

## Onderzoeksplicht rechter inzake op de zaak betrekking hebbende stukken

HR 23-10-2020, ECLI:NL:HR:2020:1670, m.nt. G.J.M.E. de Bont

**Instantie**

Hoge Raad

**Datum**

23 oktober 2020

**Magistraten**

Mrs. Van Hilten, Punt, Van Loon, Van Kalmthout, Faase

**Zaaknummer**

19/04499

**Noot**

G.J.M.E. de Bont

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**JCDI**

JCDI:ADS255009:1

**Vakgebied(en)**

Invordering / Aansprakelijkheid

Fiscaal bestuursrecht / Algemene rechtsbeginselen en abbb

**Brondocumenten**

Beroepschrift, Hoge Raad, 23-10-2020

ECLI:NL:HR:2020:1670, Uitspraak, Hoge Raad, 23-10-2020

**Wetingang**

Art. 8:42 Awb

### Essentie

#### Onderzoeksplicht rechter inzake op de zaak betrekking hebbende stukken

### Samenvatting

*Belanghebbende heeft in cassatie erover geklaagd dat het Hof heeft nagelaten erop toe te zien dat de Ontvanger alle op de zaak betrekking hebbende stukken overlegde.*

*HR: De rechter dient aan de hand van het procesdossier na te gaan of het bestuursorgaan alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd en, zo dit niet het geval is, het bestuursorgaan op te dragen het verzuim te herstellen. Heeft de rechter dit nagelaten dan kan daarover in cassatie worden geklaagd, ook als niet eerder bij de rechter is verzocht tot overlegging van een stuk. De rechter hoeft niet ambtshalve, buiten het procesdossier om, te onderzoeken of er stukken bestaan die het bestuursorgaan ten onrechte niet heeft overgelegd.*

### Uitspraak

#### ARREST

in de zaak van

[X] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 30 augustus 2019, nrs. 18/00237 en 18/00238, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nrs. BRE 15/7806 en 15/7807) betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven beschikkingen tot aansprakelijkstelling

voor de van [A] B.V. te [R], [B] B.V. te [S] en [C] B.V. te [T] nageheven loonheffingen over de jaren 2008 tot en met 2011. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

## 1. Geding in cassatie

Belanghebbende 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 Minister van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

## 2. Beoordeling van de middelen

### 2.1

Middel II bevat de klacht dat het Hof artikel 8:42 Awb heeft geschonden doordat het heeft nagelaten erop toe te zien dat de Ontvanger in het procesdossier ontbrekende documenten met uit het buitenland verkregen informatie overlegde, terwijl deze documenten wel op de zaak betrekking hebbende stukken vormen.

#### 2.2.1

Op grond van artikel 8:42, lid 1, Awb dient het bestuursorgaan in beginsel alle op de zaak betrekking hebbende stukken die aan dat orgaan ter beschikking staan of hebben gestaan aan de rechter over te leggen. Tot de op grond van die bepaling over te leggen stukken behoren alle stukken die het bestuursorgaan ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten.<sup>[1]</sup> Artikel 8:42, lid 1, Awb strekt ertoe dat de gegevens die van belang zijn voor de beoordeling van het bestreden besluit van het bestuursorgaan aan de rechter – en de wederpartij – beschikbaar worden gesteld. De in die bepaling neergelegde verplichting heeft ten doel te waarborgen dat een geschil over een door het bestuursorgaan genomen besluit wordt beslecht op basis van alle relevante feitelijke gegevens die aan het bestuursorgaan ter beschikking staan, zodat de belanghebbende zich daarover kan uitlaten en de rechter daarmee bij zijn beoordeling rekening kan houden.<sup>[2]</sup>

#### 2.2.2

De rechter ziet toe op de naleving van art. 8:42, lid 1, Awb. Indien uit het dossier blijkt dat de door het bestuursorgaan ingezonden stukken niet volledig zijn, dient de rechter het bestuursorgaan op te dragen dat verzuim te herstellen. De rechter is niet gehouden om ambtshalve onderzoek te doen naar het mogelijke bestaan van stukken die het bestuursorgaan ten onrechte niet heeft overgelegd.

#### 2.2.3

Indien de belanghebbende voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat een bepaald stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak en daarom door het bestuursorgaan moet worden overgelegd, dient aan dat verzoek te worden tegemoetgekomen, mits het bestaan van dat stuk aannemelijk is. Dit is slechts anders in gevallen van gerechtvaardigde weigering op grond van artikel 8:29 Awb en in uitzonderingsgevallen als misbruik van procesrecht.<sup>[3]</sup>

#### 2.2.4

Indien uit de stukken van het geding blijkt dat het bestuursorgaan heeft verzuimd een op de zaak betrekking hebbend stuk over te leggen, kan de belanghebbende nog in cassatie met succes erover klagen dat de rechter heeft nagelaten het bestuursorgaan op te dragen dat verzuim te herstellen, ook indien de belanghebbende niet eerder bij de feitenrechter een verzoek heeft gedaan tot overlegging van dat stuk.<sup>[4]</sup>

### 2.3

Het Hof heeft – in navolging van de Rechtbank – vastgesteld dat de Inspecteur bij de belastingautoriteiten van België en Duitsland navraag heeft gedaan naar de registratie als ondernemer van door de betrokken besloten vennootschappen ingeleende personen. Uit de stukken van het geding blijkt niet van het bestaan van documenten waarin die autoriteiten informatie hebben neergelegd die op de zaak van belanghebbende betrekking heeft. Belanghebbende heeft noch bij de Rechtbank, noch bij het Hof met betrekking tot zulke documenten een verzoek gedaan als hiervoor in 2.2.3 bedoeld. Het Hof was daarom niet gehouden onderzoek te doen naar het bestaan van zulke documenten. Middel II faalt daarom in zoverre.

