Ecu-deposito eind 1987 afgegeven, waaruit de herkomst van de gelden zou zijn af te leiden.

Tijdens een globaal onderzoek in de boekhouding over het jaar 1988 van het horeca-bedrijf van verdachte X, genaamd "Zaak 3", viel mij, verbalisant, op een lening groot f 250.000,-- afkomstig van ene V. Inzake deze lening bevond zich tussen de boekbescheiden een handgeschreven kaartje. Blijkens de kasadministratie was de lening per 30/1-1988 in de boekhouding verwerkt.

Met betrekking tot deze lening merk ik, verbalisant, op deze plaats reeds op dat in een later stadium van het onderzoek een bankmutatie ad f 250.000,-- is ontdekt die vermoedelijk verband houdt met die hiervoor bedoelde lening van f 250.000,--.

Na daartoe hoorde ik, verbalisant, X die als volgt verklaarde:

'In 1977, of 1978 ben ik middels mijn antiekhandel zakelijk met de heer U in contact gekomen. Er is in de loop der tijd een vriendschappelijke relatie ontstaan met hem; ik kwam ook wel eens bij hem thuis. Door deze vriendschappelijke, vertrouwelijke relatie kwam hij op een gegeven moment met het voorstel gelden voor hem te beleggen. Dit zal zich in 1977 voor het eerst hebben voorgedaan, althans zo lees ik dat uit een verklaring van hem. Wat hij mij toen vertelde was het volgende. Hij had gelden van een Afrikaanse relatie in beheer en wilde dat zo gunstig mogelijk beleggen. In verband met de harde westerse valuta moest dat in Europa gebeuren. Of hij toen mij de naam heeft genoemd van de Afrikaanse relatie kan ik mij niet herinneren. Van de heer U ontving ik de eerste keer, in 1979, f 500.000,= teneinde dit op mijn naam te beleggen. Ik mocht dat geld, indien nodig, eventueel tijdelijk voor mijn antiekhandel gebruiken.

De enige afspraak die wij hebben gemaakt is, dat de over de belegging genoten rente aan de heer U toebehoorde. Over de manier van beleggen en aflossen zijn nimmer afspraken gemaakt. Inzake het overlijdensrisico is in eerste instantie nimmer gesproken.

Later is dat wel geregeld. Dat is gebeurd nadat ik meer geld ter belegging van hem had gekregen. De bank heeft nooit anders geweten, dan dat het geld van mij was. Tegenover de bank heb ik mij altijd als eigenaar van de gelden gedragen."

2.7. In de bij het onder 2.6. vermelde proces-verbaal behorende Memorie van toelichting van 14 mei 1993 is onder meer nog het volgende opgenomen:

1. ALGEMEEN

Verdachte exploiteert de volgende horeca bedrijven Blijkens de aangiften inkomstenbelasting t.n.v. verdachte X exploiteerde hij sedert 1983 een kinderkledingzaak gelegen in het winkelcentrum. De exploitatie van de bewuste kledingzaak is overigens in de loop van 1989 beëindigd.

Verdachte is, voor zover na te gaan, in de jaren zeventig ook bedrijfsmatig actief geweest als antiquair. Voor zover bekend heeft hij zijn bedrijfsmatige activiteiten op dit gebied beëindigd.

De woning van verdachte X, te Z, omvat een zeer fraai landgoed met tennisbaan, koetshuis, prachtig aangelegde bostuin met exclusieve houtopstal (bomen), een rosarium en een vijverpartij. Het landhuis, dat is gebouwd in 1918/1923 en op de Gemeentelijke Monumentenlijst staat, is groot 1.96.00 ha.

De geschatte onderhandse vrije verkoopwaarde bedraagt f 2.000.000,--. Deze gegevens zijn ontleend aan een taxatie die in mei 1989 is uitgebracht in het kader van de beoordeling van kredietfaciliteiten. De inboedel van de woning omvat voor het merendeel antieke meubelen en voorwerpen, schilderijen, klokken, porselein, zilver, zilveren gebruiksvoorwerpen en verdere kostbaarheden. Blijkens een taxatie uit 1988 bedroeg de waarde van deze inboedel f 1.300.000,--.

3. HET FORMELE ONDERZOEK

Bij de start van het onderzoek was de doelstelling naast het Ecu-deposito ook de ontvangstverantwoording en de eventuele uitbetaling van zogenaamd zwart loon in het onderzoek te betrekken. In de voorbereiding van het onderzoek is ook geconstateerd dat in de horeca-zaken van verdachte personen werkzaam waren die niet in de loonadministratie voorkwamen. In de loop van het onderzoek is de doelstelling van het onderzoek bijgesteld. Het onderzoek naar het Ecu-deposito

bleek dermate tijdrovend dat is besloten het strafrechtelijk onderzoek te beperken tot strafbare feiten inzake het Ecu-deposito en enkele aanverwante zaken.

4. HET MATERIELE ONDERZOEK

4.1. Algemeen

Tijdens het eerste verhoor van verdachte X kwam naar voren dat in het jaar 1988 in de boekhouding van een van de horecabedrijven van verdachte X, te weten "Zaak 3", volgens verdachte per ongeluk, een gefingeerde lening van f 250.000,- is verwerkt. Voorts zijn tijdens het onderzoek bij de A-bank een aantal bankrekeningen, waaronder een Ecu-deposito, ontdekt die niet in de aangiften inkomsten- en vermogensbelasting zijn aangegeven.

4.2. Onderzoek Ecu-deposito C-bank.

Kort nadat in het kader van het strafrechtelijk onderzoek voor de eerste keer naar buiten was opgetreden, werd door K, de toenmalige belastingadviseur een onderhoud aangevraagd bij de Inspecteur. Tijdens dat gesprek, op 18 juni 1990, deelde K namens X aan de betrokken Inspecteur mede, dat de gelden die tot het omstreden Ecu-deposito hadden geleid niet van X zelf waren, maar afkomstig waren van een Afrikaanse relatie. Via een Belgische relatie, ene U, was het geld bij X terechtgekomen. Omdat het geld, volgens de visie van X, niet van hem was, was het Ecu-deposito en de rente niet aangegeven in de aangiften inkomsten- en vermogensbelasting, aldus K. Het geld afkomstig van het Ecu-deposito zou inmiddels, opnieuw via U, aan de betrokken Afrikaanse relatie zijn terugbetaald. Ter staving van één en ander werden door de adviseur K vijf fotokopieën overgelegd, te weten twee verklaringen van tussenpersoon U en drie betalingsbewijzen.

