



Rapport

Datum: 28 juli 2000

Rapportnummer: 2000/256

Klacht

Op 28 januari 2000 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer S. te Doorwerth, ingediend door mr. J.H. Sassen, advocaat te Arnhem, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord te Zwolle.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

Op grond van de namens verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord te Zwolle in zijn beschikking van 11 november 1999 verzoekers beroep heeft afgewezen tegen de beslissing van de ontvanger van de Belastingdienst/Ondernemingen Arnhem om hem geen uitstel van betaling te verlenen.

Achtergrond

1. Invorderingswet 1990 (Wet van 30 mei 1990, Stb. 221)

Artikel 25, eerste lid:

"De ontvanger kan onder door hem te stellen voorwaarden aan een belastingschuldige voor een bepaalde tijd bij beschikking uitstel van betaling verlenen. Gedurende het uitstel vangt de dwanginvordering niet aan, dan wel wordt deze geschorst."

2. Leidraad Invordering 1990 (Resolutie van 25 juni 1990 van de Staatssecretaris van Financiën, nr. AFZ90/1990)

Artikel 25, § 1, punt 16

"Uitstel van betaling kan worden verleend, nadat beslag is gelegd of door de belastingschuldige of een derde zekerheid is gesteld."

Artikel 25, § 2, punt 3:

"In het algemeen wordt, ongeacht de hoogte van het bestreden bedrag, onder door de ontvanger te stellen voorwaarden gunstig beslist op een verzoek om uitstel van betaling in verband met een tijdig gemotiveerd bezwaarschrift. De toewijzende beslissing strekt zich niet verder uit dan tot het bestreden bedrag.

(...)

Uiteraard kan de ontvanger voor de betwiste belastingschuld zekerheid verlangen, zoals bedoeld in § 1, lid 16, hiervoor."

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. Verzoeker berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Op 19 mei 1998 deed het gerechtshof Arnhem uitspraak op een door verzoeker ingesteld beroep. Het beroep was gericht tegen de uitspraak van de Belastingdienst/Ondernemingen Arnhem (hierna: de Belastingdienst) op een bezwaarschrift tegen de navorderingsaanslag inkomstenbelasting 1990 die de Belastingdienst aan verzoeker had opgelegd. Het gerechtshof overwoog het volgende:

"...2. Feiten

Het Hof stelt op grond van de stukken en het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil dan wel door één der partijen gesteld en door de wederpartij niet weersproken de volgende feiten vast.

2.1. Belanghebbende was in de periode 1 januari 1982 tot 1 augustus 1985 verkoper voor een groot Nederlands concern. Hij had zijn werkterrein onder meer in de Oostbloklanden.

In augustus 1985 is hij ontslagen en heeft hij een adviesbureau opgericht.

2.2. In de jaren 1982 tot en met september 1986 waren op ten name van belanghebbende staande rekeningen bij een aantal banken in Duitsland banksaldi en beleggingen aanwezig. Per 31 december 1985 bedroeg het vermogen op een deze rekeningen DM 922.458,95.

2.3. De bankbescheiden (afschriften, rekeningoverzichten en beleggingsoverzichten) werden door de banken verzonden naar het adres van belanghebbende's in Duitsland

wonende dochter. Deze bescheiden werden op dat adres bewaard in gesloten enveloppen waarop belanghebbende en zijn dochter als adressanten werden vermeld en zijn door de Duitse fiscus op 3 september 1986 aldaar in beslag genomen in het kader van een strafrechtelijk onderzoek wegens belastingfraude tegen belanghebbende's schoonzoons (...).

2.4. Na de beslaglegging is het totaalbedrag aan bij de Duitse banken ondergebracht vermogen overgeboekt naar een door belanghebbende op naam van (...) geopende rekening in Zwitserland, welke rekening volledig aan belanghebbende ter beschikking stond.

Kort na deze overboeking is het totaalbedrag door belanghebbende in contanten opgenomen.

(...)

