

NLF 2019/2301

Terechte informatiebeschikkingen voor trustkantoor; geen fishing expedition (1)

Hof Arnhem-Leeuwarden 10 september 2019, 17/00045 t/m 17/00048, ECLI:NL:GHARL:2019:7315

SAMENVATTING

X (bv; belanghebbende) maakt deel uit van een groep van gelieerde vennootschappen en stichtingen. De kernactiviteiten bestaan uit het leveren van fiscale en juridische diensten als trustkantoor. Bij X is een boekenonderzoek ingesteld in verband met het landelijke project van aanpak Trust and Company Service Providers (TCSP's). Dit heeft geleid tot informatiebeschikkingen die na bezwaar zijn gehandhaafd. Rechtbank Gelderland heeft de informatiebeschikkingen in stand gelaten.

In hoger beroep is onder meer in geschil of M en N als getuigen kunnen worden gehoord.

Hof Arnhem-Leeuwarden volgt het standpunt van de Inspecteur dat M en N als procespartij optreden. Zij zijn gemandateerd om namens de Inspecteur te procederen. M en N kunnen derhalve niet als getuigen worden gehoord.

Het Hof oordeelt verder onder meer dat de Inspecteur het voorschrift van artikel 8:42 Awb heeft geschonden door bijlagen bij e-mails niet te verstrekken. Het Hof gaat hieraan echter voorbij omdat gesteld noch gebleken is dat X in haar verdedigingsbelangen is geschaad en X pas op een heel laat moment – tijdens de (derde) zitting – deze schending van artikel 8:42 Awb aan de orde heeft gesteld.

De informatiebeschikkingen zijn volgens het Hof terecht gegeven. De Inspecteur heeft aannemelijk gemaakt dat hij zich in redelijkheid op het standpunt heeft gesteld dat de gevraagde gegevens voor de belastingheffing van X van belang kunnen zijn. Van een fishing expedition is geen sprake.

X kan volgens het Hof geen beroep doen op het informele verschoningsrecht. Voor het geval en voor zover X zich wél zou kunnen beroepen op het informeel verschoningsrecht, had zij de verzochte informatie geschoond van de stukken waarop het informeel verschoningsrecht ziet, dienen aan te leveren (vgl. HR 23 september 2005, 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140).

Het Hof wijst het verzoek om een immateriële schadevergoeding af. X heeft voorts geen recht op vergoeding van de werkelijke proceskosten.

NOOT

Context

De onderhavige zaak betreft het hoger beroep van een trustkantoor tegen informatiebeschikkingen die waren opgelegd in verband met op te leggen aanslagen vpb over de jaren 2009-2012. De zaak

is gezamenlijk behandeld met de zaken van dezelfde datum met nummer 17/00077 t/m 17/00080 (ECLI:NL:GHARL:2019:7322, NLF 2019/2329) en 17/00073 t/m 17/00076 (ECLI:NL:GHARL:2019:7321). In die zaken kwam de dga op tegen informatiebeschikkingen die aan hem waren opgelegd in verband met op te leggen aanslagen voor respectievelijk de omzetbelasting (17/00077 t/m 17/00080) en de inkomstenbelasting (17/00073 t/m 17/00076) over de periode 2009-2012.

De kern van alle drie de zaken gaat over de vraag of de Inspecteur terecht informatiebeschikkingen aan belanghebbenden heeft opgelegd. Het Hof bevestigt in onderhavige zaak (evenals in de zaak in verband met de omzetbelasting) de uitspraak van de Rechtbank en oordeelt dat de informatiebeschikkingen inderdaad terecht zijn opgelegd. Voor de inkomstenbelasting worden de informatiebeschikkingen, en dus de uitspraak van de Rechtbank, gedeeltelijk vernietigd. De Inspecteur had zijn informatieverzoek voor de inkomstenbelasting op een aantal punten onvoldoende onderbouwd volgens het Hof. De juridische punten zijn in de diverse zaken gelijkelijk beslist. Alvorens in te gaan op het kerngeschilpunt, besteed ik eerst aandacht aan het geschilpunt omtrent de partijgetuige in fiscalibus.