### 2.4

De overige klachten kunnen evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten 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 's-Hertogenbosch, Meerv. belastingk., 30 augustus 2019** (Nr. 18/0237 t/m 19/0238)

#### Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) van 28 februari 2018, nummers BRE 15/7806 en 15/7807, in het geding enz.;

#### 1. (...)

#### 2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan:

##### 2.1.

Belanghebbende is opgericht op [oprichtingsdatum] 2008 en houdt zich onder meer bezig met goederenvervoer, grondverzet, landschapsverzorging, het leggen van elektriciteits- en telecommunicatiekabels en de verhuur van machines.

##### 2.2.

In 2008 heeft belanghebbende – door middel van tussenkomst van [B BV] – arbeidskrachten ingeleend van [A BV], in 2009 tot en met 2011 van [B BV] en in 2009 en 2010 – door middel van tussenkomst van [B BV] – van [C BV].

##### 2.3.1.

In 2010 en 2011 heeft de Belastingdienst/FIOD een strafrechtelijk onderzoek ingesteld bij diverse vennootschappen, waarbij (al dan niet indirect) leden van eenzelfde familie ([D]) betrokken waren. In dit onderzoek zijn, onder andere, (de rechtsvoorgangers van) de uitlenende vennootschappen [A BV], [B BV] en [C BV] betrokken. Hierbij is gebleken dat door de uitlenende vennootschappen onjuiste aangiften loonheffingen zijn ingediend. Naar aanleiding van de bevindingen van de Belastingdienst/FIOD heeft de Inspecteur boekenonderzoeken ingesteld bij, onder meer, [A BV], [B BV] en [C BV]. De betreffende rapporten van 21 juni 2013 behoren tot de stukken.

##### 2.3.2.

In die rapporten is opgenomen dat er geen of nauwelijks administratie van de uitlenende vennootschappen was te achterhalen. Aan de hand van de G-rekening en van de opgevraagde bankafschriften van de uitlenende vennootschappen zijn de namen van een aantal inlenende bedrijven achterhaald. Vervolgens zijn bij inlenende bedrijven – waaronder belanghebbende – de door de uitleners uitgeschreven verkoopfacturen en de onderliggende urenregistraties opgevraagd. Op basis van de verkregen informatie heeft de Inspecteur berekend welk bedrag aan loonheffing is verschuldigd voor arbeidskrachten die aan de desbetreffende inlenende bedrijven zijn uitgeleend.

##### 2.3.3.

Naar aanleiding van deze berekeningen zijn op 25 juni 2013 aan [A BV] en op 31 juli 2013 aan [B BV] en [C BV] naheffingsaanslagen loonheffingen opgelegd van:

- € 536.898 ( exclusief heffingsrente van € 67.246) aan [A BV] voor het jaar 2008;
- € 276.828 ( exclusief heffingsrente van € 25.133) aan [B BV] voor het jaar 2009;
- € 631.476 ( exclusief heffingsrente van € 41.545) aan [B BV] voor het jaar 2010;
- € 223.509 ( exclusief heffingsrente van € 8.698) aan [B BV] voor het jaar 2011;
- € 32.329 ( exclusief heffingsrente van € 2.975) aan [C BV] voor het jaar 2009; en
- € 35.421 ( exclusief heffingsrente van € 2.374) aan [C BV] voor het jaar 2010

(hierna: de naheffingsaanslagen).

De naheffingsaanslagen zijn niet betaald.

## 2.4.

Op 29 oktober 2013 heeft de Ontvanger in het kader van aansprakelijkstelling van belanghebbende een onderzoek ingesteld naar [B BV] en [A BV] in hun hoedanigheid van door- en uitlener van arbeidskrachten aan belanghebbende in 2008. Van dit onderzoek is een rapport met dagtekening 1 juli 2014 opgemaakt. Naar aanleiding van dit rapport is belanghebbende bij de beschikking aansprakelijkstelling [beschikkingsnummer 2] op grond van artikel 34 IW, artikel 60 van de Wet financiering sociale verzekeringen en premie-besluiten (hierna: Wfsv) en artikel 51 van de Zorgverzekeringswet (hierna: Zvw) als inlener aansprakelijk gesteld. De aansprakelijkstelling ziet op het onbetaald gebleven deel van de loonheffingsschuld voor de aan [A BV] opgelegde naheffingsaanslag loonheffingen voor zover die naheffingsaanslag betrekking heeft op de aan belanghebbende uitgeleende arbeidskrachten.

## 2.5.

Op 29 oktober 2013 heeft de Ontvanger in het kader van aansprakelijkstelling van belanghebbende een onderzoek ingesteld naar [B BV] en [C BV] in hun hoedanigheid van door- en uitlener van arbeidskrachten aan belanghebbende in de jaren 2009 tot en met 2011. Van dit onderzoek is een rapport met dagtekening 1 juli 2014 opgemaakt. Naar aanleiding van dit rapport is belanghebbende bij de beschikking aansprakelijkstelling [beschikkingsnummer 1] op grond van artikel 34 IW, artikel 60 Wfsv en artikel 51 Zvw als inlener aansprakelijk gesteld. De aansprakelijkstelling ziet op het onbetaald gebleven deel van de loonheffingsschulden voor de aan [B BV] en [C BV] opgelegde naheffingsaanslagen loonheffingen voor zover die naheffingsaanslagen betrekking hebben op de aan belanghebbende uitgeleende arbeidskrachten.

## 2.6.

Belanghebbende heeft geen stortingen op een G-rekening verricht.