3.1. Volgens partijen is aan het Hof, na herstel ter zitting door belanghebbende van de door hem in het beroepschrift gegeven geschilsomschrijving, ter beoordeling het antwoord op de volgende vragen:

-Is de inspecteur er terecht van uit gegaan dat belanghebbende in 1990 over een niet aangegeven vermogen van f 1.038.000,- beschikte en dat hij daaruit een bedrag van f 83.040,- aan inkomsten heeft genoten, en zo ja,

-is de verhoging terecht opgelegd?

(...)

4.3. De inspecteur heeft uit de vanuit Duitsland toegezonden bescheiden en het daarna volgende onderzoek de conclusie getrokken dat het in 1986 door belanghebbende in contanten opgenomen bedrag volledig aan hemzelf ten goede is gekomen en dat hij, nu hij niet aannemelijk heeft gemaakt dat dit vermogen tussen 1986 en 1991 is verteerd,

per 1 januari 1991 nog steeds over dat bedrag aan vermogen beschikt.

4.4. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat hij weliswaar tot in het jaar 1986 over de rekeningen heeft beschikt, doch dat hij de daarop voorkomende saldi in bewaring hield voor -blijkens het controlerapport- een voor hem onbekend persoon uit Polen of -gelet op hetgeen in de motivering van het beroepschrift is opgemerkt- voor twee hem onbekende Polen aan wie hij later -via kennelijk door hen aangewezen vertegenwoordigers- na opnemings van het bedrag in contanten het bedrag ook weer heeft terugbetaald, zodat hij per 1 januari 1991 niet meer beschikte over meer belastbaar vermogen dan door hem is aangegeven.

(...)

4.7. Het Hof acht door de inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt en het heeft ter zitting ook de overtuiging bekomen dat het in 1986 in Zwitserland in contanten opgenomen bedrag aan belanghebbende persoonlijk ten goede is gekomen. Het Hof heeft daarbij gelet op het hiervoor (...) overwogene en in aanmerking genomen dat het onvoorstelbaar is dat iemand als belanghebbende zich, indien zijn beweringen juist zijn, niet op één of andere wijze van -ook na een groot aantal jaren nog deugdelijke- rugdekking zou hebben voorzien. Door aldus te handelen moet de bewijsnood waarin hij thans is komen te verkeren volledig voor zijn risico komen. Het ligt op zijn weg -nu hij de partij is die daartoe in dit geval tevens het beste in staat is- bewijs bij te brengen voor de stelling dat het hem in 1986 ter beschikking staande vermogen hem niet, of niet meer in die omvang, toebehoort. Belanghebbende heeft dienaangaande geen enkel gemotiveerd subsidiair verweer gevoerd, zodat ervan moet worden uitgegaan dat hem op 1 januari 1991 tenminste ter beschikking heeft gestaan DM 922.000,- x f 1,266 = f 1.038.000,- (afgerond). De inspecteur is voor het jaar 1990 ervan uitgegaan dat belanghebbende van dat vermogen een rente heeft getrokken van 8% en daarom de inkomsten uit vermogen gesteld op f 83.040,-. Belanghebbende heeft subsidiair geen verweer gevoerd tegen de veronderstelling dat rente is genoten en dat die rente minimaal 8% is geweest. Het Hof zal de inspecteur daarin dan ook volgen.

(...)

4.11 Belanghebbende had per 1 januari 1991 -gelet op hiervoor (...) overwogene- een groot vermogen, waarvan hij willens en wetens geen aangifte heeft gedaan en waardoor aanvankelijk een aanzienlijk bedrag aan vermogensbelasting niet is geheven. Onder deze omstandigheden is sprake van een opzettelijk gedane onjuiste aangifte. De inspecteur heeft derhalve terecht de in de navorderingsaanslag begrepen belasting met 100% verhoogd..."

Het beroep in cassatie dat verzoeker tegen de uitspraak van het gerechtshof instelde, werd door de Hoge Raad bij arrest van 16 juni 1999 verworpen.

2. In een brief van 22 september 1999 schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst het volgende:

"...(X; N.o.) heeft namens (verzoeker; N.o.) beroep ingesteld tegen de uitspraken inzake de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991, 1992 en 1993 en de aanslagen inkomstenbelasting 1994, 1995 en 1996 en de daarmee corresponderende navorderingsaanslagen en aanslagen vermogensbelasting 1992/1997.