Partijgetuige in fiscalibus

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat in belastingzaken een procespartij niet als getuige kan worden gehoord.¹ Van de zijde van de Belastingdienst is de Inspecteur de procespartij. Het is echter niet zo dat een ambtenaar per definitie met de Inspecteur vereenzelvigd moet worden en om die reden nimmer als partijgetuige mag worden gehoord. Enkel het mandaat om de Inspecteur te mogen vertegenwoordigen is daartoe volgens de Hoge Raad onvoldoende.² Een belastingambtenaar kan als getuige worden gehoord wanneer hij in de procedure niet namens de Inspecteur optreedt. Of een ambtenaar als partijgetuige moet worden aangemerkt, hangt dus af van de rol die de ambtenaar vervult gedurende de procedure. Juch merkte hierover op dat het onderscheid dat wordt gemaakt tussen de rollen die een ambtenaar op enig moment vervult, gevoelig is voor manipulatie.³ Een terechte opmerking vind ik. Voor manipulatie moet worden gewaakt. Wat mij betreft had het Hof daar in onderhavige casus in de motivering meer aandacht aan mogen besteden.

Belanghebbende heeft in hoger beroep aangegeven de ambtenaren die betrokken waren bij de uitvoering van het boekenonderzoek te willen horen als getuigen om haar stelling, dat sprake was van misbruik van bevoegdheden, nader te onderbouwen. Anders dan in het beroep en in de procedure voor de geheimhoudingskamer, laat de Inspecteur in hoger beroep (opeens?) de ambtenaren als procespartij optreden die belanghebbende als getuigen had willen horen. Ten aanzien van die ambtenaren stelt de Inspecteur zich dan ook op het standpunt dat zij als procespartij moeten worden beschouwd en derhalve niet als getuigen kunnen worden gehoord.

Het Hof merkt terecht op dat het aan een procespartij is door wie hij zich in de procedure en ter zitting laat vertegenwoordigen, tenzij sprake is van strijd met de goede procesorde of misbruik van procesrecht. Van dat laatste is volgens het Hof geen sprake. Het Hof oordeelt dat de ambtenaren die betrokken waren bij het boekenonderzoek bij uitstek geschikt zijn om op zitting daarover namens

1 HR 9 augustus 2013, 13/00078, ECLI:NL:HR:2013:196.

2 HR 23 juni 1999, 32.639, ECLI:NL:HR:1999:AA2796.

3 Zie het commentaar van Juch bij HR 23 juni 1999 in BNB 1999/328.

de Inspecteur duidelijkheid te verschaffen, omdat belanghebbende de gang van zaken rondom het boekenonderzoek steeds pregnanter aan de kaak stelde. Terecht of niet, ik kan mij voorstellen dat de wisseling van de wacht voor belanghebbende meer voelde als een wisseltruc.

Informatiebeschikkingen

Belanghebbenden betogen dat de informatiebeschikkingen niet gerechtvaardigd zijn en dragen daarvoor een scala aan argumenten aan. Zo zouden de informatiebeschikkingen in strijd zijn met het nemo-teneturbeginsel, zou er sprake zijn van een 'fishing expedition', zouden de informatiebeschikkingen niet noodzakelijk zijn omdat de bewijslast niet kan worden omgekeerd nu deze al bij belanghebbenden rustte, doet men een beroep op het informeel verschoningsrecht, zou het boekenonderzoek onbevoegd zijn uitgevoerd, en wordt gesteld dat de rechter is misleid. Onder verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad, wijst het Hof die argumenten gemakkelijk van de hand. Hoewel ik het Hof op de meeste punten wel kan volgen, wil ik nog een kanttekening plaatsen bij het oordeel omtrent de 'fishing expedition'.

Het Hof volgt belanghebbende niet in haar betoog dat sprake is van een 'fishing expedition'. Op basis van de toelichting van de Inspecteur op de informatiebeschikkingen, oordeelt het Hof dat de Inspecteur een belang had in de zin van artikel 47 AWR om bepaalde stukken op te vragen. Volgens het Hof doet daaraan niet af dat de Inspecteur mogelijk mede heeft verzocht om stukken die hem reeds ter beschikking stonden. Daarbij verwijst het Hof naar een arrest van de Hoge Raad uit 1986.⁴ De Hoge Raad heeft daarin inderdaad geoordeeld dat:

'Voor de aanwezigheid van een belang in vorenbedoelde zin (*LvE: in de zin van artikel 47 AWR*) is slechts vereist dat het gevraagde op zich zelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige.'