De originele bescheiden zijn later ter beschikking gekomen. Op 27 september 1990 is verdachte X gehoord. Tijdens dat verhoor bevestigde verdachte hetgeen K inzake het Ecu-deposito tegenover de Inspecteur te P had verklaard, en gaf daarbij onder andere de volgende details:

- dat hij op een gegeven moment door U, waarmee een vriendschappelijke relatie was ontstaan, is benaderd met het verzoek om voor een Afrikaanse relatie geld te beleggen;
- in 1979 de eerste keer f 500.000,- via U is ontvangen;
- die f 500.000,- direct is belegd in Ecu's;
- tussen 1980 en 1982 opnieuw f 700.000,- via U is ontvangen, dit betrof evenwel een lening tegen 12% rente;
- in 1983 nogmaals f 500.000,- via U is ontvangen;
- alle bedragen zijn onder vier ogen contant aan X overhandigd tegen afgifte van kwitanties, die overigens niet bewaard zijn;
- akten van lening zijn niet opgemaakt;
- afspraken inzake aflossing, rente, wijze van beleggingen en dergelijke werden niet gemaakt, de afspraak was dat de rente U toebehoorde;
- X kon geen verklaring geven voor het feit dat inzake het bedrag van f 700.000,-, een lening, en de daarover betaalde rente van 12% niets is vermeld in zijn aangiften inkomsten- en vermogensbelasting;
- alle bescheiden inzake het Ecu-deposito zijn in overleg met U vernietigd, behoudens de bescheiden inzake de terugbetaling;

- de C-bank wist niet dat het Ecu-deposito in feite geen eigendom van X was; tegenover de bank heeft X zich altijd als eigenaar gedragen en de kredietfaciliteiten waren mede op het deposito gebaseerd;
- in 1987 is, toen bekend werd dat de banken opgave moesten gaan doen aan de fiscus, in overleg met U het Ecu-deposito opgeheven en aan U terugbetaald;
- naar aanleiding van een door hem geschreven kaartje aangetroffen in de boekhouding inzake een lening van f 250.000,--verklaarde X dat deze lening geen doorgang had gevonden en dat de verwerking in de boekhouding op een vergissing moest berusten;

Tussen Nederland en het betreffende Afrikaanse land bestaat geen verdrag voor wederzijdse rechtshulp. In verband daarmee was het niet mogelijk onderzoek in dat land in te stellen en de Afrikaanse relatie te horen. Als gevolg hiervan is het onderzoek primair gericht op de administratieve aspecten van het Ecu-deposito met het doel langs die weg het verloop en de opheffing van de bewuste bankrekening te reconstrueren.

Bijlage X1 van het proces-verbaal bevat een totaal overzicht van de mutaties die in de periode 1983 tot eind 1987 op het Ecu-deposito hebben plaatsgevonden, voorzover dat tijdens het onderzoek kon worden gereconstrueerd.

In de volgende paragrafen zijn, per mutatie, beknopt de bevindingen weergegeven:

4.2.1. Koop XEU 494.071,14 op 28 januari 1983

Het aankoopbedrag van f 1.250.000,-- is verkregen door f 800.000,-- afkomstig van een depositorekening bij de C-bank ten name van X en voor f 477.078,13 via een telefonische overboeking afkomstig van B Bankiers in opdracht van de echtgenote van verdachte X. X heeft onder meer verklaard dat hij het geld direct in Ecu's zou hebben belegd en uitsluitend bij de C-bank. Het verloop van deze transactie geeft een ander beeld te zien.

4.2.2. Verkoop XEU 39.550,-- op 7/2/1984

Samenvatting: De opbrengst van de Ecu-transactie wordt aanvankelijk geboekt op een zakelijke bankrekening. Van deze zakelijke bankrekening wordt vervolgens f 10.000,-- per kas opgenomen. De boeking van de opbrengst en de kasopname op de zakelijke bankrekening worden teruggeboekt waarbij een tussenrekening van de bank wordt gebruikt. Er is vervolgens sprake van een kasopname ad f 90.000,-- die rechtstreeks op de tussenrekening van de bank wordt verwerkt. Op de betrokken zakelijke rekening wordt per saldo f 2,18 gecrediteerd. De dagafschriften van de zakelijke rekeningen waarop bovenvermelde mutaties voorkomen ontbreken in de boekhouding, en de mutaties zijn, afgezien van f 2,18,-- , niet in de boekhouding terug te vinden.

4.2.3. Verkoop XEU 200.000,-- op 7/6/1984

Samenvatting: De opbrengst van de transactie is geboekt op een tussenrekening van de bank, na drie weken is f 50.000,-- per kas opgenomen, na vijf weken is, na een bestelling van geld bij de Nederlandsche Bank, het restant van f 452.000,-- per kas opgenomen.

4.2.4. Koop XEU 62.512,36 op 3/3/1985

Samenvatting: De koop en de belegging van Ecu's is gefinancierd met geld afkomstig van een bankrekening ten name van verdachte X.

4.2.5. Verkoop XEU 17.528,00 op 8/3/1985

Samenvatting: De opbrengst van een Ecu-verkoop is geboekt op een bankrekening ten name van X.

4.2.6. verkoop van XEU 20.000,00 op 26/8/1985

Samenvatting: De opbrengst van een Ecu verkoop wordt geboekt t.g.v. een bankrekening ten name van X. De opbrengst wordt vervolgens deels aangewend voor de betaling van premies. Het restant wordt overgeboekt naar een zakelijke rekening, gecamoufleerd als kasmutatie (storting), terwijl uit onderzoek in de administratie van de bank is vastgesteld dat dit geld in werkelijkheid is overgeboekt ten laste van een privé-bankrekening ten name van X.

4.2.7. Verkoop XEU 103.000,00 op 3/3/1986

Samenvatting: De opbrengst van de onderhavige Ecu-transactie, f 250.393,-- is in eerste instantie geboekt op een zakelijke bankrekening. Deze boeking wordt via een tussenrekening van de bank hersteld, waarna overboeking naar een privé-rekening van X volgt. De bankafschriften van de zakelijke rekening waarop de boeking en de herstelboeking voorkomen bevinden zich niet in de boekhouding van het betrokken bedrijf. Daarvoor in de plaats is een handgeschreven briefje aanwezig waarop deze mutaties niet zijn vermeld; deze mutaties zijn ook niet in de boekhouding verwerkt. De privé-bankrekening ten name van X, waarop de opbrengst van f 250.393,-- tenslotte is geboekt, is eind 1985 geopend. De eerste mutatie op deze privé-bankrekening betreft een mutatie ad f 250.000,-- die wordt gepresenteerd als kasopname. Na onderzoek in de administratie van de bank blijkt dat evenwel geen sprake is van een reële kasmutatie, doch dat het bedrag van f 250.000,-- in werkelijkheid is overgeboekt naar een zakelijke bankrekening van het bedrijf "Zaak 2". In de boekhouding van dit bedrijf is deze gecamoufleerde kasmutatie verwerkt als een storting uit de eigen bedrijfskas. Op het moment van deze kasstorting, eind december 1985, was in totaal ongeveer f 400.000,-- in de bedrijfskas aanwezig. In dit licht bezien zou de vraag gesteld kunnen worden waarom geen f 250.000,-- van het kasgeld bij de bank is afgestort.

4.2.8. Verkoop XEU 12.867,22 op 5/6/1986

Samenvatting: Na overleg met verdachte X heeft de bank de rente-opbrengst van het Ecu-deposito over de afgelopen periode verzilverd. Deze rente-opbrengst wordt vervolgens, gecamoufleerd als storting uit de bedrijfskas, overgeboekt naar een zakelijke bankrekening.