(Verzoeker; N.o.) heeft mij verzocht de behandeling van de beroepen inzake inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992 over te nemen en voort te zetten.

De beroepen betreffende de overige jaren worden ingetrokken (...).

(Verzoeker; N.o.) heeft mij tevens verzocht de zaak voor te leggen aan het Europese Hof van de Rechten van de Mens te Straatsburg.

Wat betreft de bewijslast met betrekking tot de verhoging is van een onjuiste maatstaf uitgegaan.

In tegenstelling tot de heffing hebt u voor wat betreft de verhoging de volledige bewijslast niet alleen van de opzet en/of grove schuld doch ook voor wat betreft het feitencomplex. Het Hof heeft daarentegen de bewijslevering voor wat betreft de verhoging ontleend aan die inzake de heffing, waarbij de bewijslast geheel bij cliënt is gelegd.

Aldus komt de procedure inzake de verhoging in strijd met het fair trial beginsel van artikel 6 EVRM..."

3. Eveneens op 22 september 1999 schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst het volgende:

"...Ik verzoek u terzake van de aanslagen inkomstenbelasting 1991 en volgende jaren resp. vermogensbelasting 1992 en volgende jaren uitstel van betaling te verlenen, totdat inzake IB 1991 en VB 1992 door de belastingrechter onherroepelijk zal zijn beslist.

Terzake van de invordering van de aanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 verzoek ik u de nodige prudentie te betrachten, omdat reeds de procedure inzake de verhoging zowel in strijd is gekomen met art. 6 EVRM als art. 8 IVBPR..."

4. De Belastingdienst antwoordde met een brief van 28 september 1999. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...

Met betrekking tot de beroepschriften tegen de aanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 heeft de Hoge Raad reeds uitspraak gedaan waarbij het beroep werd afgewezen.

De overige jaren zouden conform aan de uitspraak van de Hoge Raad worden afgewikkeld.

Voorzover ik uit uw brief (van 22 september 1999, opgenomen onder 2.; N.o.) kan opmaken, maakt u bezwaar tegen de opgelegde verhoging.

De opgelegde bedragen aan belasting dienen derhalve voldaan te worden.

Aangezien voor de verschuldigde bedragen geen zekerheid kan worden gesteld en uw verzoek mijns inziens alleen gericht is op het verkrijgen van uitstel deel ik mede dat ik hiermee niet akkoord kan gaan.

Uw verzoek wordt hierbij dan ook afgewezen..."

5. In een brief van 1 oktober 1999, gericht aan de Belastingdienst tekende verzoekers gemachtigde beroep aan tegen de beslissing van de Belastingdienst. Hij schreef het volgende:

"...Mij is niet gebleken van een afspraak, ten gevolge waarvan het (verzoeker; N.o.) niet meer mogelijk zou zijn de kwestie opnieuw aan de belastingrechter voor te leggen.

(...)

In het belastingprocesrecht ontbreekt een tweede feitelijke instantie. Het beroep inzake inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992 zal door cliënt worden benut als een soort van herkansing.

Van een echt hoger beroep kan niet worden gesproken, nu geprocedeerd moet worden bij hetzelfde Hof.

Er blijft mitsdien een schending van artikel 14 IVBPR, terzake waarvan ik namens cliënt alle rechten jegens de Staat der Nederlanden moet reserveren.

Uit mijn brief (...) van 22 september jl. volgt dat ook voor de heffing herkansing wordt beproefd.

Tegen de afwijzing van het verzoek om uitstel van betaling maak ik hierbij bezwaar..."

6. Op het beroep werd met dagtekening 11 november 1999 uitspraak gedaan door de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord (hierna: de Directie). De Directie wees het beroep af en overwoog daartoe het volgende:

"...In artikel 25, § 2, lid 3 juncto artikel 25, § 1, lid 16 van de Leidraad Invordering 1990 is bepaald dat de ontvanger (ongeclausuleerd) zekerheid kan verlangen als om uitstel van betaling wordt verzocht in verband met de behandeling van een bezwaar- of beroepschrift, gericht tegen de hoogte van de opgelegde aanslagen. U geeft aan dat voor de aanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 de formele rechtsgang inmiddels is doorlopen, maar dat u van zins bent om deze zaak (eventueel) voor te leggen aan de Europese rechter.

