

## **De inspecteur is het bestuursorgaan dat de op de zaak betrekking hebbende stukken over moet leggen. Geen verplichting voor de inspecteur om steeds he...**

HR 25-06-2021, ECLI:NL:HR:2021:995, m.nt. G.J.M.E. de Bont

### **Essentie**

**De inspecteur is het bestuursorgaan dat de op de zaak betrekking hebbende stukken over moet leggen. Geen verplichting voor de inspecteur om steeds het volledige strafdossier op te vragen**

### **Samenvatting**

*Belanghebbende is strafrechtelijk veroordeeld voor fraude met een gastouderbureau. Op basis van stukken uit het FIOD-dossier die aan de Inspecteur ter beschikking zijn gesteld, zijn aan belanghebbende navorderingsaanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd. Volgens belanghebbende moet de Inspecteur in de procedure over deze aanslagen het volledige strafdossier als op de zaak betrekking hebbend stuk overleggen. Het Hof heeft dit standpunt van belanghebbende verworpen.*

*HR: Het bestuursorgaan is gehouden de op de zaak betrekking hebbende stukken over te leggen. Onder bestuursorgaan wordt in dit verband verstaan de inspecteur en niet de Belastingdienst in zijn geheel, inclusief de FIOD. De over te leggen stukken kunnen ook stukken betreffen die afkomstig zijn van andere organisatieonderdelen van de Belastingdienst (zoals de FIOD) of van buiten de Belastingdienst, mits deze stukken de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (resterende) geschilpunten (vgl. HR, BNB 2014/186\*). Bij stukken uit een strafdossier dat is opgesteld door medewerkers van de FIOD zal voor elk stuk afzonderlijk moeten worden beoordeeld of aan de hiervoor vermelde voorwaarden is voldaan. Het zorgvuldigheidsbeginsel en het beginsel van een evenredige belangenafweging brengen niet mee dat de inspecteur steeds gehouden is het volledige strafdossier bij de officier van justitie op te vragen.*

### **Uitspraak**

#### **ARREST**

in de zaak van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 15 mei 2019, nrs. BK-18/00802 en BK-18/00803, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR 17/1413 en SGR 17/1414) betreffende aan belanghebbende over de jaren 2012 en 2013 opgelegde navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven boetebeschikkingen, de over het jaar 2012 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet, de voor het jaar 2013 opgelegde aanslag in de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet, alsmede de bij al die belastingaanslagen gegeven beschikkingen inzake belastingrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

#### **1. Geding in cassatie**

Belanghebbende, vertegenwoordigd door L.C. de Jager, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

#### **2. Beoordeling van de middelen**

##### **2.1**

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

### 2.1.1

Naar aanleiding van de bevindingen uit een door de Belastingdienst ingestelde controle bij een gastouderbureau (hierna: het gastouderbureau) zijn medewerkers van de FIOD in 2014 een strafrechtelijk onderzoek gestart naar belanghebbende in verband met een vermoeden van fraude door het gastouderbureau, dat van 29 november 2010 tot 1 januari 2014 op naam stond van de dochter van belanghebbende.

### 2.1.2

Volgens de uitkomsten van het strafrechtelijk onderzoek zijn, doorgaans door belanghebbende of met behulp van belanghebbende, onjuiste aanvragen voor toekenning van kinderopvangtoeslag ingediend. Daarbij werden de bankrekeningen van het gastouderbureau en van een onderneming (vennootschap onder firma) van de zoon en de dochter van belanghebbende gebruikt. Belanghebbende is bij onherroepelijk geworden vonnis van 22 januari 2016 door de strafrechter veroordeeld voor het medeplegen van oplichting van de Belastingdienst, het medeplegen van valsheid in geschrift, het medeplegen van het plegen van witwassen een gewoonte te maken, en het deelnemen aan een organisatie die tot oogmerk heeft het plegen van misdrijven.

### 2.1.3

Bij brief van 13 mei 2015 heeft de Inspecteur op grond van onder meer artikel 55 AWR de Officier van Justitie verzocht gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek naar belanghebbende beschikbaar te stellen en toestemming te verlenen deze gegevens te gebruiken voor de belastingheffing. De Officier van Justitie heeft de brief voor akkoord getekend.

### 2.1.4

De onderhavige (navorderings)aanslagen zijn mede gebaseerd op de stukken uit het strafrechtelijk onderzoek naar belanghebbende die de Officier van Justitie naar aanleiding van het hiervoor in 2.1.3 bedoelde verzoek aan de Inspecteur ter beschikking heeft gesteld.

### 2.2.1

Belanghebbende heeft voor het Hof betoogd dat de Inspecteur het bepaalde in artikel 8:42, lid 1, Awb heeft geschonden, omdat hij niet het volledige strafdossier, inclusief alle overzichtsprocessen-verbaal en alle processen-verbaal van verhoren, heeft verstrekt.

### 2.2.2

Het Hof heeft dat betoog verworpen. Het Hof heeft geloof gehecht aan de ter zitting door de Inspecteur afgelegde verklaring, inhoudende (i) dat haar noch haar collega die de hiervoor in 2.1.4 bedoelde stukken van de Officier van Justitie in ontvangst heeft genomen, andere stukken uit het strafdossier ter beschikking staan of hebben gestaan dan de stukken die de Inspecteur bij de Rechtbank heeft ingebracht en dat er ook geen andere stukken zijn ingezien door de Inspecteur, en (ii) dat de Inspecteur het strafdossier niet zelf heeft doorgenomen om daaruit de voor de belastingheffing relevante stukken te selecteren, maar dat dit door de FIOD is gebeurd. Dit brengt volgens het Hof mee dat de Inspecteur wat betreft het strafdossier aan de uit artikel 8:42, lid 1, Awb voortvloeiende verplichting heeft voldaan. Die verplichting gaat immers in het algemeen niet zo ver dat de inspecteur gehouden is stukken in te brengen die ten grondslag liggen aan processen-verbaal van de FIOD indien die stukken hem niet ter beschikking hebben gestaan, aldus het Hof.

### 2.2.3

Naar het oordeel van het Hof leidt de omstandigheid dat de Inspecteur niet zelf stukken uit het strafdossier heeft geselecteerd, niet tot schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. Anders dan belanghebbende stelt, kan in het kader van het zorgvuldigheidsbeginsel niet van de Inspecteur worden verlangd dat deze zelf een selectie maakt uit het strafdossier, zo haar dat al zou zijn toegestaan, aldus het Hof.