4.2.9. Verkoop XEU 100.000,-- op 15/5/1987

Samenvatting: De opbrengst van de onderhavige Ecu-transactie is, gecamoufleerd als storting uit de eigen bedrijfskas, overgeheveld naar een zakelijke bankrekening.

4.2.10. Opheffing Ecu-deposito november 1987.

Samenvatting: Het bedrag dat vrij is gekomen bij de opheffing van het Ecudeposito, te weten f 1.144.927,76 is als volgt aangewend: gecamoufleerd als kasstorting naar

zakelijke rekening nr. 11.11.11.111	f 195.000,--
gecamoufleerd als kasstorting naar	
zakelijke rekening nr. 22.22.22.222	f 105.000,--
gecamoufleerd als kasstorting naar	
zakelijke rekening nr. 33.33.33.333	f 200.000,--
via onder andere een tussenrekening	
van de bank naar nr. 44.44.44.444	f 644.927,76

Totaal	f 1.144.927,76

Uit vorenstaande kan worden geconcludeerd dat het geld dat afkomstig (is) van de opheffing van het Ecu-deposito niet kan zijn gebruikt om aan U te betalen.

4.2.11. Onderzoek afloop restant Ecu-deposito.

Zoals uit de voorgaande paragraaf blijkt is begin februari 1988 het bedrag dat toen nog resteerde van het Ecu-deposito, te weten f 644.927,76, gestort op een bankrekening ten name van X bij de C-bank genummerd 44.44.44.444. Om na te gaan op welke wijze dit geld is aangewend zijn van deze bankrekening twee mutaties nader onderzocht. De bevindingen zijn opgenomen in de twee volgende paragrafen.

4.2.11.1. Kasopname ad f 250.000,-- 8/2/1988 t.l.v. rek.nr. 44.44.44.444

Samenvatting: Op 5/2/1988 is, gecamoufleerd als storting uit de eigen bedrijfskas, een bedrag van f 250.000,-- overgeboekt van een privé-bankrekening t.n.v. X naar een zakelijke bankrekening. Uit analyse van de kasadministratie is gebleken dat voorafgaande aan het boeken van deze kasstorting, het kassaldo boekhoudkundig op het vereiste niveau is gebracht door middel van het boeken van een ontvangst van f 250.000,-- inzake een lening afkomstig van ene V.

Zonder deze laatste boeking zou in de boekhouding een zogeheten negatieve kas zijn ontstaan. Verdachte heeft omtrent de lening van V verklaard dat deze niet heeft plaatsgevonden en per ongeluk in de boekhouding is verwerkt. In de kasadministratie is ook de aflossing van deze lening geboekt, op grond van mededelingen verstrekt door verdachte X, aldus de externe boekhouder. Gelet op het voorafgaande is deze laatste boeking gebaseerd op gefingeerde feiten. Ten slotte blijkt uit het verloop van de onderhavige bankmutatie dat het bedrag van f 250.000,-- niet is aangewend om ter hand te stellen aan U.

4.2.11.2. Kasopname ad f 391.644,07 31/3/1988 t.l.v. rek.nr. 44.44.44.444

Op 31/3/1988 is van de betrokken privé-bankrekening, via een kasmutatie, f 391.644,07 opgenomen, waarmee het saldo van de rekening op dat moment op nihil is gebracht. Mede in verband met het feit dat de kasopname eindigt op 7 cent en de cent toen ter tijd als pasmunt al uit de roulatie was, is in de administratie van de bank onderzocht of sprake was van een reële kastransactie. In eerste instantie werd vastgesteld dat het kassaldo van de bank op de bewuste datum onvoldoende was geweest om een dergelijk bedrag uit te betalen, maar na nader onderzoek bleek dat ten behoeve van de transactie f 390.000,-- was besteld bij de Nederlandsche Bank. Op grond van één en ander kan ervan uitgegaan worden dat het bedrag in contanten

is uitbetaald. Omdat verdachte niet bereid is tot het afleggen van verdere verklaringen, is niet bekend op welke wijze het geld is aangewend.

4.3. Onderzoek A-bank te H

Tijdens het onderzoek zijn ook een aantal bankrekeningen te voorschijn gekomen ten name van X bij de A-bank. Daarbij was onder meer ook sprake van Ecu-deposito. De bewuste bankrekeningen en de daarover genoten rente zijn niet aangegeven in de aangiften inkomsten- en vermogensbelasting van X over de onderscheiden jaren.

4.3.1. Opheffing bankrekening A-bank te H

Bij de opheffing van een van de bankrekeningen van de A-bank, is een zelfde werkwijze toegepast als bij de C-bank. Volgens het laatste dagafschrift van de betrokken rekening, rek.nr. 55.55.55.555, zou sprake zijn van een kasopname van f 70.434,61. uit onderzoek bij de bank is naar voren gekomen dat dit geen reële kastransactie betreft. Zijdens de bank is medegedeeld dat het bedrag in feite is overgeboekt op een bankrekening bij dezelfde bank ten name van Mw. X-Y, de echtgenote van verdachte X.

4.3.2. Verklaring U

Op 5 november 1992 is U gehoord. In deze verklaring bevestigt betrokkene in grote lijnen hetgeen verdachte X omtrent het bestaan van het Ecu-deposito heeft verklaard. Op één onderdeel verschillen de verklaringen duidelijk. X heeft verklaard dat van de bedragen die via U ter beschikking zijn gekomen een bedrag van f 700.000,-- het karakter van een lening had tegen een rente van 12%. U verklaart daarentegen dat X over alle ter beschikking gestelde bedragen rente verschuldigd was en dat X gedurende de periode 1983 tot en met 1986/1987 jaarlijks ongeveer f 190.000 rente in contanten aan hem heeft overhandigd.

4.4. Onderzoek financiële positie verdachte X.

Om de financiële afwikkeling van het Ecu-deposito zoals die in de verklaringen van X en U worden geschetst te toetsen, heb ik aan de hand van de beschikbare administratie en de belastingaangiften de financiële positie van verdachte X geanalyseerd. Uitgaande van de verklaring van U dat X over het gehele Ecu-deposito rente heeft betaald, komt het erop neer dat X gedurende de periode 1983 tot en met 1987 wegens rente en aflossing ongeveer f 2.338.000,-- aan U moet hebben betaald. Gelet op het vermogen en de genoten inkomsten van X in de betrokken periode, zoals die kan worden afgeleid uit de bedrijfsboekhoudingen en de door hem gedane aangiften inkomsten en vermogensbelasting, was hij daartoe financieel niet in staat. Omdat uit het onderzoek naar de mutaties van het Ecu-deposito onder meer een sterke verwevenheid naar voren komt tussen het zakelijke en het privé-vermogen. In feite kon X vrij beschikken over het zakelijke kasgeld. Maar zelfs indien daarmee rekening wordt gehouden is hij, rekening houdend met de beschikbare gegevens, niet in staat geweest de rente en aflossing inzake het Ecu-deposito volledig aan U ter hand te stellen."