Gelet op het voorgaande bestaat er aanleiding om uitstel van betaling te verlenen indien en voor zover er voldoende zekerheid wordt gesteld. Voor zover geen of niet voldoende zekerheid wordt gesteld, staat het de ontvanger vrij om zich zekerheid te verschaffen.

Omdat door uw cliënt tot op heden geen zekerheid werd gesteld, heeft de ontvanger het verzoek om uitstel van betaling terecht afgewezen...'

7. Gedagtekend 13 januari 2000 zond verzoeker een nadere motivering van het door hem ingestelde beroep tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992 naar het gerechtshof Arnhem. In deze nadere motivering betoogt verzoeker in de eerste plaats dat het ontbreken van een tweede feitelijke instantie in het fiscale procesrecht, zeker ten aanzien van de toegepaste bestuurlijke boete, strijd oplevert met bepalingen van internationale verdragen. Verzoeker gaat in op de door het gerechtshof gehanteerde bewijsmethodiek. Voorts herhaalt verzoeker in een uitgebreid relaas de feiten ter ondersteuning van zijn stelling dat hij de opgenomen gelden heeft afgedragen aan een of meer Polen.

8. Gedagtekend 23 februari 2000 diende verzoeker een klaagschrift ("Application") in bij het Europese Hof van de Rechten van de Mens. In de application neemt verzoeker het standpunt in dat zowel de navordering van inkomstenbelasting en vermogensbelasting als de bestuurlijke boete in strijd zijn met bepalingen van internationaal recht omdat beide slechts zijn gebaseerd op het vermoeden dat verzoeker nog de beschikking heeft over de opgenomen gelden.

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtoomschrijving onder klacht. In het verzoekschrift stelde verzoekers gemachtigde nog het volgende:

"...De zaak draait om het volgende:

Cliënt stelt - en volhardt daarin - dat hij tot november 1986 bij banken in Duitsland onder eigen naam en in Basel onder gefingeerde naam gelden beheerde voor derden van Poolse nationaliteit, welke gelden hij alstoen onder opheffing van de betrokken rekeningen aan hen heeft afgedragen.

De inspecteur Belastingdienst Ondernemingen Arnhem stelt zich op het standpunt dat de geldende rente-inkomsten daaruit aan cliënt toekwamen en dat cliënt geacht moet worden in 1990 en volgende jaren nog de beschikkingsmacht over deze gelden te bezitten en daaruit rente inkomsten te genieten - tenzij cliënt het tegendeel bewijst.

Terzake van de aanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 heeft cliënt destijds beroep ingesteld. Hij is in het ongelijk gesteld door het Hof en de Hoge Raad heeft de uitspraken van het Hof bevestigd.

Cliënt zoekt thans voor de aanslagen inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992 de mogelijkheid van "herkansing" als een soort verkapt hoger beroep.

In deze herkansing heeft cliënt een aanvullend uitgebreid feitenrelaas gegeven. Bij de motivering is overgelegd een verklaring van zijn toenmalige werkgever waarbij een zeer positief oordeel wordt gegeven omtrent zijn persoon voor wat betreft betrouwbaarheid en onkreukbaarheid (...).

Dit is van belang omdat de bewijslevering ten nadele van cliënt in deze zaak flinterdun is. Zij berust immers louter op een vermoeden, dat door cliënt weerlegd zou moeten worden. Er is geen enkel direct bewijs voorhanden dat cliënt anno 1990 en volgende jaren nog over de beweerde gelden zal beschikken.

Voor wat betreft de heffing stelde de inspecteur dat het gegaan kon zijn zoals cliënt stelde, doch dat het ook gegaan kon zijn zoals hij, inspecteur, stelde. De inspecteur acht zijn lezing de meest waarschijnlijke en cliënt gehouden om het tegendeel aannemelijk te maken. Omdat we praten over feiten die zich 14 jaar en langer geleden hebben voorgedaan, verkeert cliënt in grote bewijsnood. Alles hangt af van de aannemelijkheid van zijn verhaal.