## 2.7.

Bij de KvK is van [A BV], [B BV] en [C BV] het volgende geregistreerd:

- op 22 augustus 2013 is besloten tot ontbinding van [A BV] en [A BV] is opgehouden te bestaan, omdat geen bekende baten meer aanwezig zijn, met ingang van 26 augustus 2013;
- op 1 september 2013 is besloten tot ontbinding van [B BV] en per 30 september 2013 is [B BV] opgehouden te bestaan, omdat geen bekende baten meer aanwezig zijn; en
- op 1 oktober 2013 is besloten tot ontbinding van [C BV] en per 1 oktober 2013 is [C BV] opgehouden te bestaan, omdat geen bekende baten meer aanwezig zijn.

## 3. Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

### 3.1.

In geschil is het antwoord op de volgende vragen:

- I. Zijn de beschikkingen aansprakelijkstelling prematuur gegeven?
- II. Heeft de Ontvanger het gelijkheidsbeginsel geschonden?
- III. Zijn de beschikkingen aansprakelijkstelling naar te hoge bedragen vastgesteld?

Belanghebbende is van mening dat deze vragen bevestigend moeten worden beantwoord. De Ontvanger is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

### 3.2.

Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken en op dat wat zij tijdens de zittingen hebben verklaard.

### 3.3.

Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, van de uitspraken van de Inspecteur en van de beschikkingen aansprakelijkstelling. De Ontvanger concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

## 4. Gronden

### Ten aanzien van het geschil

#### Vraag I: Moeten de beschikkingen worden vernietigd omdat deze prematuur zijn gegeven?

### 4.1.

Belanghebbende heeft aangevoerd dat sprake is van premature aansprakelijkstellingen en klaagt erover dat de Ontvanger (te) weinig inzicht heeft verschaft over de invordering van de belastingschulden bij de uitlenende vennootschappen, dan wel

hun bestuurders. De Ontvanger heeft verwezen naar de onder 2.7 vermelde gegevens van de KvK, waaruit volgt dat sinds het najaar van 2013 bij de uitlenende vennootschappen geen bekende baten aanwezig zijn en de uitleners dus geen verhaalsmogelijkheden bieden. Hieraan heeft de Ontvanger toegevoegd dat hij geen volgorde in acht hoeft te nemen bij de aansprakelijkstelling van derden.

#### 4.2.

Op grond van artikel 34, lid 1, IW is de inlener van een werknemer (in dit geval belanghebbende) hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting, die de uitlener verschuldigd is in verband met het ter beschikking stellen van die werknemer. In aanmerking genomen het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2875, stelt het Hof voorop, dat de verschillende aansprakelijkheidsregelingen in het stelsel van de IW een zelfstandige betekenis hebben en in beginsel los staan van elkaar. Daarbij treden de in de IW voorziene aansprakelijkheden in zodra de belastingschuldige met de betaling van de belasting in gebreke is. Het betreffen hier (risico)aansprakelijkheden die van rechtswege bestaan. Van belang is dat het gaat om hoofdelijke aansprakelijkheden en dat de wettelijke regeling niet voorschrijft dat de ontvanger een bepaalde volgorde in acht neemt, indien hij een hoofdelijk aansprakelijke wil aanspreken (vergelijk ook Hoge Raad 18 oktober 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE5152). De Leidraad Invordering 2008 kent daarover overigens ook geen beleidsregel. De Ontvanger heeft onbetwist gesteld dat de uitlenende vennootschappen in gebreke zijn. Daarnaast acht het Hof met de verstrekte gegevens van de KvK aannemelijk dat invordering bij de uitlenende vennootschappen geen of onvoldoende kans van slagen had.

#### 4.3.

Het gelijk met betrekking tot de eerste in geschil zijnde vraag is aan de Ontvanger.

#### **Vraag II: Heeft de Ontvanger het gelijkheidsbeginsel geschonden?**

#### 4.4.

Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden omdat de Ontvanger niet alle inleners aansprakelijk heeft gesteld en voor deze schending geen geldige rechtvaardigingsgrond heeft aangevoerd. Hierbij acht belanghebbende van belang dat het boekenonderzoek van de Inspecteur niet zorgvuldig is geweest. De Ontvanger heeft de door hem gevolgde werkwijze toegelicht. Hij heeft gefailleerde inleners niet aansprakelijk gesteld. Uiteindelijk zijn 94 inleners aansprakelijk gesteld. Binnen de groep van niet-gefaillarde inleners is niet elke inlener aansprakelijk gesteld. Voor zover het bedrag van de mogelijke aansprakelijkstelling minder bedroeg dan € 500 is vanuit doelmatigheidsoverwegingen afgezien van aansprakelijkstelling. Dit bedrag betreft de voor de inlening verschuldigde loonheffingen verminderd met de bedragen wegens betalingen en/of vrijwarende stortingen op de G-rekening en/of (andere) matiging.