2.8. In een bijlage bij het onder 2.6. vermelde proces-verbaal is een totaal overzicht van de belastbare rente van het Ecudeposito opgenomen. Dit houdt het volgende in:

Jaar 1983 rente: f 115.145

Jaar 1984 rente: f 137.722

Jaar 1985 rente: f 99.247

Jaar 1986 rente: f 141.453

Jaar 1987 rente: f 76.324

2.9. In het onder 2.6. vermelde proces-verbaal is bij 6.12. de verklaring opgenomen van U, waarop hiervoor onder 2.4. bij 4.3.2. wordt bedoeld.

2.10. In twee tot de stukken van het geding behorende vrijwel gelijklopende verklaringen van 3 mei 1990 en 22 mei 1990 is het volgende opgenomen:

"Ondergetekende, U, geboren in en wonende te België, verklaart het navolgende: sedert ongeveer 1977/1978 ken ik de heer X.

Een van de activiteiten van de heer X was het handelen in antiques, schilderijen etc. X bezat in die tijd een antiekzaak. Vanuit die kant is tussen X en mij een bepaaldelijk vriendschappelijke en vertrouwensrelatie ontstaan.

Zelf doe ik zaken met Afrika. Van een van mijn Afrikaanse relaties, mevrouw W, kreeg ik in 1979 het verzoek om geld te beleggen. Via mijn bemiddeling heb ik gelden ondergebracht bij de heer X. Hiertoe was ik bepaaldelijk gevolmachtigd. Eind 1979 is dit f 500.000,-- geweest. Ik heb dit geld zelf aan de heer X gegeven. Hetzelfde is gebeurd begin 1983. Op deze wijze had X meer dan één miljoen gulden onder zich met als taak dit geld ofwel goed te beheren, of met dit geld een lucratieve aankoop/verkoop te verrichten in de antiekbranche.

Daarnaast heb ik op verzoek van X tussen 1980 en 1982 gezorgd voor een geldlening voor X van f 700.000,--. Het is mij bekend dat X de belegging heeft doen plaatsvinden in ecu's. Ik ben hiermee akkoord gegaan.

In december 1987 heb ik zelf terug ontvangen f 1.150.000,--. Eveneens had ik daarvoor de lening van f 700.000,-- terug gekregen, vermeerderd met 12% rente als aanvankelijk overeengekomen.

Vergoedingen in contanten heeft X niet gekregen voor zijn bemoeienissen. Wel was het mij bekend dat hij het geld op zijn eigen naam bij zijn bank geplaatst heeft zodat hij wellicht meer krediet mogelijkheden heeft gekregen.

Het bovenstaande is de volledige waarheid."

2.11. Tot de stukken van het geding behoren fotokopieën van drie -handgeschreven- kwitanties. De inhoud luidt als volgt:

"Ontvangen van X de Somma van drie honderd en twaalf duizend gulden inzake lening f 700.000, zijnde laatste betaling rente en aflossing. Zegge f 312.000.

Z, 27-9-87,"

en

"4 december 1987 Ontvangen van X de som van 500.000 gulden (vijfhonderd duizend gulden) inzake terugbetaling van het hem ter hand gestelde geld. U"

en "30 december 1987 Ontvangen van X de som van 650.000 gulden (zeshonderd vijftig duizend), zijnde de laatste terugbetaling + rente. U"

2.12. Tot de stukken van het geding behoort een fotokopie van een -handgeschreven- notitie inhoudende:

"Per 1-2-1988 fl 250.000 geleend van V (...) a 5% per jaar"

2.13. Op 15 december 1994 is, op verzoek van belanghebbende, door mw BB, onderzoeksrechter in de rechtbank van eerste aanleg te KK (België), de heer U als getuige verhoord. Het verhoor vond plaats in aanwezigheid van onder meer de door de kamer uit haar midden aangewezen raadsheer-commissaris alsmede de griffier. In het tot de stukken van het geding behorend proces-verbaal "Ondervraging van getuige" is omtrent hetgeen U heeft verklaard het volgende opgenomen:

"U geeft voorlezing van ten eerste mijn verklaring gedateerd 03/05/1990. Deze verklaring bevestig ik onder eed. U geeft mij ook voorlezing van het proces-verbaal van verhoor door mij afgelegd op 05/11/1992. Ik bevestig eveneens onder eed de inhoud van dit proces-verbaal."

Voorts is in het proces-verbaal onder meer het volgende opgenomen:

"Op verzoek van wordt de volgende vraag gesteld:

In de verklaring van november 1992 stelt u dat alhoewel de kwitantie voor het bedrag van f 312.000,- gedateerd is op 27/09/1987 de terugbetaling pas heeft plaatsgehad in februari of maart 1988. De heer X stelt nu, in deze procedure lopende in Nederland voor het Hof, dat u zich in deze verklaring hebt vergist. In die zin dat de heer X stelt dat de betaling van de kwitantie van een bedrag van f 650.000,- en gedateerd 30/12/1987 pas later in maart gedeeltelijk zou zijn gebeurd.

Antwoord:

Daarop antwoord ik u dat de zaken voor mij te lang geleden zijn en voor mij de datum van de terugbetaling niet zo van belang is. Wel van belang was het bedrag dat ik terug moest ontvangen.

Op verzoek van () wordt de volgende vraag gesteld: Wat heeft mijnheer X met het geld gedaan?

Antwoord:

Ik weet alleen heel zeker dat hij de laatste f 700.000,- in ECU' s heeft belegd. Ik heb daar trouwens de stukken van gezien. Het doel van het geld was anders dan de twee eerste keren. Het was zeker niet bestemd voor antiek. Wat er met die twee eerste sommen is gebeurd weet ik niet juist, ik vermoed dat hij ze belegd heeft op een termijnrekening. Die twee eerste sommen waren voorzien voor beleggingen in antiek. Op verzoek van (...) wordt de volgende vraag gesteld:

Werd de rente voor de beleggingen vergoed.

Antwoord:

Ja, X betaalde meer rente dan de banken. Hij gaf 10 à 12 waardoor het voor mij lucratief was om met hem zaken te doen. Ik ontving die rente in contanten. De afrekening gebeurde jaarlijks en in Nederlandse gulden, niet op een welbepaald tijdstip, maar wel afhankelijk de aanwezigheid van mevr. W in Europa. Van die renteterugbetalingen werd er door mij steeds een kwitantie opgemaakt."

2.14. In tot de stukken van het geding behorende fotokopieën van interne stukken van G-bank N.V. betreffende een kredietaanvraag door belanghebbende in augustus 1990 is onder meer het volgende opgenomen:

"De heer X (47 jaar) is sinds 1971 relatie van kantoor te S. Mevrouw X-Y exploiteerde enige jaren een kindermodezaak echter zonder veel succes. Deze zaak werd begin 1990 verkocht. De heer X komt artistiek over; hij houdt zich niet echt intensief bezig met zijn horeca-zaken en is tevreden met een rendement dat hem in staat stelt zijn huidige leven te continueren.