De bevoegdheid van de Inspecteur wordt echter ook begrensd door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zo mag de Inspecteur niet bij herhaling om dezelfde stukken of inlichtingen (blijven) verzoeken, dient een zorgvuldige belangenafweging te worden gemaakt en mag niet in strijd worden gehandeld met het beginsel van *détournement de pouvoir*. Stuk voor stuk kwesties die wat mij betreft aan de orde moeten worden gesteld in het geval dat de Inspecteur (enkel) inlichtingen opvraagt die hem reeds ter beschikking staan. Die beoordeling zag ik bij het Hof niet terug.

mr. L.M.S.M. van Esdonk-Bongaarts
Hertoghs advocaten

BRON ECLI:NL:GHARL:2019:7315

Uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer op het hoger beroep van X bv te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 13 december 2016, nummers 15/3230 tot en met 15/3233, in het geding tussen

belanghebbende

en

4 HR 8 januari 1986, 23.034, ECLI:NL:HR:1986:AW8125.

de inspecteur van de Belastingdienst/Kantoor Eindhoven (hierna: de Inspecteur)

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De Inspecteur heeft op grond van artikel 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) voor de op te leggen aanslagen vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) over de jaren 2009 tot en met 2012 informatiebeschikkingen vastgesteld ten name van belanghebbende.

1.2. De Inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de informatiebeschikkingen gehandhaafd.

1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft de beroepen tegen de informatiebeschikkingen ongegrond verklaard en belanghebbende een termijn van drie maanden gegeven, gerekend vanaf de dag nadat die uitspraken onherroepelijk zijn geworden, om alsnog de in de informatiebeschikkingen gestelde vragen te beantwoorden en de daarin verzochte informatie te verstrekken.

1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend, waarin hij voor bepaalde stukken het standpunt inneemt dat, primair, dit geen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn als bedoeld in artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) dan wel, zo het Hof hierover anders mocht oordelen, subsidiair dat kennisneming van (delen van) deze stukken is voorbehouden aan het Hof, als bedoeld in artikel 8:29 van de Awb. De Inspecteur heeft zijn standpunten bij brieven van 24 mei 2017, 14 juli 2017 en 28 juli 2017 nader toegelicht.

1.5. De verzoeken van de Inspecteur zijn ter zitting behandeld op 15 augustus 2017. Tijdens deze zitting en latere zittingen zijn gezamenlijk de zaken met nummers 17/00041 t/m 17/00056, 17/00058 t/m 17/00084 en 17/00234 behandeld. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan partijen is verzonden. De Inspecteur heeft naar aanleiding van de zitting op verzoek van het Hof nadere stukken ingebracht. Met toestemming van partijen heeft het Hof zonder nadere mondelinge behandeling op de verzoeken van de Inspecteur tot beperkte kennisneming beslist.

1.6. Op 31 oktober 2017 heeft het Hof een beslissing genomen op de verzoeken van de Inspecteur op grond van de artikelen 8:42 en 8:29 van de Awb en geoordeeld dat de stukken aangeduid met 1a tot en met 1f op de zaak betrekking hebbende stukken zijn in de zin van artikel 8:42 van de Awb, alsmede dat de door de Inspecteur voorgestane beperkte kennisneming van de onder 1a tot en met 1f vermelde stukken gerechtvaardigd is, voor zover het betreft de in de beslissing onder 2.11 opgesomde informatie.

1.7. Belanghebbende heeft geen toestemming gegeven dat het Hof uitspraak doet mede op grondslag van de onder 1a tot en met 1f geanonimiseerde stukken. Daarop zijn de zaken verwezen naar een andere meervoudige kamer van het Hof en is het procesdossier (inclusief de geschoonde versies van de door de geheimhoudingskamer beoordeelde stukken) ter beschikking gesteld aan de nieuwe meervoudige kamer van het Hof.

1.8. Belanghebbende en de Inspecteur hebben nadere stukken ingediend. Afschriften daarvan zijn aan de wederpartij verstrekt.