In de uitspraken van het Hof werd cliënt destijds ook geconfronteerd met opvattingen van het Hof omtrent de waarschijnlijkheid van zijn verhaal, die hij in cassatie onmogelijk kon weerleggen als te zeer verweven met de feiten - waarin de Hoge Raad niet kon treden. Eerst in de tweede ronde kan hij deze opvattingen tegenspreken en weerleggen.

Voor wat betreft de opgelegde verhogingen is er regelrecht strijd met artikel 6 EVRM. Het vermoeden van onschuld wordt vervangen door het vermoeden van schuld, te weerleggen door cliënt.

De zaak is inmiddels ook voorgelegd aan het Europees Hof van de Rechten van de Mens. De Application kan binnenkort worden ingediend.

(...)

Hij is financieel niet in staat zekerheid te verschaffen, zoals de ontvanger verlangt. De ontvanger heeft cliënt al uitgewonnen voor reeds gestelde zekerheden. De ontvanger zoekt thans verhaal op cliënt's pensioenuitkering en wenst de afloop van de thans aanhangige procedures niet af te wachten..."

C. Standpunt Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord

In reactie op de klacht liet de Directie het volgende weten:

"...Vooropgesteld moet worden dat de totstandkoming van de aanslagen bij de ontvanger, noch bij de directeur een punt van discussie kan zijn. Indien men bezwaren heeft tegen de hoogte van de opgelegde aanslagen geldt daarvoor een gesloten rechtssysteem (bezwaar bij de inspecteur, beroep bij het Hof en beroep in cassatie bij de Hoge Raad). De "innerlijke

waarde" van de aanslagen wordt door ontvanger en directeur uitdrukkelijk niet getoetst. De klacht heeft hierop (blijkbaar) ook geen betrekking, In het vervolg van deze brief ga ik daar dan ook niet nader op in.

In het algemeen wordt, ongeacht de hoogte van het bestreden bedrag, *onder door de ontvanger te stellen voorwaarden* gunstig beslist op een verzoek om uitstel van betaling in verband met een tijdig gemotiveerd bezwaarschrift (of beroepschrift). Uiteraard kan de ontvanger voor de betwiste schuld zekerheid verlangen etc. (artikel 25, par. 2, lid 3 van de Leidraad Invordering 1990). Indien bezwaren onder de aandacht van andere instanties worden gebracht (zoals bijvoorbeeld het Ministerie van Financiën, de Nationale ombudsman, H.M. de Koningin enz.) geldt in beginsel het uitgangspunt zoals hiervoor omschreven (artikel 25, par. 1, lid 1, van de Leidraad Invordering 1990). Hoewel het Europees Hof voor de Rechten van de Mens niet met name wordt genoemd, zou verondersteld kunnen worden dat hiervoor hetzelfde geldt. In beginsel worden geen onherroepelijke invorderingsmaatregelen genomen als op een ingediend bezwaar-, beroep-, of verzoekschrift nog niet is beslist.

Als toestemming van het Ministerie van Financiën is verkregen, mogen wel onherroepelijke invorderingsmaatregelen worden genomen. Van de ontvanger van de Belastingdienst/Ondernemingen Arnhem heb ik begrepen dat in de onderhavige kwestie overleg met het Ministerie van Financiën heeft plaatsgevonden.

Uit het ter zake bepaalde in de Leidraad Invordering 1990 blijkt dat onder alle omstandigheden de ontvanger ongeclausuleerd zekerheid kan verlangen alvorens uitstel van betaling te verlenen. Hoewel deze voorwaarde door de ontvanger niet is genoemd in zijn beschikking, is dat motiveringsgebrek door de directeur hersteld in zijn beslissing van 11 november 1999.