Hij bewoont een kapitale villa te Z met park (bijna 2 ha.) en tennisbaan; tax f 2.000/m volgens OGZ in mei 1989. Te hooi en te gras doet de heer X in antiek, zijn villa is

gestoffeerd met ruim f 1/mm aan antiek. Daarnaast is er de uitgave van het magazine, een dure hobby. Volgens zijn zeggen draait de exploitatie (oplage 60.000) thans quitte en zal de waarde binnen een jaar ca. f 2,5/mm bedragen. In 1988 had de heer X een belastbaar inkomen van f 366/m. Over 1989 verwacht de accountant een belastbaar inkomen van meer dan f 500/m. De prognose 1990 is gelijklopend. Een en ander vloeit voort uit de zeer gunstige omzetcijfers over de laatste jaren. De conclusie is dat de Horeca-activiteiten het buitengewoon goed doen.

De kindermodezaak (in voorgaande revisies meegeconsolideerd in de financiële analyse) is de bezigheidstherapie voor mevrouw X-Y. De resultaten naderden het break-even punt. In 1989 is deze zaak beëindigd en het verlies (f 500/m) is genomen. Uit de intercompany blijkt dat de kindermodezaak werd gefinancierd vanuit Zaak 1.

NOTA BENE

Zoals gemeld heeft de FIOD de boeken van X in beslag genomen. Oorzaak hiervoor zijn niet de horeca-activiteiten, doch is een VV-deposito dat jarenlang bij ons kantoor in de boeken heeft gelopen en eind 1988 is opgeheven.

De heer X heeft met de fiscus discussie over de rente-inkomsten terzake van dit uit 1980 stammende ECU-deposito van ca. f 1.000/m.

Het nederlandse bankwezen werd wettelijk per 01.01.1987 verplicht de rentevergoedingen aan hun cliënten op te geven aan de fiscus (renterenseignering). In het algemeen kregen de banken tot 01.01.1988 uitstel om hun boekhouding aan te passen, teneinde te kunnen voldoen aan deze verplichting. In

de loop van 1987 werd geconstateerd dat de C-bank wel in staat was aan deze verplichting te voldoen, zodat de C-bank per 01.07.1987 aan de rensiegneringsverplichting heeft voldaan.

Hierover is niet met de cliënten van de bank, en zeker de heer X niet gesproken. In de gesprekken die er in 1987 zijn gevoerd over alternatieve beleggingen is men altijd uitgegaan van 01.01. 1988 als fatale datum. De heer X beschikt o.i. over ruim voldoende financiële reserves om claims van de fiscus af te weren c.q. op te vangen.

Commentaar en advies DK.

-De kredietbehoefte is ons weinig duidelijk; drie jaar geleden had cliënt nog een deposito van ECU 1000/m.. Volgens kantoor is dit verbruikt c.q. geïnvesteerd; in ieder geval niet meer aanwendbaar.

-Men zou thans krap bij kas zitten. Recente cijfers zijn thans niet voorhanden i.v.m. inbeslagname van de boekhouding door de fiscus. wel is bekend dat de 'Zaak 1' f 500/m heeft verloren op de hobby van zijn inmiddels ex-vrouw, alsmede dat de nevenactiviteiten van de heer X zelf (antiek en het magazine) kostbare aangelegenheden zijn.

-Het betalingsverkeer is contant en loopt niet over de C rekening.

ADVIES: negatief."

2.15. Tot de stukken van het geding behoort een brief van de Inspecteur aan het Hof van 17 juni 1994 waarin het volgende is opgenomen: "In deze procedure tegen de heer X heb ik in mijn 'conclusies Inspecteur' omtrent de heer D de kwalificaties "financiële witwasser nr. 1" en "de grote witwasser van AA" gebruikt. Deze kwalificaties neem ik zonder voorbehoud terug."

2.16. Tot de stukken van het geding behoort een brief van 18 januari 1985 van de controle-ambtenaar van de Inspectie der directe belastingen te P aan Accountantskantoor R naar aanleiding van een loonbelastingonderzoek bij belanghebbende over het jaar 1983.

Daarin is onder meer het volgende opgenomen:

Dhr. X voldoet nog steeds niet aan het gestelde in de brief van 24 mei 1983.

Uit contacten met meerdere werknemers van dhr. X van zowel Zaak 3 als van zaak 1 is mij gebleken dat uw cliënt in 1983 wel 7 1/2% vakantiegeld heeft uitbetaald, dit in tegenstelling tot wat hij tegenover ons tijdens een gesprek ter Inspectie steeds heeft beweerd.

Bovendien is gebleken dat aan meerdere personen netto meer is uitbetaald dan uiteindelijk op de loonstaat is verantwoord. Ik geef u dan ook in overweging al deze zaken eens serieus met uw cliënt te bespreken om hier nu eindelijk eens verandering in te brengen. Door deze handelwijze zal de Inspecteur zich op een steeds harder standpunt moeten gaan stellen waarmee noch u noch uw cliënt is gebaat.

Ik kan u nu al mededelen dat ook de verzamelloonstaat en loonstaten 1984 kritisch zullen worden bekeken. Over 1983 is een globale naheffing becijferd gebaseerd op (). Op deze naheffing zal conform het gestelde in de brief van 24 mei 1983 100% verhoging worden opgelegd."

2.17. Bij de aanslagregeling heeft de Inspecteur het belastbaar inkomen van belanghebbende als volgt berekend:

Belastbaar inkomen volgens aangifte	f 2.164,63
Hoger privé-gebruik auto	f 15.000,--
Minder betaalde premieheffing	f 4.525,--
Meer toe te rekenen deel van de winst aan de echtgenote	f 5.000,--

Vastgesteld belastbaar inkomen	f 16.689,63

Bij de op 30 november 1989 opgelegde navorderingsaanslag werd het belastbaar inkomen verhoogd met f 1.881.481,-- en nader vastgesteld op f 1.898.170,--.

De correctie betrof de waarde van een op 1 januari 1984 ten name van belanghebbende staande Ecu-depositorekening ad Ecu 737.836,--, tegen een koers van f 2,55 per Ecu omgerekend f 1.881.481,00.

De navorderingsaanslag werd opgelegd met 100% verhoging waarvan niets werd kwijtgescholden, en beliep f 2.655.778,--.

Bij de onder 1. vermelde brief van de Inspecteur van 21 oktober 1994 heeft deze medegedeeld dat het belastbaar inkomen nader als volgt moet worden berekend:

Belastbaar inkomen volgens primitieve aanslag	f 16.689,63
Omzetcorrectie	f 614.123,---
Rentecorrectie	f 130.000,---

Belastbaar inkomen	f 760.812,---

Ter zake van de omzetcorrectie heeft de Inspecteur, conform de door de rijksaccountant gevolgde systematiek voor de jaren 1984 en later, een brutowinstpercentage van 200% gehanteerd.

De Inspecteur heeft bij genoemde brief tevens aan belanghebbende een beschikking waarbij de aanslag ambtshalve overeenkomstig vermeld belastbaar inkomen verminderd wordt in het vooruitzicht gesteld.