#### 4.5.

De Rechtbank heeft over dit geschilpunt overwogen:

**“De inspecteur heeft niet bij alle andere inleners nageheven**

#### 4.2.2.

Ter zake van werknemers die zijn ingeleend door de onbekend gebleven en/of gefailleerde opdrachtgevers is geen loonheffing nageheven bij de uitlenende vennootschappen. Als gevolg daarvan zijn deze inleners niet aansprakelijk gesteld. Belanghebbende stelt dat de inspecteur geen rechtvaardiging heeft voor deze schending van het gelijkheidsbeginsel. De rechtbank is van oordeel dat indien de handelwijze van de inspecteur al zou kunnen worden toegerekend aan de ontvanger, er geen sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel. Uit het rapport van het boekenonderzoek volgt immers dat de reden voor het niet kunnen achterhalen van de gegevens van alle inleners gelegen is in het feit dat er van de uitlenende vennootschappen nagenoeg geen administratie bewaard is gebleven. De rechtbank heeft geen reden daaraan te twijfelen. Dat onbekend gebleven inleners niet aansprakelijk konden worden gesteld heeft dus te maken met het gebrek aan informatie waardoor niet kon worden nageheven. Die situatie is wezenlijk anders dan die bij belanghebbende. Er is geen sprake van vergelijkbare gevallen. De keuze van de inspecteur om geen gegevens op te vragen van de gefailleerde inleners heeft naar het oordeel van de rechtbank een objectieve en redelijke rechtvaardiging (zo al sprake is van gelijke gevallen) omdat de verhaalsmogelijkheden bij deze inleners doorgaans afwezig of zeer beperkt zal zijn.

**De ontvanger heeft niet alle bekende (niet-gefaillarde) inleners aansprakelijk gesteld**

#### 4.2.3.

De rechtbank stelt voorop dat alle bekende (niet-gefaillarde) inleners feitelijk en rechtens gelijke gevallen vormen. Vast

staat dat de ontvanger beleid heeft gevoerd op grond waarvan uitsluitend de bekende niet-gefaillieerde inleners die voor meer dan € 500 aansprakelijk zouden kunnen worden gesteld aansprakelijk zijn gesteld. Daarmee staat ook vast dat sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Behoudens het bedrag waarvoor de inleners aansprakelijk kunnen worden gesteld, hebben zij immers - voor zover hier van belang - zowel feitelijk als rechtens dezelfde kenmerken. Vraag is of voor deze ongelijke behandeling een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.

#### 4.2.4.

De ontvanger heeft ter zitting van 25 januari 2017 verklaard dat een aansprakelijkheidsprocedure meer dan € 2.000 kost zodat de grens van € 500 om redenen van doelmatigheid is gerechtvaardigd. Bij de bepaling van dit grensbedrag heeft de ontvanger rekening gehouden met de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 7 mei 2015 (ECLI:NL:GHARL:2015:3263). In deze uitspraak heeft het Gerechtshof overwogen dat de ontvanger met een grens van € 5.000 zijn beleidsvrijheid heeft overschreden.

Hoewel aan de ontvanger tegengeworpen zou kunnen worden dat een kosten-batenanalyse ontbreekt (vgl. voormelde uitspraak, overweging 4.5), is de rechtbank van oordeel dat gelet op het (relatief) lage grensbedrag van € 500 de doelmatigheidsredenen een voldoende objectieve en redelijke rechtvaardiging vormen voor de ongelijke behandeling (vgl. eerder Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 december 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:7574). (...)"

Het Hof is van oordeel dat de Rechtbank op goede gronden heeft beslist dat voor het verschil in behandeling een voldoende rechtvaardiging bestaat en maakt deze gronden tot de zijne.

#### 4.6.

Hieraan voegt het Hof toe dat de stelling van belanghebbende dat er niet-gefaillieerde inleners zijn die niet aansprakelijk zijn gesteld, maar wel werknemers hebben ingeleend waarvoor deze inleners voor meer dan € 500 aansprakelijk konden worden gesteld, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Ontvanger, niet aannemelijk is gemaakt. De stelling dat de Ontvanger moet kunnen aantonen dat hiervan geen sprake is, wijst het Hof af aangezien die stelling is gestoeld op de onjuiste veronderstelling dat de bewijslast bij de Ontvanger zou liggen, terwijl het belanghebbende is die een beroep heeft gedaan op het gelijkheidsbeginsel.

#### 4.7.

Het gelijk met betrekking tot de tweede in geschil zijnde vraag is aan de Ontvanger.

### Vraag III: De hoogte van de aansprakelijkstellingen

#### Vooraf

#### 4.8.

Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat ter zitting bij de Rechtbank "desgevraagd en noodgedwongen" door haar is gemeld dat de posten "*te weinig verloond*" en "*te weinig verloond extra*" niet (meer) in geschil zijn wegens het ontbreken van onderbouwende stukken betreffende deze posten.

#### 4.9.

Het Hof stelt voorop dat als hoofdregel heeft te gelden dat een ingetrokken grief niet wederom in hogere instantie als nieuw geschilpunt in de rechtsstrijd kan worden toegelaten (vergelijk Hoge Raad 4 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:781). Naar het oordeel van het Hof is in dit geval echter geen sprake van een situatie waarin belanghebbende haar stelling uitdrukkelijk en ondubbelzinnig heeft prijsgegeven. Bij die beoordeling heeft het Hof in aanmerking genomen dat de Ontvanger in zijn verweerschrift uitgebreid is ingegaan op dit punt en hij in zoverre niet in zijn belangen is geschaad. Een goede procesorde verzet zich naar het oordeel van het Hof dan ook niet tegen behandeling in hoger beroep van deze grief van belanghebbende.

#### "meer verloond"

#### 4.10.

In hoger beroep heeft belanghebbende aangevoerd het onbegrijpelijk te vinden dat de Rechtbank geen oordeel heeft gegeven over de "*meer verloonde*" werknemers. Het Hof heeft uit het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank van 25 oktober 2017 opgemaakt dat deze post uit de beschikkingen aansprakelijkstelling is gehaald, voor zover daarin begrepen, bij de uitspraak op bezwaar en er in zoverre dus geen geschil meer bestaat tussen partijen.

#### 4.11.

Daarnaast heeft het Hof vastgesteld dat tussen partijen de toepassing van het anoniementarief niet langer in geschil is.