1.9. Het tweede onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 11 september 2018. Aldaar heeft belanghebbende een verzoek tot wraking van de leden van het Hof gedaan. Het onderzoek ter zitting

is geschorst teneinde het wrakingsverzoek van belanghebbende te behandelen. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan partijen is verzonden. Nadat de wrakingskamer van het Hof het wrakingsverzoek bij beslissing van 6 november 2018 heeft afgewezen, is het onderzoek hervat ter zitting van 11 februari 2019. Het Hof heeft het onderzoek ter zitting geschorst en de Inspecteur in de gelegenheid gesteld nadere stukken in te brengen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan partijen is toegezonden.

1.10. De Inspecteur heeft op 27 maart 2019 nadere stukken ingediend. Belanghebbende heeft hierop gereageerd bij brief van 16 mei 2019.

1.11. Het derde onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 13 juni 2019. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht. Het onderzoek is ter zitting gesloten.

2. Vaststaande feiten

2.1. [A] ([A]) houdt alle aandelen in [B] BV (hierna: [B]). [C] ([C]) houdt alle aandelen in [D] BV (hierna: [D]). [B] en [D] houden ieder 50% van de aandelen in [E] BV. [E] BV houdt alle aandelen in [F] BV, [A] , [G] BV (hierna: [G] BV) en [H] BV. [A] en [C] zijn beiden bestuurder van [E] BV. Daarnaast is [E] BV gelieerd met [I] . FE OB [E] BV is een binnen de groep van vennootschappen en stichtingen bestaande fiscale eenheid voor de omzetbelasting, bestaande uit de vennootschappen [E] BV, [F] BV en [A] , [G] BV.

2.2. [A] en [C] houden ieder 50% van de aandelen in [A] , [J] (hierna: [J]).

2.3. De kernactiviteiten van [E] BV en de met haar gelieerde vennootschappen en stichtingen (hierna: de [K] -groep) bestaan uit het leveren van fiscale en juridische diensten.

2.4. Bij brieven van 25 november 2013 heeft de Inspecteur aangekondigd dat hij een boekenonderzoek zal instellen bij [E] BV, [J] en [I] . Het doel van het onderzoek is het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschapsbelasting dan wel omzetbelasting van de jaren 2009 tot en met 2012. Bij brieven van 29 januari 2014 heeft de Inspecteur aangekondigd het lopende boekenonderzoek uit te breiden met de vennootschappen [L] BV, [D] BV, [F] BV, [H] BV, [A] , [G] BV. Ook de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) over de jaren 2009 tot en met 2012 van [A] worden in het boekenonderzoek betrokken. Het boekenonderzoek wordt uitgevoerd door [M] (hierna: [M]) en [N] (hierna: [N]).

2.5. Het hiervoor genoemde boekenonderzoek vloeit voort uit het project [O] (hierna: [O]) en wordt uitgevoerd volgens de instructies en aanwijzingen van het controleprogramma [O] .

2.6. Tussen het Openbaar Ministerie (Functioneel Parket, hierna: OM), FIOD en Belastingdienst zijn afspraken gemaakt over een bestuursondersteunende inzet van het strafrecht in het kader van de aanpak van Trusts en [O] 's door de Belastingdienst.

2.7. [M] en [N] hebben vanaf medio november 2013 tot november 2016 118 stand-van-zaken-overzichten (hierna: voortgangsrapportages) opgesteld waarin wordt gerapporteerd over de voortgang van de controle bij de [K] -groep. Vanaf week 5 in 2015 hebben [M] en [N] bijstand verleend aan de FIOD. In de voortgangsrapportages is vanaf het moment dat bijstand aan de FIOD werd verleend mede over die werkzaamheden gerapporteerd.

2.8. Bij brief van 24 februari 2014 heeft de Inspecteur ter voorbereiding van een bespreking op 27 februari 2014 in het kader van het boekenonderzoek de navolgende vragen gesteld aan diverse vennootschappen uit de [K] -groep en aan [A] :

" (...)

1. [A] , [G] BV; jaar 2012 .

a. a) Terzake van de volgende twee limiteds, die vermeld zijn op de inkoopfacturen van [P] . co.uk Ltd, wil ik beschikken over de klantendossiers en verkoopfacturen 2012:

Het betreft hier:

[Q] Ltd

[R] Ltd.

b) In de administratie hebben wij een vervoersbewijs van DHL Express aangetroffen. Zie bijlage 1.