### 2.3.1

Het eerste onderdeel van middel I richt zich tegen het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het middelonderdeel betoogt dat de verplichting van artikel 8:42, lid 1, Awb geldt voor de Belastingdienst met al zijn organisatieonderdelen. De Belastingdienst als gehele organisatie is immers het bestuursorgaan in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb, aldus het middelonderdeel. Omdat de FIOD een van de organisatieonderdelen is van de Belastingdienst, is de inspecteur verplicht om ook alle stukken van de FIOD aan de bestuursrechter te zenden. De stukken die als gevolg van de selectie door de FIOD niet aan de inspecteur zijn verstrekt, behoren dus ook tot de op de zaak betrekking hebbende stukken, als bedoeld in artikel 8:42, lid 1, Awb. Nu de Inspecteur heeft nagelaten om het gehele strafdossier in te brengen, is in strijd met artikel 8:42, lid 1, Awb gehandeld, aldus nog steeds het middelonderdeel.

### 2.3.2

In geschillen over de heffing van belastingen heeft als bestuursorgaan in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb te gelden de inspecteur als bedoeld in artikel 2, lid 3, letter b, AWR, in samenhang gelezen met hoofdstuk 2 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, in het bijzonder het daarin opgenomen artikel 5. De inspecteur is immers degene die op grond van hoofdstuk III AWR belastingaanslagen vaststelt en oplegt en die in procedures bij de belastingrechter optreedt als wederpartij van de belanghebbende. Uit dit samenstel van bepalingen volgt dat het middelonderdeel ten onrechte uitgaat van de opvatting dat de Belastingdienst in zijn geheel, met inbegrip van de FIOD, is aan te merken als de inspecteur, en dus als het bestuursorgaan in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb.

### 2.3.3

Tot de op grond van artikel 8:42, lid 1, Awb over te leggen stukken kunnen ook stukken behoren die zijn opgesteld of vergaard door een ambtenaar die behoort tot een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst dan dat van de inspecteur, zoals de FIOD.<sup>[1]</sup> Hetzelfde geldt voor stukken die zijn opgesteld of vergaard door personen of instellingen buiten de Belastingdienst, zoals het Openbaar Ministerie. In beide gevallen geldt echter dat slechts kan worden gesproken van stukken als bedoeld in artikel 8:42, lid 1, Awb indien (i) deze stukken de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en (ii) deze stukken van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten.<sup>[2]</sup> Stukken uit een strafdossier dat is opgesteld door medewerkers van de FIOD worden dus, anders dan het middelonderdeel betoogt, alleen als op de zaak betrekking hebbende stukken in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb aangemerkt als aan deze voorwaarden is voldaan. Dit zal voor elk stuk van het strafdossier afzonderlijk moeten worden beoordeeld.

### 2.3.4

Gelet op hetgeen hiervoor in 2.3.2 en 2.3.3 is overwogen, faalt het eerste onderdeel van middel I.

### 2.4.1

Het tweede onderdeel van middel I richt zich tegen het hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordeel van het Hof. Het middelonderdeel betoogt dat artikel 3:2 Awb en het zorgvuldigheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur meebrengen dat de Inspecteur niet had mogen volstaan met het door de FIOD laten uitvoeren van de selectie van stukken uit het strafdossier, maar zelf alle gegevens uit het strafdossier had moeten beoordelen.

### 2.4.2

Anders dan het middelonderdeel betoogt, brengt artikel 3:2 Awb of het zorgvuldigheidsbeginsel niet mee dat de inspecteur in zijn verzoek aan de officier van justitie om gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek beschikbaar te stellen, is gehouden altijd het strafdossier op te vragen opdat de inspecteur daaruit de gegevens kan selecteren die hij voor de belastingheffing van belang acht. Verder geldt dat de bestuursrechter overeenkomstig artikel 8:45 Awb steeds bevoegd is degene onder wie die informatie berust, te verzoeken de door de bestuursrechter van belang geachte gegevens uit het strafdossier in te zenden.<sup>[3]</sup>

### 2.4.3

Gelet op hetgeen hiervoor in 2.4.2 is overwogen, geeft het oordeel van het Hof niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het middelonderdeel betoogt niet dat het Hof had moeten aannemen dat de FIOD bij de selectie van stukken die aan de Inspecteur zijn verstrekt, stukken heeft achtergehouden die voor de behandeling van de onderhavige zaak van belang kunnen zijn. Het tweede onderdeel van middel I faalt.

### 2.5

Middel II kan evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van dit middel is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

## 3. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

## 4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

## Voorgaande uitspraak

**HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 15 mei 2019** (Nr. 18/0802 en 18/0803)

## **Uitspraak**

in het geding enz.;

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 14 juni 2018, nummers SGR 17/1413 en SGR 17/1414.

### **1.1.1. (...)**

## **Beoordeling van het hoger beroep**

### **Onrechtmatig verkregen bewijs**

#### **5.1.**

De Inspecteur heeft in hoger beroep een brief overgelegd waaruit volgt dat de Officier van Justitie ingevolge artikel 55 AWR gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek beschikbaar heeft gesteld en toestemming heeft verleend om deze gegevens te gebruiken ten behoeve van de belastingheffing en de invordering. Naar aanleiding hiervan heeft belanghebbende zijn stelling dat de Inspecteur de gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek zonder wettelijke grondslag en dus onrechtmatig heeft gebruikt, laten vallen.

### **Op de zaak betrekking hebbende stukken**

#### **5.2.1.**

Belanghebbende herhaalt in hoger beroep zijn stelling dat de Inspecteur over meer stukken (heeft) beschikt dan zij aan de belastingrechter heeft overgelegd, zodat sprake is van schending van artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). Hiertoe heeft belanghebbende aangevoerd dat het boetedossier onvolledig aan de belastingrechter is overgelegd, omdat de onderbouwing en de besluitvorming voorafgaande aan het opleggen van de boete, waaronder het besluit uit het tripartiete overleg, niet is verstrekt.

#### **5.2.2.**

Het Hof stelt voorop dat artikel 8:42 Awb ertoe strekt dat de stukken die de Inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten aan de rechter - en de wederpartij - beschikbaar worden gesteld (HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, *BNB* 2018/164). Voor zover het boetedossier al van belang is voor de beslechting van de in hoger beroep (nog) bestaande geschilpunten heeft te gelden dat het boetedossier reeds in de beroepsfase door belanghebbende zelf beschikbaar is gesteld aan de rechter. Het is het Hof niet gebleken dat het boetedossier uit meer stukken zou bestaan dan thans zijn ingebracht. Voor zijn andersluidende stelling heeft belanghebbende onvoldoende bewijs bijgebracht. Uit de stukken van het geding volgt dat het boetedossier enkel bestaat uit het boetevoorstel van de behandelend Inspecteur in samenspraak met de boetespecialist. Dit voorstel bevat niet meer informatie dan is neergelegd in de brieven van 11 november 2015 van de Inspecteur, waarin de vergrijpboetes voor de jaren 2012 en 2013 zijn aangekondigd en de gronden van die boetes aan belanghebbende zijn medegedeeld. Ten aanzien van het veronderstelde besluit uit het tripartiete overleg heeft bovendien te gelden dat belanghebbende onvoldoende gemotiveerd heeft gesteld dat dit stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming om een boete op te leggen en de onderbouwing hiervan. Het Hof ziet hiervoor ook geen aanknopingspunt, nu een eventueel besluit uit het tripartiete overleg slechts betrekking zou hebben op de vraag of een strafrechtelijk onderzoek naar belanghebbende moet worden gestart.