#### "te weinig verloond" en "te weinig verloond extra"

#### 4.12.

Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat zij van de meeste bij haar tewerkgestelden de arbeidsovereenkomsten en bijbehorende loonstroken heeft weten te achterhalen. Hieruit volgt dat deze werknemers niet te weinig zijn verloond.

Zij heeft daarbij, bij wijze van voorbeeld, gewezen op de loonstroken van [E], die 77 uur zou hebben gewerkt voor belanghebbende in de desbetreffende periode in 2008. Volgens de loonstroken heeft hij 120 uur verloond gekregen. De overige uren is hij niet ingezet bij belanghebbende.

#### 4.13.

In de beschikkingen aansprakelijkheidsstelling zijn de categorieën "*te weinig verloond*" en "*te weinig verloond extra*" opgenomen. De categorie "*te weinig verloond*" ziet op uitgeleende werknemers, die weliswaar in de aangifte loonheffingen en in de loonadministratie zijn verantwoord, maar die op basis van de bij de inleners verkregen gegevens meer uren hebben gewerkt dan in de loonadministratie van de uitlener is verantwoord. De categorie "*te weinig verloond extra*" ziet op uitgeleende werknemers, die weliswaar in de aangifte loonheffingen en in de loonadministratie zijn verantwoord, maar waarvan is gebleken dat zij meer uren hebben gewerkt dan zijn opgenomen in de loonadministratie. Daarbij is de aansprakelijkstelling evenredig verdeeld aan de hand van de gewerkte uren indien de werknemer bij meerdere opdrachtgevers heeft gewerkt.

#### 4.14.

In het systeem van de aansprakelijkstellingen is het de Ontvanger op wie in eerste instantie de plicht rust te stellen op welke gronden en voor welke bedragen belanghebbende aansprakelijk is gesteld. Het is dan vervolgens aan belanghebbende om deze stelling gemotiveerd te betwisten, voordat wordt toegekomen aan bewijslevering door de Ontvanger.

De enkele stelling dat uit de loonstroken volgt dat de werknemers niet te weinig zijn verloond is daarvoor te algemeen en dan ook onvoldoende. Van belanghebbende mag worden verwacht dat zij haar stelling specifiek richt tegen de in de beschikking aansprakelijkstelling opgenomen posten en vervolgens gemotiveerd aangeeft waarom die niet juist zijn. Het Hof zal hierna nader ingaan op het door belanghebbende bij wijze van voorbeeld aangedragen geval van [E].

#### 4.15.

Belanghebbende heeft gesteld het vreemd te vinden dat uit het overzicht van de Ontvanger enerzijds volgt dat [E] met omschrijving "*meer verloond*" 56 uur meer is verloond en anderzijds 31,22 uur met omschrijving "*te weinig verloond*" en "*te weinig verloond extra*" te weinig is verloond bij belanghebbende. Zoals in 4.10 hiervoor is overwogen volgt uit het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank van 25 oktober 2017 dat de post "*meer verloond*" uit de beschikkingen aansprakelijkstelling is gehaald. Het betreffen overigens uren die zijn verloond die niet volgen uit van de inleners opgevraagde facturen. In zoverre is deze post dan ook niet langer van belang. Belanghebbende stelt dat [E] 77 uur voor haar heeft gewerkt in de desbetreffende periode in 2008. De Ontvanger heeft zich op het standpunt gesteld dat [E] in de weken 37 tot en met 40 21 uur voor belanghebbende heeft gewerkt. Deze 21 uur zijn echter niet verantwoord in de aangifte loonheffingen van de uitlener, aldus de Ontvanger. Daarnaast heeft de Ontvanger voor [E] gesteld dat door de uitlener 44,5 uur te weinig zijn aangegeven in de aangifte loonheffingen. Daarvan is naar evenredigheid 8,22 uur aan belanghebbende toegerekend. De door belanghebbende overgelegde gegevens doen dan ook niet af aan de stelling van de Ontvanger dat sprake is van "*te weinig verloond*" en "*te weinig verloond extra*" uren door de uitlener.

#### 4.16.

Datzelfde heeft te gelden voor de door belanghebbende eerder in de procedure gegeven onderbouwingen. Bij brief van 20 april 2017 heeft belanghebbende aan de Rechtbank arbeidsovereenkomsten, urenstaten en loonstroken overgelegd van aan aantal werknemers en de daarbij behorende facturen. Dit betreffen facturen van respectievelijk 3 november 2008 (week 44, [F] (24u), loonstrook 40u), 13 oktober 2008 (week 41, [G] (40u), [E] (40u), loonstrook 40u, [H] (40u) en [J] (40u)), 10 november 2008 (week 45, [K] (8u, loonstrook 32u). Daarnaast is een urenverantwoording voor week 42 overgelegd ([G] (40u) en [E] (40u)). Het Hof stelt voorop dat de overgelegde gegevens slechts betrekking hebben op de beschikking (aansprakelijkstelling) [beschikkingsnummer 2]. [F] en [K] zijn niet langer in deze beschikking aansprakelijkstelling opgenomen (zie 4.10 hiervoor). [G], [H] en [J] zijn in de beschikking aansprakelijkstelling opgenomen onder het kopje "*niet verloond*" en dus niet onder "*te weinig verloond*" en "*te weinig verloond extra*".

#### 4.17.

Daarmee komt het Hof niet toe aan de volgende stap in de bewijslastverdeling, te weten of de Ontvanger de door hem gestelde bedragen, na voldoende gemotiveerde betwisting ervan, aannemelijk heeft gemaakt.