Kunt u ons aangeven welke documenten het hier betreft?

Op welke klant deze verzending betrekking heeft?

Een toelichting op de naamsvermelding van mevrouw [S] bij het onderdeel Company name?

c) Wij willen graag inzage in de volgende klantdossiers:

Debiteurnr. 12311665 [T] . Bent u destijds ook betrokken geweest bij de verkoop van [T] .

Debiteurnr. 12570702 [U] Ltd.

d) Debiteurnr. 12310278 [V] Ltd

In 2012 hebt u diensten verricht aan [V] Ltd en deze dienst aangemerkt als een intracommunautaire prestatie. De heer [C] heeft aan ons aangegeven dat voor de facturering in het jaar 2014, hij het BTW-nummer heeft geverifieerd. Hieruit blijkt dat de heer [C] nog niet beschikt over een geldig BTW-nummer.

Uit mijn informatie blijkt dat het BTW-nummer dat gebruikt is bij de facturering met ingang van 1 januari 2013 niet meer geldig is.

Wij verzoeken u de verkoopfactuur aan [V] Ltd over het jaar 2013 aan ons te verstrekken. Tevens verzoeken wij u aan te geven op welk BTW-nummer dat jaar is gefactureerd?

e) [K] B.V.:

In de administratie van [K] B.V. komen wij over de jaren 2009 t/m 2012 vele buitenlandse reiskosten van de heer [A] tegen, variërend van Cyprus, Turkey, Zwitserland, Ibiza en Luxemburg. Graag een toelichting met onderbouwing van de relaties. Grootboekrekening 4540 en 4541 . Zie bijlage 2

Dit geldt eveneens voor de verzendkosten van poststukken, zoals DHL naar Lanarca , Panama, Luxemburg. Grootboekrekening 4320 .

2 [F] BV/ [W] BV.

In de administratie bevindt zich een email met als onderwerp [Y] Ltd.

Zie bijlage 2.

Graag inzage in het klantendossier van [Y] Ltd.

Een toelichting te verstrekken op deze email.

a. Creditnota's:

[AA] BV, debiteurnummer 12310351 , factuurnummer 2011250 , dd 31-12-2011 .

Zie bijlage 4

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [AA] BV?
- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering.

[BB] Ltd., debiteurnummer 12310539 , factuurnummer 2011251 , dd 31-12-2011 . Zie bijlage 5.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [BB] Ltd?
- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[CC] ; debiteurnummer 12310553 , factuurnummer 2011252 ,

dd. 31-12-2011. Zie bijlage 6.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [CC] ?
- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[DD] Limited, debiteurnummer 12311649 , factuurnummer 2011251 , dd. 31-12-2011 . Zie bijlage 7.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [DD] Limited?
- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[EE] Ltd, debiteurnummer 12312036 , factuurnummer 2011252 , dd 31-12-2011 . Zie bijlage 8.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [EE] Ltd?
- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[FF] BV, debiteurnummer 12312309 , factuurnummer 2011256 , dd 31-12-2011. Zie bijlage 9.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [FF]

BV?

- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[GG] BV (zie bijlage 10)

- Gelieve een toelichting op de opgemaakte creditnota's 120008 en 120010 dd. 16-01- 2012?

- Is er nog enige gelieerdheid met deze onderneming?

- Zijn de betreffende creditnota's verstuurd?

[HH] BV, [II] BV, [JJ] BV, [KK] BV, [LL] BV (zie bijlage 11). Het betreft hier meerdere creditnota's.

- Zijn de creditnota's verstuurd?

- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[MM] BV, debiteurnummer 12311013 , factuurnummer 120116 , dd 7-6-2012. Zie bijlage 12.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [MM] BV?

- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[NN] BV, debiteurennummer 123107176 , factuurnummer 120282 , dd 31-12-2012. Zie bijlage 13.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [NN] BV?

- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[OO] BV, debiteurennummer 12310710 , factuurnummer 120113 , 120114 en 120115 . Dd 6-6-2012, Zie bijlage 14.

- Zijn de betreffende creditnota's verstuurd naar [OO] BV?

- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

[PP] Limited, debiteurennummer 12310421 , factuurnummer 120106 dd 31-5-2012. Zie bijlage 15.

- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [PP] Limited?

- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering?