#### **5.2.3.**

Verder heeft belanghebbende aangevoerd dat het volledige strafdossier (FIOD-dossier) aan de Inspecteur ter beschikking heeft gestaan. Dit volgt, aldus belanghebbende, uit de in hoger beroep overgelegde brief waaruit blijkt dat door de Officier van Justitie toestemming is verleend om gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek te gebruiken ten behoeve van de belastingheffing.

#### **5.2.4.**

De Inspecteur heeft ter zitting van het Hof uitdrukkelijk verklaard dat haar noch mevrouw [J] andere stukken uit het FIOD-dossier ter beschikking (hebben ge)staan dan de stukken die zij bij de Rechtbank heeft ingebracht en dat er ook geen andere stukken zijn ingezien. In dit verband heeft zij verder verklaard dat de Inspecteur het FIOD-dossier niet zelf heeft doorgenomen om daaruit de voor de belastingheffing relevante stukken te selecteren, maar dat dit door de FIOD is gebeurd.

#### **5.2.5.**

Het Hof ziet geen reden om te twijfelen aan de in 5.2.4. vermelde verklaring van de Inspecteur en acht het derhalve

geloofwaardig dat de Inspecteur niet over meer of andere stukken uit het FIOD-dossier beschikt of heeft beschikt dan thans zijn ingebracht. Dit brengt mee dat de Inspecteur ook wat betreft het FIOD-dossier aan de uit artikel 8:42, lid 1, Awb voortvloeiende verplichting heeft voldaan. Die verplichting gaat immers in het algemeen niet zo ver dat de inspecteur gehouden is stukken in te brengen die ten grondslag liggen aan processen-verbaal van de FIOD indien die stukken hem niet ter beschikking hebben gestaan (vgl. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:29, *BNB* 2013/226, HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, *BNB* 2014/186, en HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:874, *BNB* 2015/129).

#### 5.2.6.

Belanghebbende heeft het Hof tijdens de zitting verzocht om mevrouw [J], die destijds de stukken uit het FIOD-dossier heeft ontvangen en thans niet meer werkzaam is bij de Belastingdienst, op te roepen als getuige. Zij kan, aldus belanghebbende, verklaren of de Inspecteur inderdaad alle stukken uit het FIOD-dossier heeft ingebracht die haar ter beschikking hebben gestaan.

Niet valt in te zien waarom belanghebbende dit verzoek voor het eerst ter zitting van het Hof heeft gedaan, terwijl belanghebbende de verklaring van mevrouw [J] al vanaf de aanvang van de beroepsprocedure van belang achtte. Belanghebbende had een dergelijk verzoek redelijkerwijs eerder moeten doen. Bovendien heeft belanghebbende zelf geen (kenbare) pogingen ondernomen om ervoor te zorgen dat de door haar gewenste getuige ter zitting van de Rechtbank of het Hof aanwezig was. Dit terwijl zij in de uitnodiging voor de zittingen gewezen is op de mogelijkheid getuigen mee te brengen of bij aangetekende brief of deurwaardersexploot op te roepen. De afweging van het belang van belanghebbende bij haar verzoek tegenover het belang van een doelmatige voortgang van de procedure en het procesbelang van de Inspecteur, leidt het Hof tot het oordeel dat er geen grond is om over te gaan tot het oproepen van mevrouw [J] als getuige noch om belanghebbende gelegenheid te bieden haar alsnog zelf als getuige op te roepen.

### Zorgvuldigheidsbeginsel

#### 5.3.1.

Belanghebbende heeft zich, mede naar aanleiding van de in 5.2.4 vermelde verklaring van de Inspecteur, op het standpunt gesteld dat de Inspecteur de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel, heeft geschonden. De omstandigheid dat de Inspecteur niet zelf de voor de belastingheffing relevante stukken uit het FIOD-dossier heeft geselecteerd brengt volgens belanghebbende mee dat de Inspecteur bij de voorbereiding van de (navorderings)aanslagen niet het nodige onderzoek heeft verricht naar de relevante feiten en de af te wegen belangen. Aangezien de voor de belastingheffing benodigde stukken niet door de Inspecteur zelf zijn geselecteerd, zijn de (navorderings)aanslagen feitelijk vastgesteld door een ander dan de Inspecteur, aldus belanghebbende.

#### 5.3.2.

Naar het oordeel van het Hof leidt de omstandigheid dat de Inspecteur niet zelf stukken uit het FIOD-dossier heeft geselecteerd, niet tot schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. Anders dan belanghebbende stelt, kan in het kader van het zorgvuldigheidsbeginsel niet van de Inspecteur worden verlangd dat deze zelf een selectie maakt uit het FIOD-dossier - zo haar dat al zou zijn toegestaan.

Verder heeft de Inspecteur in het onderhavige geval bij het vaststellen van de (navorderings)aanslagen naast de haar ter beschikking gestelde gegevens uit het FIOD-dossier ook andere gegevens gebruikt, waaronder de bankrekeningoverzichten van [G], die afkomstig zijn uit onderzoek dat de Inspecteur zelf heeft verricht. Hieruit volgt reeds dat de Inspecteur het nodige onderzoek heeft verricht naar de relevante feiten en de af te wegen belangen en derhalve voldoende zorgvuldig heeft gehandeld bij het vaststellen van de (navorderings)aanslagen.

### Navordering

#### 5.4.1.

Ingevolge artikel 16, lid 1, tweede volzin, AWR is navordering ondanks het ontbreken van een nieuw feit mogelijk ter zake van een feit ten aanzien waarvan de belastingplichtige te kwader trouw is, dit wil zeggen dat de belastingplichtige ten aanzien van dat feit de inspecteur opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt (vgl. HR 11 juni 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2158, *BNB* 1997/383). Hiervan is sprake indien een belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist dat, indien deze aangifte zou worden gevolgd, de aanslag tot een te laag bedrag zou worden vastgesteld (vgl. HR 13 augustus 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN3830, *BNB* 2010/296).