#### "niet verloond"

#### 4.18.

Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de door haar ingeleende arbeidskrachten ZZP'ers zijn die veelal in Duitsland of België zijn gevestigd. Zij behoren niet in de loonheffing te worden betrokken. In eerste aanleg heeft belanghebbende ten aanzien van de "niet verloonde" uren van een aantal in de beschikkingen aansprakelijkstelling genoemde personen overeenkomsten van opdracht, kopie paspoorten en betalingsbewijzen overgelegd. In hoger beroep heeft belanghebbende van nog dertien personen soortgelijke documenten overgelegd. De Ontvanger is van mening dat de Rechtbank terecht heeft overwogen dat sprake is van een dienstbetrekking tussen de arbeidskrachten en de uitlenende vennootschappen. Daarnaast heeft hij zich op het standpunt gesteld dat, zo dit niet het geval is, de door belanghebbende overgelegde overeenkomsten duiden op een situatie van aanneming van werk waarbij een fictieve dienstbetrekking moet worden aangenomen. Ten slotte heeft de Ontvanger aangevoerd dat belanghebbende in hoger beroep, weliswaar in groter aantal, dezelfde soort bescheiden heeft overgelegd als waarover de Rechtbank een oordeel heeft gegeven.

#### 4.19.

De Rechtbank heeft over dit geschilpunt overwogen:

##### “4.4.2.

De post "niet verloond" heeft betrekking op de loonheffing die is nageheven ter zake van door belanghebbende ingeleende personen die volgens de inspecteur in het kader van hun dienstbetrekking bij (één van) de uitlenende vennootschappen bij belanghebbende hebben gewerkt maar waarvoor de uitlenende vennootschappen geen loonheffingen hebben aangegeven en afgedragen (hierna: de niet verloonde personen). Belanghebbende stelt dat de post "niet verloond" ten onrechte is vervat in de naheffingsaanslagen (en daarmee in de aansprakelijkstelling) omdat deze personen bij de uitlenende vennootschappen niet werkzaam waren als werknemers maar als ondernemers (ZZP'ers).

##### 4.4.3.

Niet in geschil is dat de arbeidskrachten die onder post "niet verloond" zijn genoemd, een arbeidsrelatie met de uitlenende vennootschappen hadden en in dat kader bij belanghebbende werkzaamheden hebben verricht. De ontvanger heeft – onbestreden – aangevoerd dat uit het boekenonderzoek (zie 2.2) is gebleken dat 26 personen niet in loondienst waren bij een andere werkgever en zij niet bij de Belastingdienst stonden geregistreerd als ondernemer (zij beschikten niet over een BTW-nummer of een VAR/WUO). Ook is uit navraag door de inspecteur bij de belastingautoriteiten van België en Duitsland niet gebleken dat de niet verloonde personen aldaar stonden geregistreerd als ondernemers. Hoewel een en ander slechts bewijst dat aanknopingspunten ontbreken dat de niet verloonde personen ondernemer zijn, acht de rechtbank daarmee, mede gelet op de aard van de werkzaamheden, aannemelijk dat sprake is van dienstbetrekkingen tussen die personen en de uitlenende vennootschappen. Daarbij is ook in aanmerking genomen dat belanghebbende haar stelling dat de niet verloonde personen ondernemers waren, onvoldoende heeft onderbouwd tegen de achtergrond van de voormelde – niet bestreden – bevindingen van de inspecteur. De door belanghebbende overgelegde "overeenkomsten van opdracht" van drie personen geven geen aanleiding voor een ander oordeel dan dat terecht loonheffing is geheven. De overeenkomsten leggen tegenover wat de inspecteur heeft aangevoerd onvoldoende gewicht in de schaal om te kunnen concluderen dat deze personen geen werknemer maar ondernemer waren. De overeenkomsten duiden bovendien eerder op een situatie van aanneming van werk, waarbij op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet LB een fictieve dienstbetrekking moet worden aangenomen; dat is anders indien het werk gebeurt in de uitoefening van een bedrijf of in de zelfstandige uitoefening van een beroep, maar dat is niet aannemelijk geworden. (...)"

Het Hof is van oordeel dat de Rechtbank op goede gronden heeft beslist dat de post "niet verloond" terecht en voor het juiste bedrag in de beschikkingen aansprakelijkstelling zijn opgenomen en maakt deze gronden tot de zijne.

#### 4.20.

Het Hof voegt daar nog aan toe dat de door belanghebbende in hoger beroep overgelegde gegevens vergelijkbaar zijn met de door haar in eerste aanleg overgelegde gegevens en slechts zien op andere ingeleende arbeidskrachten. Daarvoor heeft naar het oordeel van het Hof hetzelfde te gelden als is geoordeeld over de bij de Rechtbank overgelegde stukken. In zoverre kunnen die gegevens dan ook niet leiden tot een ander oordeel.

#### 4.21.

Het gelijk met betrekking tot de derde in geschil zijnde vraag is aan de Ontvanger.

#### Slotsom

#### 4.22.

De slotsom is dat het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is.

#### Ten aanzien van het griffierecht



#### 4.23.

Het Hof is van oordeel dat geen redenen aanwezig zijn om te gelasten dat de Ontvanger aan belanghebbende het door haar betaalde griffierecht geheel of gedeeltelijk vergoedt.

#### Ten aanzien van de proceskosten

#### 4.24.

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

### 5. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

## Voorgaande uitspraak

### Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

#### Middel I

Schending en/of verkeerde toepassing van het Nederlands recht, waaronder mede begrepen schending van artikel 34, lid 1 Invorderingswet waarvan de niet-inachtneming uitdrukkelijk met nietigheid is bedreigd of ten aanzien waarvan de nietigheid voortvloeit uit de aard van de niet in acht genomen vormen doordat het Hof ten onrechte dan wel onvoldoende draagkrachtig met redenen omkleed heeft geoordeeld (motiveringsgebrek) dat de beschikking aansprakelijkstelling niet prematuur zijn afgegeven (rechtsoverweging 4.1. tot en met 4.2.).