Hoewel formeel niet van belang, speelt in deze kwestie mee, dat voor één of meer aanslagen de formele (Nederlandse) procedure is doorlopen. Diverse aanslagen zijn daardoor inmiddels behoorlijk gedateerd. Het is in dat licht gezien begrijpelijk dat de ontvanger over is gegaan tot het treffen van invorderingsmaatregelen. Mede gelet op de beschikking van de directeur en het overleg met het Ministerie kan daarom niet gesteld worden dat de ontvanger onrechtmatig of onbehoorlijk zou hebben gehandeld. Als antwoord op de vraag welk belang zich daarnaast verzette tegen het verlenen van uitstel van betaling kan tevens worden gesteld dat met het verstrijken van de tijd, de verhaalsmogelijkheden (blijkbaar) afnemen. Belastingsschuldige stelt immers dat hij de opgelegde aanslagen niet kan voldoen. Overigens was uitstel mogelijk geweest onder de voorwaarde van voldoende zekerstelling..."

Beoordeling

1. Verzoeker was tot 1985 verkoper voor een groot Nederlands bedrijf. Zijn werkterrein bestond onder meer uit de Oostbloklanden.

2. De Belastingdienst/Ondernemingen Arnhem (hierna: de Belastingdienst) heeft aan verzoeker navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1990, 1991, 1992 en 1993 en vermogensbelasting 1991, 1992, 1993 en 1994 opgelegd. De navorderingsaanslagen zijn verhoogd met een bestuurlijke boete van 100%. De aanleiding om deze navorderingsaanslagen op te leggen was voor de Belastingdienst gelegen in bescheiden die hem vanuit Duitsland werden toegezonden en waaruit bleek dat verzoeker tot september 1986 bankrekeningen en beleggingen in Duitsland had aangehouden. De rekeningen zijn in 1986 opgeheven en het saldo ervan is overgemaakt naar een door verzoeker op een andere naam geopende rekening in Zwitserland welke rekening volledig aan verzoeker ter beschikking stond. Kort daarna is ook deze rekening opgeheven en is het saldo door verzoeker in contanten opgenomen. Het saldo bedroeg per 31 december 1985 DM 922.458,95. Uit de toegezonden bescheiden en uit een naar aanleiding daarvan ingesteld onderzoek heeft de Belastingdienst de conclusie getrokken dat het bedrag van deze rekeningen na 1986 nog in verzoekers bezit was en dat hij daarvan renteopbrengsten genoot.

Ook bij het opleggen van de aanslagen inkomstenbelasting en vermogensbelasting over de jaren na die waarover een navorderingsaanslag werd opgelegd, hield de Belastingdienst rekening met het vermogen en de daaruit voortvloeiende renteopbrengsten.

3. Verzoeker heeft tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 bezwaar en daarna beroep bij de belastingrechter aangetekend. In deze procedures stelde verzoeker dat de bedragen op de betrokken bankrekeningen hem nimmer hadden toebehoord. Hij had, aldus verzoeker, de rekeningen geopend op verzoek van een of meer Polen om daarop geld voor hen te beheren. Na opheffing van de rekening in Zwitserland in 1986 had hij, aldus verzoekers betoog, het geld weer aan hen of hun vertegenwoordigers afgedragen.

Het gerechtshof heeft in zijn uitspraken in beide procedures de afwijzende uitspraak van de Belastingdienst op de bezwaarschriften bevestigd. Het gerechtshof achtte door de Belastingdienst voldoende aannemelijk gemaakt dat het bedrag van de rekeningen aan verzoeker persoonlijk ten goede was gekomen. Verzoekers beroep in cassatie werd door de Hoge Raad verworpen.

4. Na de voor hem negatieve uitspraken in de procedures tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 heeft verzoeker ook beroep aangetekend tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992. In deze procedures bestrijdt verzoeker opnieuw de bijtelling van het vermogen voor de vermogensbelasting en de rente voor de inkomstenbelasting.

Verzoeker verzocht voorts op 22 september 1999 in verband met de ingediende beroepschriften tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992 aan de Belastingdienst om uitstel van betaling voor de (navorderings-)aanslagen inkomstenbelasting 1991 en volgende jaren en vermogensbelasting 1992 en volgende jaren. Voor de invordering van de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 verzocht verzoeker de Belastingdienst om "de nodige prudentie" te betrachten. Verzoeker beriep zich daarbij op de strijdigheid van de opgelegde bestuurlijke boetes met verdragsbepalingen waaronder artikel 6 EVRM.