#### 5.4.2.

Evenals voor de Rechtbank heeft belanghebbende ook in hoger beroep niet weersproken dat hij in de onderhavige jaren ter zake van het gastouderbureau winst uit onderneming heeft genoten. Verder volgt uit de gedingstukken dat belanghebbende geen winst uit onderneming in zijn aangiften over de jaren 2012 en 2013 heeft aangegeven en hij de Inspecteur ook niet anderszins over die inkomsten heeft ingelicht. Hiermee heeft belanghebbende bewust de aanmerkelijke kans aanvaard dat

hij aan de Inspecteur de juiste gegevens of inlichtingen onthield dan wel onjuiste gegevens of inlichtingen verstrekke. De Rechtbank heeft derhalve terecht geoordeeld dat belanghebbende te kwader trouw was als bedoeld in artikel 16, lid 1, AWR.

## **Redelijke schatting**

### **5.5.1.**

De Rechtbank heeft in r.o. 15 tot en met 20 van haar uitspraak geoordeeld dat de bedragen aan winst uit onderneming voor de onderhavige jaren vastgesteld dienen te worden op € 794.914 (2012) en € 685.164 (2013). Het Hof sluit zich aan bij dit oordeel van de Rechtbank alsmede de daarbij behorende gronden.

### **5.5.2.**

In hoger beroep herhaalt belanghebbende zijn stelling dat van de ontvangen bedragen aan kinderopvangtoeslag slechts 30% ten gunste is gekomen van het gastouderbureau. Verder herhaalt belanghebbende zijn stelling dat hiervan maximaal 50% bij hem kan worden nagevorderd. Ter onderbouwing van zijn stelling heeft belanghebbende de beslissing van de Rechtbank in de ontnemingsprocedure overgelegd (zie 2.11).

### **5.5.3.**

Het Hof is van oordeel dat de beslissing van de strafrechter in de ontnemingsprocedure geen aanleiding geeft om van het oordeel van de Rechtbank in r.o. 15 tot en met 20 van de bestreden uitspraak af te wijken. De beslissing in de ontnemingsprocedure is gebaseerd op de beantwoording van de vraag wie van de wederrechtelijk verkregen voordelen uit de activiteiten van het gastouderbureau hebben geprofiteerd. Dit uitgangspunt kan niet worden gevolgd in de fiscale procedure. Voor de heffing van inkomstenbelasting is immers van belang wie ten aanzien van de activiteiten van het gastouderbureau winst geniet. Gelet op hetgeen belanghebbende over de exploitatie van het gastouderbureau heeft verklaard (zie 2.4) heeft de Rechtbank in overweging 18 van haar uitspraak terecht en op goede gronden geoordeeld dat de winst volledig aan belanghebbende moet worden toegerekend.

## **Vergrijpboete**

### **5.6.1.**

Het Hof onderschrijft het door de Rechtbank in overweging 22 van haar uitspraak gegeven oordeel dat belanghebbende willens en wetens de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat van hem te weinig belasting zou worden geheven zodat sprake is van (voorwaardelijk) opzet als bedoeld in artikel 67e, lid 1, AWR. Het Hof acht de boete, met inachtneming van de door de Rechtbank toegepaste matiging, passend en geboden.

### **5.6.2.**

Belanghebbende heeft in hoger beroep aangevoerd dat de opgelegde vergrijpboetes verder moeten worden gematigd in verband met de overschrijding van de redelijke termijn. In beginsel is van overschrijding van de redelijke termijn sprake indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen, uitspraak heeft gedaan (zie Hoge Raad 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006). Deze termijn vangt aan op het moment dat jegens belanghebbende een handeling is verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting kan ontlenen dat aan hem een boete zal worden opgelegd. Zoals de Rechtbank terecht heeft geoordeeld, is deze handeling gelegen in de brieven van 11 november 2015. Uit de gedingstukken blijkt niet van een eerder tijdstip waarop door de Inspecteur jegens belanghebbende een handeling is verricht waaraan zij in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontlenen dat de Inspecteur een boete zal opleggen. Hiervan uitgaande is de redelijke termijn met ruim zeven maanden overschreden. Het Hof ziet geen aanleiding voor een verdere matiging dan de door de Rechtbank ten gevolge van deze overschrijding toegepaste matiging van 10% (vgl. HR 19 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD0191, *BNB* 2009/201).

## **Proceskosten**

### **6.**

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb.

## **Beslissing**

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

## **Voorgaande uitspraak**

## **Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:**

## Middel Ia: op de zaak betrekking hebbende stukken

### 5.

Schending van het recht en/of verzuim van vormen die met nietigheid zijn bedreigd. In het bijzonder is art. 8:42, lid 1 van de Awb geschonden doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat de Inspecteur heeft voldaan aan de verplichting om de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter ter beschikking te stellen binnen vier weken na de dag van verzending van de gronden van het beroepsschrift. Zulks door in r.o. 5.2.4. en r.o. 5.2.5 te overwegen dat:

‘De Inspecteur heeft ter zitting van het Hof uitdrukkelijk verklaard dat haar noch [J] andere stukken uit het FIOD-dossier ter beschikking (hebben ge)staan dan de stukken die zij bij de Rechtbank heeft ingebracht en dat er ook geen andere stukken zijn ingezien. In dit verband heeft zij verder verklaard dat de Inspecteur het FIOD-dossier niet zelf heeft doorgenomen om daaruit de voor de belastingheffing relevante stukken te selecteren, maar dat dit door de FIOD is gebeurd.

Het Hof ziet geen reden om te twijfelen aan de in 5.2.4. vermelde verklaring van de Inspecteur en acht het derhalve geloofwaardig dat de Inspecteur niet over meer of andere stukken uit het FIOD-dossier beschikt of heeft beschikt dan thans zijn ingebracht. Dit brengt mee dat de Inspecteur ook wat betreft het FIOD-dossier aan de uit artikel 8:42, lid 1, Awb voortvloeiende verplichting heeft voldaan. Die verplichting gaat immers in het algemeen niet zo ver dat de inspecteur gehouden is stukken in te brengen die ten grondslag liggen aan processen-verbaal van de FIOD indien die stukken hem niet ter beschikking hebben gestaan (vgl. HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:29, *BNB* 2013/226, HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, *BNB* 2014/186, en HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:874, *BNB* 2015/129).’

### Toelichting middel Ia

### 6.

Samengevat heeft het Hof geoordeeld dat geen sprake is van op de zaak betrekking hebbende stukken als de FIOD een selectie maakt van het strafdossier om vervolgens bepaalde documenten niet te verstrekken aan de Inspecteur. De verplichting ingevolge artikel 8:42 Awb gaat immers niet zo ver dat de Inspecteur gehouden is om stukken die zij niet ontvangen heeft van de FIOD dan wel stukken die ten grondslag liggen aan processen-verbaal van de FIOD in te brengen als deze niet ter beschikking van de Inspecteur hebben gestaan, aldus het Hof.

### 7.

Belanghebbende kan zich niet met dit oordeel verenigen.