#### Toelichting:

Belanghebbende heeft gemotiveerd gesteld dat de Ontvanger te weinig inzicht heeft verstrekt over de invordering van belastingsschulden bij de uitlenende vennootschappen c.q. de bestuurders van de uitlenende vennootschappen. Uit de stukken kan niet worden opgemaakt of de Ontvanger aan haar onderzoekplicht en heeft voldaan. Een verwijzing naar een uittreksel van de Kamer van Koophandel is onvoldoende om vast te kunnen stellen dat er geen bekende baten meer aanwezig zijn. Derhalve concludeert belanghebbende dat het Hof onvoldoende draagkrachtig met redenen heeft omkleed tot het oordeel is gekomen dat de beschikkingen niet prematuur zijn afgegeven.

#### Middel II

Schending en/of verkeerde toepassing van het Nederlands recht, waaronder mede begrepen schending van artikel 8:42 AWB waarvan de niet-inachtneming uitdrukkelijk met nietigheid is bedreigd of ten aanzien waarvan de nietigheid voortvloeit uit de aard van de niet in acht genomen vormen doordat het Hof ten onrechte dan wel onvoldoende draagkrachtig met redenen omkleed heeft geoordeeld (motiveringsgebrek) dat het bedrag "niet verloond" terecht en tot het juiste bedrag in de beschikking aansprakelijkstelling is opgenomen (rechtsoverweging 4.18 tot en met 4.19).

#### Toelichting:

De inspecteur heeft bij het vaststellen van de correctieposten gebruikt gemaakt van informatie verkregen uit België en Duitsland. Deze documenten behoren blijkbaar niet tot het procesdossier, terwijl het wel op de zaak betrekking hebbende stukken betreft. Immers, daarmee kan niet onomstotelijk worden vastgesteld dat de 26 personen 'in dienstbetrekking' stonden met de uitlenende vennootschappen. In een aansprakelijkheidsprocedure betreffen de op de zaak betrekking hebbende stukken niet alleen de aansprakelijkstelling zelf, maar ook stukken die de Inspecteur ter beschikking hebben gestaan bij het opleggen van de naheffingsaanslagen en het daaraan ten grondslag liggende boekenonderzoek. De uit België en Duitsland ontvangen informatie behoren tot het procesdossier. De aansprakelijkgestelde moet worden toegelaten tot het betwisten van de onderliggende aanslagen (artikel 49 lid 7 IW 1990) en heeft toegang een compleet dossier, ook in aansprakelijkheidsprocedures. Verwezen wordt onder andere naar ECLI:N:HR: 2016:2722 en 2724. Derhalve concludeert belanghebbende dat het Hof onvoldoende draagkrachtig met redenen omkleed tot het oordeel is gekomen dat het bedrag 'niet verloond' terecht en tot het juiste bedrag in de beschikking aansprakelijkstelling is opgenomen. Naar aanleiding van middel I en II concludeert belanghebbende tot gegrondverklaring van het onderhavige beroep in cassatie en terug verwijzing van het geschil naar een Hof. Belanghebbende verzoekt u de belastingdienst te veroordelen in de kosten van deze procedure.

## Noot

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

### 1.

De Hoge Raad blijft nadere richtsnoeren geven met betrekking tot de verplichting van de inspecteur om ingevolge art. 8:42 Awb alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan het procesdossier toe te voegen. Teneinde de consistentie van het juridische bouwwerk rondom art. 8:42 Awb te borgen, herhaalt de Hoge Raad veel van zijn eerdere overwegingen uit HR 10 april 2015, nr. 14/01189, *BNB* 2015/129 en HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, *BNB* 2018/164<sup>c\*</sup>. Interessant lijkt het te worden als de Hoge Raad deze overwegingen aanvult. Daarbij manifesteert zich een risico van rechtsvorming waarbij eerder geformuleerde regels minder helder worden dan eerder gedacht. In dit arrest en in het hierna in *BNB* 2021/48\* opgenomen arrest van dezelfde datum met nr. 19/05560 komen twee principiële kwesties aan de orde: de taak van de feitenrechter, en de situatie na een verwijzingsopdracht.

### 2

De Hoge Raad wijdt in de zaak met nr. 19/04499 twee overwegingen aan de taak van de rechter, te weten r.o. 2.2.2 en 2.2.4. Het had de opbouw van het arrest verbeterd als deze overwegingen opvolgend waren geweest of zelfs waren geïntegreerd. Eenduidigheid in de terminologie was het arrest eveneens ten goede gekomen. Met de 'stukken van het geding' (in r.o. 2.2.4) lijkt hetzelfde te worden bedoeld als 'het dossier' (in r.o. 2.2.2) maar het gebruik van de verschillende termen roept de vraag op of er wellicht toch iets anders mee wordt bedoeld.