3. Geschil

Tussen partijen is in geschil:

- of een nieuw feit aanwezig is dat navordering rechtvaardigt,
- of de rente van een Ecu-deposito door de Inspecteur terecht in belanghebbendes inkomen is begrepen,
- of de omzet van belanghebbendes horeca-bedrijven door de Inspecteur terecht en op de juiste wijze is gecorrigeerd,
- of terecht een verhoging is opgelegd,
- of het kwijtscheldingsbesluit op de juiste wijze is genomen,
- of de Inspecteur heeft gehandeld in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

4. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de stukken van het geding.

Het standpunt van de Inspecteur luidt -kort samengevat en zoals het Hof het verstaat- als volgt:

Bij belanghebbende werd bij een regulier boekenonderzoek door de rijksaccountant vastgesteld dat de boekhouding moest worden verworpen, en dat de omzet moest worden gecorrigeerd.

Tijdens het onderzoek door de rijksaccountant kreeg deze via de Inspecteur de beschikking over een rente-rendement, waarna de FIOD werd ingeschakeld - onder meer- om vast te stellen of belanghebbende de rente genoten had. De rentecorrectie is terecht toegepast, en het saldo van de rekening(en) is terecht in belanghebbendes vermogen begrepen.

De navorderingsaanslag is terecht opgelegd nu de aanslag niet berust op feiten die de Inspecteur bekend waren of redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn. Er is derhalve sprake van een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt.

De navorderingsaanslag is terecht met honderd percent verhoogd. Nu sprake is van ernstige en verhoudingsgewijs omvangrijke fraude is terecht geen kwijtschelding van de verhoging verleend.

Het standpunt van belanghebbende luidt -kort samengevat en zoals het Hof het verstaat- als volgt: Er is geen nieuw feit op grond waarvan de Inspecteur mag navorderen aangezien de gronden voor het opleggen van de aanslag niet zijn medegedeeld. Nu de gronden waarop de verhoging berust door de Inspecteur niet uiterlijk op het tijdstip van het opleggen van de verhoging aan belanghebbende zijn medegedeeld dient de verhoging te vervallen. Bovendien is het bewijs waarop de Inspecteur de verhoging doet steunen onrechtmatig verkregen.

De boekhouding van belanghebbendes horeca-bedrijven is ten onrechte verworpen; omzetcorrecties dienen achterwege te blijven.

De ten name van belanghebbende staande Ecu-rekening bevatte gelden van een derde, zodat de ontvangen rente niet in belanghebbendes inkomen en het saldo van de rekening niet in belanghebbendes vermogen moet worden begrepen.

Ter zitting van 7 november 1995 heeft de gemachtigde zijn bij brief van 11 augustus 1995 gemaakt bezwaar toegelicht tegen opneming onder de gedingstukken van de brief (met bijlage) van de Inspecteur van 26 juli 1995.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Het Hof zal geen acht slaan op de uitlatingen van de Inspecteur over persoon en relaties van de belastingplichtige, voorzover zij voor de vaststelling van de belastingschuld van belanghebbende over het onderhavige jaar niet ter zake doen. Voorzover de Inspecteur met zodanige uitlatingen de grenzen van de zorgvuldigheid heeft overschreden heeft dat naar het oordeel van het Hof in het onderhavige geval niet –zoals belanghebbende kennelijk stelt- tot gevolg dat de aanslag wegens schending van het zorgvuldigheidsbeginsel niet in stand kan blijven. Evenmin leidt zodanige schending tot genoemd gevolg doordat de Inspecteur, naar belanghebbende stelt, met belanghebbende in onderhandeling zijnde, zijn gedrag niet mede heeft bepaald door de gerechtvaardigde belangen van belanghebbende, nu belanghebbende, op wie in deze de bewijslast rust, niet aannemelijk heeft gemaakt dat de Inspecteur zich bij de onderhandelingen over een compromis onrechtmatig heeft gedragen. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat de Inspecteur niet tot het sluiten van een compromis is verplicht en in rechte zijn standpunt mag (blijven) verdedigen.

5.2. Het Hof begrijpt dat belanghebbende beoogt te stellen dat bewijs waarop de Inspecteur de aanslag heeft gebaseerd onrechtmatig verkregen is. Het Hof kan belanghebbende in deze stelling niet volgen. Op 1 november 1988 is bij belanghebbende een regulier boekenonderzoek door de rijksaccountantsdienst gestart. Naar aanleiding van een door de rijksaccountant via de Inspecteur ontvangen renterenseignement betreffende een Ecu-rekening is de FIOD ingeschakeld. Op dat moment heeft de rijksaccountant haar onderzoek onderbroken. Pas nadat duidelijk was dat de FIOD alleen een onderzoek naar de Ecu-rekening zou doen heeft de rijksaccountant haar regulier onderzoek voortgezet en op 27 november 1991 rapport uitgebracht. Het FIOD-rapport is op 14 mei 1993 uitgebracht. Zo de Inspecteur -lopende de onderzoeken- de onderhavige navorderingsaanslag heeft opgelegd, tot behoud van zijn rechten of tot zekerstelling van termijnen of anderszins, dan valt niet in te zien dat het bewijs waarop de aanslag steunt onrechtmatig zou zijn verkregen. Dat stukken welke thans tot het geding behoren pas na het opleggen van de aanslag zijn geproduceerd doet daaraan niet af nu zulks in het onderhavige geval veelal niet anders mogelijk was. Belanghebbende heeft in casu niet aannemelijk gemaakt dat hij door de handelwijze van de Inspecteur in zijn procespositie is geschaad.

Het Hof tekent hierbij aan dat de omstandigheid dat beroep bij de rechter is ingesteld, er niet aan in de weg staat dat de Inspecteur ter verkrijging van gegevens van derden gebruik maakt van de hem in artikel 49 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen gegeven bevoegdheid (zie Hoge Raad 10 februari 1993, nr 27813, BNB 1993/138).

Belanghebbendes opvatting dat hem de "cautie" had moeten worden gegeven wordt eveneens verworpen (zie Hoge Raad 13 december 1995, nr 30058). Gegevens uit het strafrechtelijk opsporingsonderzoek, ook die welke van belanghebbende zelf zijn verkregen, mogen in de fiscale procedure worden gebruikt (zie Hoge Raad 23 september 1992, nr 28388, BNB 1992/387).

Overigens heeft belanghebbende niet concreet aangegeven of, en zo ja welke, gegevens en inlichtingen met een beroep op artikel 47 AWR van hem zijn gevorderd op een tijdstip dat reeds beroep was ingesteld tegen een navorderingsaanslag, waarvoor die gegevens en inlichtingen vervolgens door de Inspecteur zijn gebruikt. Tot het stopzetten van het onderzoek door de rijksaccountant, nadat navorderingsaanslagen tot behoud van rechten waren opgelegd, was de Inspecteur niet verplicht.

5.3. Op grond van artikel 16, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen mag de Inspecteur, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, de te weinig geheven belasting navorderen. Een feit, dat de Inspecteur bekend was of bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren.