### 8.

Artikel 8:42, lid 1 Awb verplicht de Inspecteur tot het inbrengen van alle op de zaak betrekking hebbende stukken:

‘Binnen vier weken na de dag van verzending van de gronden van het beroepsschrift aan het bestuursorgaan zendt dit de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter en kan het een verweerschrift indienen. Indien de bestuursrechter om een verweerschrift heeft verzocht, dient het bestuursorgaan binnen vier weken een verweerschrift in.’

### 9.

Naar de letter van de wet, geldt de verplichting om alle op de zaak betrekking hebbende stukken te verzenden aan de bestuursrechter voor de Belastingdienst met al haar organisatieonderdelen. De Belastingdienst als gehele organisatie is immers het bestuursorgaan in de zin van artikel 8:42 Awb, lid 1.

### 10.

Dat de totale organisatie van de Belastingdienst moet worden gezien als één bestuursorgaan in het licht van artikel 8:42, lid 1 Awb volgt eveneens uit het arrest van uw Hoge Raad van 23 mei 2014. Hierin is geoordeeld dat de Inspecteur ook de stukken moet overleggen die aan een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst toebehoren. Uw Raad overwoog als volgt:

‘Van een zodanig op de zaak betrekking hebbend stuk is mede sprake indien, zoals voor het Hof gesteld, een rapport als het onderhavige is opgesteld door een ambtenaar die behoort tot een ander organisatieonderdeel van de belastingdienst dan dat van de inspecteur.’<sup>[1]</sup>

### 11.

Het gevolg van het feit dat de Belastingdienst met al haar organisatieonderdelen verplicht is om alle op de zaak betrekking hebbende stukken in te brengen, is dat de Inspecteur eveneens verplicht is om de stukken van de FIOD aan de bestuursrechter te verzenden. De FIOD is immers op grond van artikel 3 lid 1 onderdeel c2 Uitvoeringsregeling

**12.**

Verder volgt uit de jurisprudentie van uw Raad dat alle stukken die in de loop van de procedure ter beschikking van het bestuursorgaan zijn gekomen, kwalificeren als op de zaak betrekking hebbende stukken. Zodoende mogen de door het bestuursorgaan te verstrekken stukken niet worden beperkt tot de stukken die het bestuursorgaan heeft gebruikt ter onderbouwing van het besluit. [\[2\]](#)

**13.**

Gelet op het bovenstaande behoren de stukken die als gevolg van de selectie door de FIOD niet aan de Inspecteur zijn verstrekt alsnog tot de op de zaak betrekking hebbende stukken, zodat deze ingevolge artikel 8:42, lid 1 Awb verzonden hadden moeten worden aan de bestuursrechter. Immers, de stukken hebben ter beschikking gestaan aan een organisatieonderdeel van de Belastingdienst en zijn na het verzoek ingevolge artikel 55 AWR door de FIOD beoordeeld ten behoeve van de belastingheffing.

**14.**

Nu de Inspecteur heeft nagelaten om het gehele strafdossier in te brengen, is in strijd met artikel 8:42, lid 1 Awb gehandeld. Het Hof heeft dit met het bestreden oordeel niet onderkent, waardoor het oordeel van het Hof getuigt van een onjuiste rechtsopvatting.

**15.**

De bestreden uitspraak kan zodoende niet in stand blijven.

**Middel Ib: schending zorgvuldigheidsbeginsel**

**16.**

Schending van het recht en/of verzuim van vormen die met nietigheid zijn bedreigd. In het bijzonder is artikel 3.2 van de Awb, althans de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder is het zorgvuldigheidsbeginsel geschonden, althans verzuim van vormen waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat in het kader van het zorgvuldigheidsbeginsel niet van de Inspecteur kan worden verlangd dat deze eigenhandig een selectie maakt van het FIOD-dossier. Zulks door in r.o. 5.3.2. te overwegen dat:

‘Naar het oordeel van het Hof leidt de omstandigheid dat de Inspecteur niet zelf stukken uit het FIOD-dossier heeft geselecteerd, niet tot schending van het zorgvuldigheidsbeginsel. Anders dan belanghebbende stelt, kan in het kader van het zorgvuldigheidsbeginsel niet van de Inspecteur worden verlangd dat deze zelf een selectie maakt uit het FIOD-dossier – zo haar dat al zou zijn toegestaan. Verder heeft de Inspecteur in het onderhavige geval bij het vaststellen van de (navorderings)aanslagen naast de haar ter beschikking gestelde gegevens uit het FIOD-dossier ook andere gegevens gebuikt, waaronder de bankrekeningoverzichten van [G], die afkomstig zijn uit onderzoek dat de Inspecteur zelf heeft verricht. Hieruit volgt reeds dat de Inspecteur het nodige onderzoek heeft verricht naar de relevante feiten en de af te wegen belangen en derhalve voldoende zorgvuldig heeft gehandeld bij het vaststellen van de (navorderings)aanslagen.’

**Toelichting middel Ib**

**17.**

Het Hof heeft in de hierboven genoemde rechtsoverweging 5.3.2. geoordeeld dat de Inspecteur niet in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel heeft gehandeld door een informatieverzoek ingevolge artikel 55 AWR te doen bij de Officier van Justitie teneinde zelfstandig informatie te vergaren die relevant is voor de belastingheffing om vervolgens de FIOD te laten selecteren welke gegevens uit het strafrechtelijk onderzoek relevant kunnen zijn voor de belastingheffing. Ook acht het Hof het niet in strijd met het recht dat de Inspecteur daar geen betrokkenheid bij heeft gehad en geen kenbare vragen heeft gesteld, dan wel een onderzoek heeft gedaan naar de volledigheid.

**18.**

Voor zover de (bestreden) overweging van het Hof onder middel Ia al in stand zou blijven, is het Hof hiermee uitgegaan van een onjuiste toepassing van artikel 3.2 Awb, althans de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel.

**19.**

Het formele zorgvuldigheidsbeginsel ziet op de voorbereiding, de totstandkoming en de vormgeving van besluiten. In dit kader regelt artikel 3.2 Awb:



'Bij de voorbereiding van een besluit vergaart het bestuursorgaan de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen.'