### 3.

De verplichting van de feitenrechter om een uit het dossier volgend verzuim van een inspecteur van de naleving van art. 8:42 Awb zelfstandig aan de orde te stellen en daarover te oordelen, was bekend uit eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad. Ook in het geval de belanghebbende op dat verzuim geen beroep deed. De Hoge Raad verwijst in dit kader naar zijn arrest HR 1 april 2005, nr. 39 803, *BNB* 2005/177\*. In het arrest HR 29 juni 2012, nr. 11/00558, *BNB* 2012/251 overwoog de Hoge Raad ook al in soortgelijke bewoordingen dat er een zelfstandige verplichting bestaat voor de feitenrechter om de inspecteur te manen een verzuim van de verplichting in art. 8:42 Awb te herstellen. De Hoge Raad overwoog toen (in r.o. 3.1.2.) als volgt:

“In cassatie moet daarom ervan worden uitgegaan dat het interne memo door de Inspecteur niet is overgelegd. Onder deze omstandigheden had het Hof ofwel moeten toezien op overlegging van het interne memo door de Inspecteur ofwel op de voet van artikel 8:29, lid 3, van de Awb moeten onderzoeken of een beroep van de Inspecteur op een weigering dan wel een beperking als bedoeld in het eerste lid van dat artikel is gerechtvaardigd.”

### 4.

Met welke reden de Hoge Raad r.o. 2.2.3 in het arrest 19/04499 heeft opgenomen, is niet duidelijk. In deze overweging gaat het immers over de situatie waarin er wél een voldoende gemotiveerd verzoek door de belanghebbende werd gedaan. Daarvan was in casu geen sprake. De overweging is identiek aan de overweging in het standaardarrest *BNB* 2015/129 met één uitzondering namelijk de volgende bijzin: “mits het bestaan van dat stuk aannemelijk is”. Op grond van de regels van de vrije bewijsleer is het bestaan aannemelijk als dit bestaan de meest waarschijnlijke situatie is. Waarschijnlijker dus dan de situatie dat het bepaalde stuk niet bestaat. De strekking van deze nieuwe bijzin is niet geheel duidelijk. De vraag rijst of de belanghebbende dit aannemelijk moet maken. Die belanghebbende moest op basis van de bestaande rechtsregels al voldoende gemotiveerd stellen dat een bepaald stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak. Als de belanghebbende aan die voorwaarde voldoet, heeft hij dan niet tevens het bestaan van dat stuk aannemelijk gemaakt, tenzij de inspecteur het bestaan van dat stuk ontkent? Als deze exegetische van de nieuwe bijzin de juiste is, dan heeft de bijzin geen enkele toegevoegde waarde. Als de voldoende gemotiveerde stelling dat een stuk van belang is, echter niet reeds met zich brengt dat het bestaan van het stuk aannemelijk is, wordt de belanghebbende dan door deze bijzin opgezaaid met een nadere bewijslast ten aanzien van het aannemelijk zijn van het bestaan van het stuk? Mijns inziens zal daarvan in de praktijk geen sprake zijn. Als er ten overstaan van de feitenrechter wordt gediscussieerd over de compleetheid van het dossier, zal de belanghebbende (moeten) aangeven welke stukken hij mist, waarna de feitenrechter zich tot de inspecteur zal wenden met de vraag of die stukken bestaan. Het laat zich moeilijk voorstellen dat de inspecteur die vraag niet zal willen beantwoorden. Het antwoord zal leidend zijn voor de beoordeling van de feitenrechter of het stuk bestaat. Als de inspecteur ontkent dat er ontbrekende stukken zijn, zal de rechter dat doorgaans accepteren. Zijn er wel ontbrekende stukken die voor de beoordeling van het geschil relevant zijn, dan zullen deze aan het dossier dienen te worden toegevoegd. Als de inspecteur een dergelijke vraag echter niet wenst te beantwoorden, dan weet de feitenrechter

daar doorgaans ook wel een conclusie aan te verbinden: het bestaan van het stuk zal dan naar alle waarschijnlijkheid aannemelijk worden geacht doordat de stelling van belanghebbende niet of onvoldoende weersproken wordt geacht. Ook bij deze lezing van de bijzin zal van een nadere bewijslast voor de belanghebbende de facto geen sprake zijn.

## 5.

De Hoge Raad benadrukt dat de belanghebbende ook voor het eerst in cassatie kan klagen over het verzuim van het bestuursorgaan om de verplichting in art. 8:42 Awb na te komen. De feitelijke grondslag voor het cassatiemiddel, te weten het bestaan van een processtuk dat niet tot de stukken van het geding behoort, zal uit het dossier moeten blijken. Dit betekent overigens tevens dat de Hoge Raad ook ambtshalve zou kunnen casseren als er een feitelijke grondslag is. Een verplichting is dat echter niet en de Hoge Raad die toch al terughoudend is om van de ambtshalve bevoegdheid gebruik te maken, zal mijns inziens slechts overwegen dat te doen als de reële mogelijkheid bestaat dat het ontbrekende stuk tot een andere uitkomst van de procedure zou kunnen leiden.

## 6.

In het licht van het oordeel dat in cassatie voor het eerst kan worden geklaagd over een schending van art. 8:42 Awb wekt het geen verbazing dat de Hoge Raad in de zaak met nr. 19/05560 deze lijn doortrekt naar de situatie na verwijzing. Ook dan kan er dus – voor het eerst – worden geklaagd over het ontbreken van een processtuk, mits aannemelijk is dat het bestaat en overlegging van het stuk van belang kan zijn voor de beslechting van een geschilpunt waarover de rechter na verwijzing moet oordelen.

## 7.

Nu een zorgvuldige procedure en een voldragen uitspraak slechts kunnen worden gerealiseerd indien wordt gewaarborgd dat het procesdossier compleet is, kan de ruimhartige invulling door de Hoge Raad van de verplichting in art. 8:42 Awb met een zelfstandige plicht voor de rechter in alle fasen van de procedure alleen maar worden toegejuicht.

Voetnoten

[1.]

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

[2.]

Vgl. HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672, rechtsoverweging 3.4.1.

[3.]

Vgl. HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:874, rechtsoverweging 2.3.2.

[4.]

Vgl. HR 1 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT3027.