Anders dan belanghebbende meent vormt eventuele strafrechtelijk onrechtmatige verkrijging van bewijs geen beletsel voor navordering. Ook een feit waarvoor het bewijs onrechtmatig verkregen is kan een nieuw feit zijn in de zin van artikel 16 voormeld.

Belanghebbende stelt -naar het Hof zal verstaan- dat de gronden waarop de Inspecteur de navorderingsaanslag baseert hem (de Inspecteur) ten tijde van de aanslagregeling redelijkerwijs bekend hadden kunnen zijn. Kort gezegd, dat het vereiste nieuwe feit ontbreekt.

Het Hof overweegt dienaangaande het volgende:

De onderhavige navorderingsaanslag is door de Inspecteur opgelegd nadat hij, enerzijds door een door de rijksaccountant ingesteld boekenonderzoek, en anderzijds door een naar aanleiding van een door hem ontvangen renterenseignement gevolgd door een onderzoek door de Fiod/Fiscale recherche, kennis had gekregen van bepaalde feiten. De Inspecteur stelt dat die feiten hem bij het opleggen van de primitieve aanslag uit de overigens goed verzorgde- aangifte niet bekend waren of bekend hadden kunnen zijn.

Belanghebbende heeft bij de onderhavige aangifte geen opgave gedaan van de te zijnen name staande Ecu-rekening. Eerst door de renterenseignering door de betreffende bank na 1987 heeft de Inspecteur van het bestaan van de rekening en het ontvangen van rente kennis gekregen. Daarmee staat vast dat de Inspecteur bij de primitieve aanslagregeling niet bekend was met de ten name van belanghebbende staande Ecu-rekening. Nu hij daarmee -naar het oordeel van het Hof- redelijkerwijs ook niet bekend had kunnen of moeten zijn is te dezen zowel met betrekking tot het saldo als tot de rente sprake van een nieuw feit.

Het Hof verwerpt voorts belanghebbendes stelling dat de Inspecteur uit de bij de aangifte gevoegde brutowinstcijfers de werkelijke omzet van de horeca-bedrijven kende of had moet kennen. Het Hof acht op grond van de stukken aannemelijk dat belanghebbende, bij diverse contacten met ambtenaren van de Belastingdienst in het begin van de tachtiger jaren, en laatstelijk in 1984 met betrekking tot de omzetbelasting over de jaren 1979 tot en met 1982, naar aanleiding van meerdere gebreken in zijn boekhouding, heeft toegezegd zijn boekhouding in een door de Inspecteur gewenste zin te veranderen. Gegeven de geloofwaardigheid van

toezeggingen van een belastingplichtige of diens gemachtigde, waarvan de Inspecteur in het algemeen moet en in het onderhavige geval ook mocht uitgaan, behoefde de Inspecteur bij de aanslagregeling over het onderhavige jaar, mede in aanmerking genomen dat een goed verzorgde aangifte werd ingediend, geen nader onderzoek naar de juistheid van de berekende brutowinst te doen.

5.4. Vaststaat dat ten name van belanghebbende bij de C-bank in ieder geval van het begin van 1983 tot het najaar van 1987 een Ecu-rekening heeft bestaan waarover belanghebbende de beschikkingsmacht had en tot de rente waarvan belanghebbende was gerechtigd.

Onder deze omstandigheden brengt een redelijke verdeling van de bewijslast mee dat belanghebbende bewijst dat het saldo van de rekening voor hem geen bezitting vormde en dat de rente op de rekening niet door hem is genoten.

Belanghebbende stelt dat hij in de jaren voor 1983 door middel van een tussenpersoon ontvangen geld van een derde ten behoeve en ten gunste van die derde op zijn eigen naam heeft belegd.

Daarvan getuigt de betreffende tussenpersoon U. Het Hof hecht in casu geen geloof aan de verklaringen van belanghebbende en aan de verklaringen van U, zoals hiervoor weergegeven en overigens in de stukken van het geding opgenomen. De betreffende verklaringen wijken in zo sterke mate af van hetgeen in het maatschappelijke c.q. zakelijke verkeer gebruikelijk is, terwijl voor die afwijking geen afdoende motivering wordt gegeven en de verklaringen overigens niet met enig concreet en verifieerbaar gegeven worden gestaafd, dat het Hof ze ongeloofwaardig acht.

Hetgeen belanghebbende verder omtrent zijn stelling heeft aangevoerd is zodanig vaag en onbestemd, en feitelijk zodanig in strijd met hetgeen de fiscale recherche heeft vastgesteld, met name waar het de opheffing van de rekening en de finale afwikkeling ervan betreft, dat belanghebbendes stelling wordt verworpen.

5.5. De rente van het Ecu-deposito is mitsdien terecht in de onderhavige navorderingsaanslag begrepen. De Inspecteur heeft in voornoemde brief van 21 oktober 1994 de berekening van de rentecorrectie niet toegelicht. Nu uit de onder 2.8. vermelde bijlage van het proces-verbaal blijkt dat f 115.145 aan rente op het Ecu-deposito is vergoed dient de correctie tot dat bedrag te worden beperkt. Het belastbare inkomen moet mitsdien met f 14.855 worden verminderd.

5.6.1. Door de Inspecteur is gesteld dat belanghebbende omzet van zijn horeca-bedrijven verzwegen heeft. Over het onderhavige jaar heeft de Inspecteur een correctie op de omzet toegepast van f 614.123. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat de Inspecteur zijn stelling bewijst.

De Inspecteur heeft gemotiveerd gesteld dat de boekhouding in de door de rijksaccountant onderzochte jaren (zie 2.2.)

zodanige gebreken vertoont dat deze moet worden verworpen als grondslag voor de winstbepaling. Enerzijds ontbraken de primaire kasbescheiden, bescheiden betreffende kontante loonbetalingen, en vastleggingen van privé-opnamen uit de diverse kassen van de horeca-bedrijven. Anderzijds hebben kascontroles -althans van gegevens waaruit blijkt dat kascontroles hebben plaatsgevonden- ontbroken, waren (boekhoudkundig) ongebruikelijk hoge kassaldi op de balansdata aanwezig, en werd -als bij een van de horecabedrijven een negatieve kas geconstateerd werd

door de boekhouder- boekhoudkundig compensatie toegepast met de kas van een der andere horecabedrijven.

Ook liet belanghebbende in beginsel door de accountant per periode gelijke bedragen aan loonbetalingen boeken. Voorts leidt de aangegeven omzet tot onbegrijpelijk lage brutowinstpercentages in vergelijking met de in de branche gebruikelijk gerealiseerde brutowinstpercentages. Deze feiten voeren volgens de Inspecteur tot de konklusie dat geen regelmatige boekhouding aanwezig was.

De Inspecteur heeft voorts gemotiveerd gesteld dat voornoemde omstandigheden zich, gezien eerdere controles bij belanghebbende in voorgaande jaren, ook in het onderhavige jaar moeten hebben voorgedaan. Daarbij heeft belanghebbende zijn stelling dat een controlerend ambtenaar accoord is gegaan met een brutowinstpercentage van 60% van de omzetwaarde niet aannemelijk gemaakt.