## 20.

Het een en ander is verduidelijkt in de parlementaire geschiedenis:

'Artikel 3:2 verplicht de overheid om zich een goed beeld te vormen van de bij een besluit betrokken belangen. Dit is noodzakelijk om vervolgens de betrokken belangen tegen elkaar af te kunnen wegen. Maar ook indien van een botsing van belangen geen sprake is, dient het bestuursorgaan toch over de relevante gegevens te beschikken, ten einde tot een juist besluit te kunnen komen.'<sup>[3.]</sup>

## 21.

In dit kader heeft de wetgever beoogd dat de mate van de bij de voorbereiding van een besluit in acht te nemen zorgvuldigheid mede wordt bepaald door het gewicht van het besluit voor de belanghebbende, de aard van het te nemen besluit en de voor het bestuursorgaan beschikbare informatie.<sup>[4.]</sup>

## 22.

Een zorgvuldig handelende Inspecteur dient zodoende de informatie te vergaren die van belang kan zijn ten aanzien van het door hem te nemen besluit. Met andere woorden: de Inspecteur moet alle gegevens die potentieel van belang zijn voor de belastingheffing, verzamelen voordat hij overgaat tot het opleggen van navorderingsaanslagen.

## 23.

In dit verband dient te worden aangetekend dat uw Raad in het arrest van 17 augustus 2018 heeft geoordeeld dat een strafdossier een op de zaak betrekking hebbend stuk is, zodat dit dient te worden ingebracht op grond van artikel 8 :42 Awb.<sup>[5.]</sup> Gelet op de jurisprudentie van uw Raad dient op grond hiervan te worden geconcludeerd dat het gehele strafdossier kan worden aangemerkt als stukken die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten.<sup>[6.]</sup> Hiermee is impliciet gezegd dat het strafdossier bestaat uit stukken die van belang zijn voor de behandeling van een (fiscale) zaak.

## 24.

Het hierboven beschrevenen in samenhang genomen, maakt dat de bestreden rechtsoverweging van het Hof strijdig is met het recht. Immers, ten eerste volgt uit artikel 3.2 Awb en de daarbij behorende parlementaire geschiedenis dat de Inspecteur de gegevens moet vergaren die van belang zijn ten aanzien van het te nemen besluit, alvorens hij overgaat tot het opleggen van een navorderingsaanslag. De Inspecteur mag geen genoegen nemen met alleen aangeleverde stukken door de FIOD. Verder blijkt dat een strafdossier bestaat uit stukken die van belang zijn voor de behandeling van een zaak. Aldus dient te worden geconcludeerd dat de stukken uit het strafdossier van belang zijn voor het opleggen van de navorderingsaanslag, zodat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de Inspecteur heeft voldaan aan het zorgvuldigheidsbeginsel ingevolge artikel 3.2 Awb door de selectie van de gegevens uit te laten voeren door de FIOD, waardoor de Inspecteur slechts een gedeelte van het strafdossier heeft ontvangen. Zulks met gevolg dat de overige van belang zijnde stukken uit het strafrechtelijke onderzoek niet zijn beoordeeld door de Inspecteur, noch door de bestuursrechter.

## 25.

Het zorgvuldigheidsbeginsel in de zin van art. 3.2 Awb vereist – zeker nu het in casu zeer hoge navorderingsaanslagen betreffen en de aard van de navorderingsaanslag voor belanghebbende zeer ingrijpend is – dat de Inspecteur alle gegevens uit het strafdossier had moeten beoordelen, alvorens de navorderingsaanslag aan belanghebbende werd opgelegd. Dit klemmt temeer nu de strafrechter tot andere afwegingen is gekomen. Het is aan de Belastingdienst om gemotiveerd af te wijken van standpunten ingenomen door de FIOD bij het opleggen van navorderingsaanslagen met boetes. Het kan niet zo zijn dat de Belastingdienst alleen de door de FIOD aangeleverde stukken accepteert omdat dan de FIOD gaat over belastingheffing.

## 26.

Het Hof heeft dit met het bestreden oordeel niet onderkent, waardoor het oordeel van het Hof getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. Zulks met het gevolg dat de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven.

## Middel II: Onjuiste verdeling

## 27.

Schending van het recht en/of verzuim van vormen die met nietigheid zijn bedreigd. In het bijzonder is artikel 3.2 Wet 1B geschonden, doordat het Hof ten onrechte, althans onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat de winst van het gastouderbureau

volledig aan belanghebbende moet worden toegerekend. Zulks door in r.o. 5.5.3. te overwegen dat:

‘Het Hof is van oordeel dat de beslissing van de strafrechter in de ontnemingsprocedure geen aanleiding geeft om het oordeel van de Rechtbank in r.o. 15 tot en met 20 van de bestreden uitspraak af te wijken. De beslissing in de ontnemingsprocedure is gebaseerd op de beantwoording van de vraag wie van de wederrechtelijk verkregen voordeel uit de activiteiten van het gastouderbureau hebben geprofiteerd. Dit uitgangspunt kan niet worden gevolgd in de fiscale procedure. Voor de heffing van inkomstenbelasting is immers van belang wie ten aanzien van de activiteiten van het gastouderbureau winst geniet. Gelet op hetgeen belanghebbende over de exploitatie van het gastouderbureau heeft verklaard (zie 2.4) heeft de Rechtbank in overweging 18 van haar uitspraak terecht en op goede gronden geoordeeld dat de winst volledig aan belanghebbende moet worden toegerekend.’

## **Toelichting middel II**

### **28.**

Het Hof heeft in de hierboven genoemde rechtsoverweging 5.5.3. geoordeeld dat de winst van [D] volledig dient te worden toegerekend aan belanghebbende.

### **29.**

Op grond van artikel 3.2 Wet 1B 2001 is de belastbare winst uit onderneming het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen. Het staat hierbij vast dat [D] kwalificeert als onderneming in de zin van artikel 3.2 Wet 1B 2001.

### **30.**

Ten aanzien van de toerekening van de winst over de eigenaren van [D] onderbouwt het Hof het oordeel enkel aan de hand van de verklaring van belanghebbende zoals opgenomen in rechtsoverweging 2.4. Het betreft de volgende verklaring:

‘Gastouderbureau [D] staat officieel op de naam van mijn dochter, [de dochter], maar feitelijk is [D] qua werkzaamheden en verantwoordelijkheid van mij. [De dochter] weet de formele procedures rond kinderopvang, maar van het uiteindelijke verloop is ze niet op de hoogte. Ze komt hooguit een paar keer per jaar op kantoor, meestal als er een controle van, bijvoorbeeld, de GGD aan zat te komen. [G] is slechts een papieren firma, een vennootschap onder firma. Ook hier ben ik administratief de baas.

Als ik er niet was, stond alles stil. [D] was een eenmanszaak op naam van mijn dochter [de dochter], van 2011 tot februari 2014. Nu is [D] een BV onder [H] BV. [G] was een VOF, op naam van [de dochter] en mijn zoon [de zoon]. De reden dat [D] en [G] op naam van mijn dochter en zoon stonden, is dat ik er voor heb gekozen het niet op mijn naam te laten registreren, omdat ik zelf door het faillissement van gastouderbureau [I] in juni 2010, geen bedrijf meer op mijn naam wilde hebben. Dat was een keuze.’