De Belastingdienst wees het verzoek om uitstel van betaling af. De Belastingdienst beriep zich er daarbij onder meer op dat verzoeker voor de verschuldigde bedragen geen zekerheid kon stellen.

Tegen de afwijzing van het verzoek om uitstel van betaling tekende verzoeker administratief beroep aan bij de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord te Zwolle (hierna: de Directie). De Directie wees het beroep op 11 november 1999 af. In haar uitspraak stelde de Directie dat er aanleiding bestond om uitstel van betaling te verlenen "indien en voor zover er voldoende zekerheid wordt gesteld". De Directie oordeelde dat de Belastingdienst het verzoek om uitstel van betaling terecht had afgewezen omdat door verzoeker geen zekerheid werd gesteld.

5. Verzoeker klaagt er over dat de Directie zijn beroep tegen de afwijzende beslissing van de Belastingdienst op zijn verzoek om uitstel van betaling heeft afgewezen. Verzoeker stelt dat het beroep tegen de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992 moet worden gezien als een soort verkapt hoger beroep. Verzoeker voert daarvoor aan dat er alle aanleiding is voor een heroverweging van de rechterlijke beslissingen inzake de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1990 en vermogensbelasting 1991 omdat het bewijs in die procedures, aldus verzoeker, flinterdun is en uitsluitend is gebaseerd op het vermoeden dat hij de betrokken gelden nog in zijn bezit heeft en daaruit rente-inkomsten geniet.

6. De Directie stelt zich op het standpunt dat de Leidraad Invordering 1990 de Belastingdienst de mogelijkheid biedt ongeclausuleerd zekerheid te verlangen alvorens uitstel van betaling te verlenen.

De Belastingdienst heeft volgens de Directie niet onrechtmatig of onbehoorlijk gehandeld door aan het gevraagde uitstel de voorwaarde van zekerheidsstelling te verbinden en het uitstel te weigeren en de invordering voort te zetten nu verzoeker aan de gevraagde zekerheidsstelling niet voldoet.

7. Het verzoek van 22 september 1999 om uitstel van betaling van verzoeker had betrekking op de (navorderings-)aanslagen inkomstenbelasting 1991 en volgende jaren en

de (navorderings-)aanslagen vermogensbelasting over de daarmee corresponderende jaren. Blijkens het schrijven van verzoeker van eveneens 22 september 1999 aan de Belastingdienst waren op dat moment ook al de aanslagen tot en met 1996 voor de inkomstenbelasting en aanslagen tot en met 1997 voor de vermogensbelasting opgelegd, zodat het verzoek om uitstel van betaling betrekking had op de aanslagen over tenminste zes jaar. De aanslagen betroffen elk jaar de heffing van inkomstenbelasting over een bedrag aan rente van ruim f 80.000 en van vermogensbelasting over een bedrag van ruim één miljoen gulden.

Ingevolge het bepaalde in artikel 25, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 kan de ontvanger van de Belastingdienst voorwaarden stellen aan door hem te verlenen uitstel van betaling. In de Leidraad Invordering 1990 wordt in dit verband met name gesproken van de mogelijkheid om zekerheid te vragen (zie achtergrond, onder 1. en 2.).

Gelet op de hoogte van de bedragen waarover belasting is nagevorderd en de daaruit voortvloeiende hoogte van de belastingschuld over de reeks van zes jaren waarop het verzoek om uitstel van betaling betrekking had, is het op zich te billijken dat de Belastingdienst aan het verlenen van uitstel de voorwaarde van het stellen van zekerheid verbond.

8. Dit neemt niet weg dat de Belastingdienst zich wel diende af te vragen of hij in verzoekers geval in redelijkheid aan zijn eis tot het stellen van zekerheid kon vasthouden. Verzoeker stelt immers dat hij niet in staat is de door de Belastingdienst gevraagde zekerheid te bieden omdat hij naar zijn zeggen nog slechts kan beschikken over een pensioenuitkering. Andere vermogensbestanddelen zijn volgens hem al door de Belastingdienst uitgewonnen. Uitgaande van de juistheid van deze stellingen van verzoeker zou het vasthouden door de Belastingdienst aan de eis van zekerheid uitsluitend tot effect hebben dat het gevraagde uitstel van betaling niet kan worden geëffectueerd, hoewel tot het verlenen daarvan blijkens de uitspraak van de Directie op verzoekers beroepschrift wel aanleiding bestond.