Belanghebbende heeft de stelling van de Inspecteur dat geen regelmatige boekhouding werd gevoerd onvoldoende weersproken.

De boekhouding van belanghebbende kan mitsdien niet worden aangemerkt als een voldoende betrouwbare grondslag voor de winstberekening, en is derhalve terecht door de Inspecteur verworpen.

5.6.2. Aan de hand van door belanghebbende overgelegde gegevens en vanuit de boekhouding over het onderhavige jaar heeft de Inspecteur een reconstructie gemaakt van de omzet. Daarbij gaat hij uit van een brutowinstpercentage van 200% van de inkooprijzen. De Inspecteur heeft zich daarbij gebaseerd op bij de Belastingdienst aanwezige gegevens van branchegenoten van belanghebbende.

De Inspecteur heeft daarbij evenwel onvoldoende rekening gehouden met het feit dat, naar belanghebbende heeft gesteld en het Hof aannemelijk voorkomt, de horeca-ondernemingen in kwalitatief opzicht in hun sector tot de beste van Nederland behoorden waardoor het door de Inspecteur berekende percentage niet zou behoren te gelden, en dat voor het hamburgerrestaurant een zo hoog brutowinstpercentage niet haalbaar was. Belanghebbende heeft gesteld (blz. 48 en 49 Conclusie van repliek) dat pannekoekenhuizen in het algemeen een brutowinstpercentage behalen van 194 à 233% van de inkoop en cafetaria's, volgens belanghebbende vergelijkbaar met het hamburgerrestaurant, van 138 à 163% van de inkoop.

Het Hof acht aannemelijk dat -zoals de Inspecteur stelt belanghebbende zijn omzet tot een te laag bedrag heeft berekend, doch acht de correctie op die omzet welke de Inspecteur heeft toegepast door hem niet volledig waargemaakt.

Nu de juiste omzet van belanghebbende slechts schattenderwijs kan worden bepaald zal het Hof dit in goede justitie doen. Het gaat daarbij uit van een brutowinstpercentage van de inkoopwaarde van 185% gemiddeld voor de pannekoekenrestaurants en van 150% voor het hamburgerrestaurant. Een hoger percentage is door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt. Anderzijds heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat een lager percentage heeft gegolden. De omzetcorrectie bedraagt alsdan f 454.801.

Deze correctie wordt als volgt berekend:

	inkoopwaarde:	maal:	
- Zaak 1	f 224.973	285%	f 641.173
Verantwoord			f 693.481

Correctie		neg	f 52.308
- Zaak 2	275.728	285%	f 785.824
Verantwoord			f 656.931

Correctie			f 128.893
- Zaak 3	f 298.923	285%	f 851.930
Verantwoord			f 561.524

Correctie			f 290.406
- Zaak 4	f 165.517	250%	f 413.792
Verantwoord			f 325.982

Correctie			f 87.810

Totale correctie f 454.801.

Het bij de onderhavige navorderingsaanslag vastgesteld belastbaar inkomen moet te dezen met f 159.322 (f 614.123 minus f 454.801) worden verminderd.

5.7. Gelet op het vorenoverwogene dient het belastbare inkomen als volgt te worden vastgesteld:

belastbare inkomen volgens primitieve aanslag	f 16.689
bij: omzetcorrectie	f 454.801
rentecorrectie Ecu – rekening	f 115.145

belastbare inkomen	f 586.635

5.8. De Inspecteur heeft gesteld dat hij de navorderingsaanslag en de daarin te begrijpen verhoging van 100%, zonder kwijschelding, telefonisch heeft besproken met de heer R, de toenmalige gemachtigde van belanghebbende, daags voor de betekening van het navorderingsaanslagbiljet. In het dossier van de Inspecteur is een aantekening gemaakt van dat telefoongesprek; op blz. 2 en 3 van het vertoogschrift heeft de Inspecteur het besprokene weergegeven. Het Hof heeft geen reden aan de juistheid van die weergave te twijfelen.

Belanghebbendes stelling dat de gronden waarop de verhoging berustte niet tijdig in bijzonderheden zijn meegedeeld, wordt door het Hof verworpen.

Gelijk hiervoor onder 5.2. overwogen ten aanzien van de enkelvoudige belasting verwerpt het Hof ook ten aanzien van de verhoging belanghebbendes stelling dat bewijs waarop de verhoging is gegrond onrechtmatig is verkregen. Belanghebbende heeft zodanige verkrijging niet aannemelijk gemaakt.

Belanghebbende heeft naar het oordeel van het Hof het bestaan van de Ecu-rekening bewust voor de Inspecteur verzwegen en bewust minder omzet in de

boeken verantwoord dan in werkelijkheid gemaakt werd. Daarmee is het aan de opzet van belanghebbende te wijten dat te weinig belasting is geheven.

Gezien de ernst van het vergrijp, de omstandigheden van het geval, en de omvang van de ontdoken belasting acht het Hof ter zake van de correctie met betrekking tot de Ecu-rekening en ter zake van de omzetcorrectie een verhoging van 100% van de nagevorderde belasting passend en geboden. Gezien het grote tijdsverloop sinds de vergrijpen door belanghebbende zijn begaan matigt het Hof de verhoging tot op 50%. Het Hof heeft bij de beoordeling ter zake van de verhoging geen acht geslagen op het (door de Inspecteur bij brief van 26 juli 1995 -in afschrift- overgelegde) vonnis van de Arrondissementsrechtbank d.d. 25 juli 1995.

Hieraan doet niet af dat de verhoging voorzover deze betrekking heeft op de correctie met betrekking tot de Ecu-rekening mogelijk op grond van artikel 18, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zal vervallen.

6. Proceskosten

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen tot vergoeding van proceskosten op de voet van artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

De aanwezige samenhang tussen de zaken met kenmerk 90/0283, 90/5959, 90/5960 en 91/6613 wordt hierbij in aanmerking genomen. Gelet op het Besluit proceskosten fiscale procedures worden de kosten vastgesteld op f 8.520, te weten f 710 vermenigvuldigd met 4 punten voor proceshandelingen, met 2 als wegingsfactor, en met 1,5 in verband met de samenhang.

7. Beslissing

Het Hof

- vermindert de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen van f 586.635 met een verhoging van 100%,
- vernietigt het kwijtscheldingsbesluit van de Inspecteur,
- verleent kwijtschelding van de verhoging tot op een bedrag berekend op 50% van nagevorderde belasting,
- veroordeelt de Inspecteur tot vergoeding aan belanghebbende van f 8.520 aan proceskosten en wijst de Staat aan dit bedrag aan belanghebbende te voldoen,
- gelast de Inspecteur het griffierecht ad f 75 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld op 13 februari 1996 door Mrs Smit, Schaap en Kwantes, in tegenwoordigheid van Mr Geel-Cieraad als griffier. De beslissing is op die datum ter openbare terechtzitting uitgesproken.

Geel-Cieraad

Smit

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