### **31.**

Dit oordeel getuigt van een onjuist opvatting, althans een ontoereikende motivering. Het Hof heeft immers aan het oordeel een te eenzijdig beeld ten grondslag gelegd. Verklaringen die aantonen dat de zoon en dochter van belanghebbende wel degelijke winst genoten met het gastouderbureau laat het Hof – ondanks dat het Hof hier namens belanghebbende in de nadere motivering van 20 augustus 2018 op is gewezen – zonder enige motivering buiten beschouwing.

### **32.**

In dit kader dient te worden verwezen naar het zaaks-procesverbaal met nummer 54304, onder documentcode 5-ZPV-01 met als onderzoeksnaam [...] zoals door verweerder als bijlage 15 gevoegd aan het verweerschrift in hoger beroep van 25 april 2017 (verder: het zaaks-procesverbaal). Op pagina 7 van het zaaks-procesverbaal kan worden gelezen dat de dochter van belanghebbende ten aanzien van haar rol binnen de onderneming heeft verklaard:

‘Ik heb wel eens bedragen van de bankrekeningen in exact ingevoerd. Ik heb wel salarissen enzovoort ingevoerd.

(...)

Ikzelf heb ook wel eens een vraagouder geholpen met het indienen van een aanvraag’

### **33.**

Eveneens ten aanzien van haar rol binnen de onderneming heeft de dochter van belanghebbende op pagina 9 van het zaaks-procesverbaal verklaard:

‘Ik heb ook wel eens contracten achteraf opgemaakt voor mensen die daar later om vroegen. Als de vraagouders aangaven dat ze de originelen kwijt waren dan keek ik in het systeem en printte dat contract opnieuw uit. (...)’

(...)

“Ik heb de ouders overgeschreven van het oude bureau naar het nieuwe bureau. Ik stelde de contracten op tussen de vraagouders en de gastouders en ook de contracten tussen de vraagouders en het bureau en ook de contracten tussen de gastouder en het bureau. Ik stuurde de contracten soms ook per e mail en dan ondertekenden de vraagouders of de gastouders die contracten en stuurde deze per post terug. Ik deed ook de risico-inventarisatie bij de gastouders en dan keek ik naar de veiligheid in het huis.

De administratie deed ik ook, maar dat was niet veel. Ik deed de betalingen en als de gastouders de uren invulden, dan moesten de vraagouders dit accorderen. Dan moest ik in het online systeem bevestigen dat de uren klopten en dan konden de uren worden gefactureerd aan de vraagouders. Ik heb daarnaast een vraagouder geholpen met het invullen van de aanvraag kinderopvangtoeslag.”

#### **34.**

Op pagina 10 tot en met 12 van het zaaks-procesverbaal verklaren gast- en vraagouders over de betrokkenheid van de dochter van belanghebbende. Ook hieruit blijkt unaniem dat de rol van de dochter van belanghebbende groter is geweest, dan de door het Hof aangehaalde verklaring van belanghebbende doet vermoeden.

#### **35.**

Ook doet de overweging van het Hof geen recht aan hetgeen door de zoon van belanghebbende is verklaard en eveneens onderdeel is van het dossier. Op pagina 13 van het zaaks-procesverbaal verklaart hij:

‘Mijn vader en mijn zus deden meestal de administratieve werkzaamheden en met zijn drieën zochten wij naar nieuwe gastouders.’

#### **36.**

Het beeld dat belanghebbende niet de enige persoon is die winst geniet uit de onderneming blijkt eveneens uit het namens belanghebbende ingediende uitspraak van de strafrechter. Op basis van hetgeen zich in het dossier bevindt, is het dan ook onmogelijk dat het Hof is gekomen tot het oordeel dat de volledige winst aan belanghebbende dient te worden toegerekend.

#### **37.**

De bestreden uitspraak kan op grond van het bovenstaande niet in stand blijven.

### **Conclusie**

#### **23.**

Gelet op bovenstaande klachten kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Tot slot verzoekt belanghebbende om vergoeding van kosten die zij heeft moeten maken ter zake het onderhavige geding.

### **Noot**

**Auteur:** G.J.M.E. de Bont

#### **1.**

Een bestuursorgaan heeft ingevolge art. 8:42 Awb de verplichting alle op de zaak betrekking hebbende stukken in de procedure in te brengen. Het bestuursorgaan in het fiscale domein is de inspecteur. In de onderhavige zaak werd betoogd dat de Belastingdienst “als algehele organisatie” dient te worden aangemerkt als het bestuursorgaan. Achtergrond van deze stellingname was dat alle stukken in het bezit van de gehele Belastingdienst kunnen kwalificeren als art. 8:42 Awb-stukken. Het middel werd gebaseerd op een eerder arrest van de Hoge Raad waarin werd overwogen dat ook stukken die zijn opgesteld of vergaard door een ambtenaar die behoort tot een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst dan dat van de inspecteur, onder de reikwijdte van art. 8:42 Awb kunnen vallen. In het arrest van de Hoge Raad komt duidelijk naar voren dat de herkomst van het stuk in het licht van art. 8:42 Awb in het geheel niet relevant is. Als een stuk aan de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staat of heeft gestaan en van belang kan zijn voor de beslechting van de nog bestaande geschilpunten, is sprake van een op de zaak betrekking hebbend stuk. Wie dat stuk heeft opgemaakt of waar het vandaan is gekomen doet in dat kader dan niet ter zake.

#### **2.**

De inspecteur is de functionaris die – op grond van art. 2 lid 3 onderdeel b AWR – als zodanig bij ministeriële regeling is aangewezen. Die regeling kan worden gevonden in de Uitv.reg. Belastingdienst 2003 en in art. 5 daarvan is onder meer bepaald dat de algemeen directeuren van de Belastingdienst/Particulieren, Belastingdienst/Midden- en Kleinbedrijf,

Belastingdienst/Grote Ondernemingen alsmede van de Belastingdienst/Centrale Administratieve Processen inspecteur zijn. Via verstrekte mandaten worden ambtenaren van de verschillende organisatieonderdelen bevoegd namens de inspecteur te controleren, aanslagen op te leggen en te procederen. De vraag is welke consequenties dit nu heeft voor de reikwijdte van de toepassing van art. 8:42 Awb. De voorwaarde is dat een stuk aan de inspecteur ter raadpleging staat of heeft gestaan. Ofschoon de algemeen directeur van het desbetreffende organisatieonderdeel de inspecteur is, kan niet worden volstaan met de vaststelling welke stukken aan haar/hem ter beschikking staan of hebben gestaan. Als daarmee wel kon worden volstaan, zou er amper een processtuk zijn aangezien de algemeen directeur zelden tot nooit een procedure zal voeren. Relevant is welke stukken ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan aan de ambtenaren die werken krachtens mandaat van de desbetreffende algemeen directeur. Zelfs als de procederende ambtenaar de stukken nimmer heeft gezien dienen deze te worden aangemerkt als op de zaak betrekking hebbende stukken als deze aan een collega van hetzelfde organisatieonderdeel wel ter beschikking staan of stonden en deze van belang kunnen zijn voor de beslechting van een bestaand geschilpunt.