9. De Belastingdienst heeft steeds het standpunt ingenomen dat verzoeker nog de beschikking heeft over het vermogen dat tot 1986 op de in Duitsland aangehouden bankrekeningen stond en is daarin uitdrukkelijk bevestigd door de uitspraak van het gerechtshof Arnhem van 19 mei 1998. In die uitspraak heeft het gerechtshof immers overwogen: "Het Hof acht door de inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt en heeft ter zitting ook de overtuiging bekomen dat het in 1986 in Zwitserland in contanten opgenomen bedrag aan belanghebbende persoonlijk ten goede is gekomen" en: "Het ligt op (verzoekers; N.o.) weg - nu hij de partij is die daartoe in dit geval tevens het beste in staat is - bewijs bij te brengen voor de stelling dat het hem in 1986 ter beschikking staande vermogen hem niet, of niet meer in die omvang, toebehoort. Belanghebbende heeft dienaangaande geen enkel gemotiveerd subsidiair verweer gevoerd, zodat ervan moet worden uitgegaan dat hem op 1 januari 1991 ten minste ter beschikking heeft gestaan DM

922.000,-- x f 1.266 = f 1.038.000,-- (afgerond)." Verzoekers beroep in cassatie tegen deze uitspraak is door de Hoge Raad verworpen.

Gelet op deze uitkomst van de gevoerde procedure kon de Belastingdienst zich in redelijkheid op het standpunt stellen dat van een onvermogen van verzoeker om zekerheid te stellen geen sprake was. De Belastingdienst heeft dan ook niet onredelijk gehandeld door aan het verlenen van uitstel de voorwaarde van zekerheid te verbinden en de Directie heeft niet onjuist gehandeld door verzoekers beroep tegen de beslissing van de Belastingdienst af te wijzen. Hierbij wordt opgemerkt dat de Belastingdienst en de Directie bij hun beslissing op het verzoek om uitstel geen rekening konden houden met de inhoud van het verzoekschrift in de procedure voor het Europese Hof van de Rechten van de Mens en met de inhoud van de nadere motivering in de procedure voor het gerechtshof Arnhem inzake de navorderingsaanslagen inkomstenbelasting 1991 en vermogensbelasting 1992, aangezien beide stukken eerst zijn opgemaakt na de beslissingen van de Belastingdienst en de Directie op het verzoek om uitstel van betaling.

10. Voor zover verzoeker er evenwel over bedoelt te klagen dat de beslissing van de Directie op verzoekers beroep er toe leidt dat de Belastingdienst de invordering van de (navorderings-)aanslagen inkomstenbelasting en vermogensbelasting waarvoor uitstel van betaling werd gevraagd, kan en zal voortzetten ondanks hetgeen door hem naar voren is gebracht in de met dagtekening 13 januari 2000 bij het gerechtshof ingediende nadere motivering en ondanks het inmiddels opgemaakte verzoekschrift in de procedure voor het Europese Hof van de Rechten van de Mens, wordt onder verwijzing naar hetgeen over de inhoud van beide stukken is vermeld bij **A. FEITEN**, onder 7. en 8., het volgende opgemerkt.

Verzoeker heeft de Belastingdienst of de Directie niet gevraagd om herziening van de eerder genomen beslissing met een beroep op dergelijke nieuwe feiten of omstandigheden. Voorts brengt verzoeker noch in de nadere motivering noch in het verzoekschrift dusdanige nieuwe feiten en omstandigheden naar voren dat de Belastingdienst en de Directie zich reeds op grond daarvan gedwongen moesten voelen bij het stellen van de eis van zekerheid het standpunt te verlaten dat verzoeker nog de beschikking had over de in 1986 opgenomen middelen.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Directie Ondernemingen Noord te Zwolle, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.