### 3.

De afbakening op basis van het organisatieonderdeel is om meerdere redenen arbitrair. De organisatie van de Belastingdienst is aan wijzigingen onderhevig en dit zou door deze jurisprudentie een uitwerking kunnen hebben op de vraag of sprake is van een stuk in de zin van art. 8:42 Awb. Zo waren aanvankelijk de ambtenaren die werkzaam waren binnen het team CCB (Coördinatiegroep Constructiebestrijding) ondergebracht bij verschillende organisatieonderdelen. Inmiddels lijkt dit team geheel te ressorteren onder Belastingdienst/Grote Ondernemingen. In zijn algemeenheid dringt zich de vraag op wat rechtens is in de situatie waarin een ambtenaar die werkzaam is bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen de controle verricht en in dat kader vele terabytes aan stukken vergaart om op basis daarvan een rapport te schrijven dat ter raadpleging ter beschikking wordt gesteld aan een ambtenaar van Belastingdienst/Midden- en Kleinbedrijf die de aanslagen oplegt waarover vervolgens wordt geprocedeerd. Op basis van het arrest van de Hoge Raad is de inspecteur de algemeen directeur van de Belastingdienst/Midden- en Kleinbedrijf en zijn de op de zaak betrekking hebbende stukken de (digitale) bescheiden die aan dit onderdeel van de Belastingdienst ter beschikking staan of hebben gestaan. Dat is dan in deze casus niet meer dan het controlerapport. Alle stukken die door de medewerker van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen zijn vergaard en bestudeerd, vallen niet onder de afbakening die de Hoge Raad in dit arrest heeft bevestigd. Een dergelijke uitkomst van dit arrest is echter onaanvaardbaar en dient spoedig te worden genuanceerd, waarbij rekening wordt gehouden met mogelijke situaties als de bovenstaande. Daarbij komt nog dat de inspecteur die de aanslag heeft opgelegd, kan afwijken van de inspecteur die de procedure voert. Als een ambtenaar van de Belastingdienst/Particulieren de controle heeft gedaan en de aanslagen heeft opgelegd, zou een medewerker van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen de procedure kunnen voeren. Deze inspecteur is dan het bestuursorgaan in de zin van art. 8:42 Awb. Ingeval aan deze gemandateerde medewerker slechts zeer beperkt stukken ter beschikking worden gesteld door de ambtenaar die de aanslagen heeft opgelegd, zouden ingevolge het arrest van de Hoge Raad slechts deze geselecteerde stukken kunnen worden aangemerkt als op de zaak betrekking hebbende stukken. Dit is een invulling die volledig strijdig is met hetgeen wordt nagestreefd met de verplichting alle van belang zijnde stukken aan de rechter en de belastingplichtige over te leggen. Met de enge afbakening dat de stukken ter raadpleging beschikbaar hebben gestaan aan de inspecteur en dus het organisatieonderdeel van de Belastingdienst dat de procedure voert, lijkt derhalve op meerdere niveaus een invulling van de reikwijdte van art. 8:42 Awb te ontstaan die afbreuk doet aan de essentie van de regeling.

### 4.

Nu controles, de aanslagregeling, de bezwaarfase en de (hoger-)beroepsfase ten aanzien van hetzelfde belastingmiddel voor dezelfde belastingplichtige kunnen worden uitgevoerd door meerdere ambtenaren die werken bij verschillende onderdelen van de Belastingdienst en dus met een mandaat van verschillende inspecteurs, zou derhalve niet leidend dienen te zijn namens welke inspecteur de procedure wordt gevoerd, maar welke inspecteurs betrokken zijn geweest bij de totstandkoming van de aanslag en de procesvoering dienaangaande. Alle stukken die ter raadpleging ter beschikking hebben gestaan aan al deze inspecteurs (en dus aan de ambtenaren gemandateerd werkzaam bij hun organisatieonderdelen) zouden dienen te kwalificeren als op de zaak betrekking hebbende stukken in de zin van art. 8:42 Awb.

### 5.

In navolging van het arrest HR 23 mei 2014, nr. 12/01827, *BNB 2014/186\** wijst de Hoge Raad nog op de mogelijkheid voor de feitenrechter om op grond van art. 8:45 Awb aan “degene onder wie die informatie berust, te verzoeken de door de bestuursrechter van belang geachte gegevens uit het strafdossier in te zenden”. Ingevolge het tweede lid van dit artikel is een bestuursorgaan verplicht aan een dergelijk verzoek te voldoen. Uiteraard is het goed dat de rechter verzoeken kan doen aan anderen, met name bestuursorganen, die geen partij zijn in de procedure maar wel beschikken over relevante informatie. De belastingplichtige heeft vaak geen mogelijkheid deze informatie te bemachtigen en deze bepaling maakt het

mogelijk dat de rechter hierin een rol kan vervullen. Mijns inziens is deze bevoegdheid van de bestuursrechter geen oplossing voor het probleem dat hiervoor is geconstateerd. Zonder een verplichting een volledig procesdossier aan de rechter en de belastingplichtige voor te leggen, kan geen behoorlijke rechtspleging plaatsvinden. De mogelijkheid voor de fiscale rechter om verzoeken te doen, biedt geen afdoende remedie tegen de jurisprudentie van de Hoge Raad die ruimte laat voor een selectieve vulling van het procesdossier op basis van de definitie van het bestuursorgaan in het fiscale recht.

Voetnoten "Uitspraak"

[\[1.\]](#)

Vgl. HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, rechtsoverweging 3.3.2.

[\[2.\]](#)

Vgl. HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, rechtsoverweging 3.4.2, onder i).

[\[3.\]](#)

Vgl. HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, rechtsoverweging 3.4.

Voetnoten "Voorgaande uitspraak"

[\[1.\]](#)

HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1182, *BNB* 2014/186.

[\[2.\]](#)

HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA3823, *NTFR* 2008/873, HR 25 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB5868, *NTFR* 2008/874, HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:874, *NTFR* 2015/1302, HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, *NTFR* 2018/1156 en HR 6 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1113, *NTFR* 2018/1694.

[\[3.\]](#)

[Kamerstukken II 1988-1989, 21 221, nr. 3](#), p. 63.

[\[4.\]](#)

[Kamerstukken II 1990-1991, 21 221, nr. 5](#), p. 53-54.

[\[5.\]](#)

HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1371, *NTFR* 2018/1884.

[\[6.\]](#)

Vgl. HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, *BNB* 2018/164.