3 Stichting [QQ] :

a. a) Debiteurennummer 12311241 [RR] BV.

[QQ] stuurt een creditnota 201203 dd. 15-04-2012, naar [RR] BV, [a-straat] 2 te [Z] . Zie bijlage 16.

Beheerloon 2012 wordt gecrediteerd. Ultimo 2012 staat er nog een vordering open van € 4.284.

Vragen:

Stichting Administratiekantoor [RR] BV is de aandeelhouder van [RR] BV.

- Wie zijn de certificaathouders van Stichting Administratiekantoor [RR] BV?
- Welke activiteiten voert [RR] BV nu nog uit?
- Is de betreffende creditnota verstuurd naar [RR] BV?
- Welke onderliggende bescheiden liggen ten grondslag aan deze creditering.
- Is de openstaande vordering ultimo 2012, inmiddels voldaan?

b) Tevens ontvangen wij graag een afschrift van de laatste check door de Nederlandsche Bank.

4 [H] B.V.:

Welke activiteiten hebben in deze vennootschap plaatsgevonden?

5 Gelieerde limiteds

Zijn er activiteiten ontplooid in de vennootschappen [SS] Ltd en [TT] Ltd? Zijn er nog meer rechtsvormen waarin [K] direct of indirect deelneemt?

6. Inzage in de gegevensbestanden van de aangeschreven ondernemingen van [K] cs?.

Wij hebben de beschikking over de auditfiles met daarop de grootboekmutaties van de ondernemingen. Graag willen wij een nadere toelichting van u betreffende het gebruik van andere digitale gegevensbestanden. Wij willen graag inzage in deze gegevensbestanden.

Als voorbeeld kan genoemd worden de vraag met betrekking tot het bestand "verkochte en te onderhouden Ltd's 2012" De heer [C] heeft aangegeven intern overleg hierover te willen hebben alvorens het ter beschikking aan ons wordt gesteld.

7 Inzage in het emailverkeer:

In het kader van het boekenonderzoek willen wij graag inzage hebben in het emailverkeer van uw ondernemingen.

8 Privé vragen [A] :

- aankoopbescheiden incl. afrekening notaris m.b.t. de aankoop van de [b-straat] 32;

- verkoopbescheiden incl. afrekening notaris m..b.t. de verkoop van de [c-straat] 10;
 - toelichting op de grote contante opnames in de periode 21 maart 2011 t/m 31 maart 2012.
- (...) ”

2.9. Bij brief van 13 maart 2014 heeft de gemachtigde van belanghebbende de Inspecteur bericht dat geen verdere medewerking aan het boekenonderzoek zal worden verleend, zolang niet vooraf een garantie wordt gegeven dat de verstrekte informatie niet voor eventuele punitieve doeleinden zal worden gebruikt.

2.10. De Inspecteur heeft bij brief van 25 maart 2014 belanghebbende medegedeeld dat een regulier boekenonderzoek is ingesteld bij diverse (rechts)personen op grond van artikel 47 van de AWR en heeft belanghebbende nogmaals uitgenodigd tot het verstrekken van de verzochte informatie. Op het verzoek van belanghebbende om vooraf een garantie te geven dat de verstrekte informatie niet voor eventuele punitieve doeleinden zal worden gebruikt, heeft de Inspecteur aangegeven dat hij de geldende wet- en regelgeving in acht zal nemen.

2.11. Partijen hebben hun standpunten herhaald in opvolgende correspondentie.

2.12. Bij brief van 18 augustus 2014 heeft de Inspecteur belanghebbende voor de laatste maal in de gelegenheid gesteld om de vragen opgenomen in de brief van 24 februari 2014 te beantwoorden binnen 10 dagen na dagtekening van deze brief. Daarnaast heeft de Inspecteur erop gewezen dat hij overweegt informatiebeschikkingen uit te reiken indien de beantwoording niet binnen de genoemde termijn plaatsheeft. Ook heeft de Inspecteur vermeld dat bij het niet voldoen aan de fiscale verplichtingen ingevolge artikel 47 van de AWR en artikel 52 van de AWR sprake kan zijn van een fiscale overtreding zoals bedoeld in artikel 68 van de AWR of een fiscaal misdrijf als bedoeld in artikel 69 van de AWR.

2.13. Met dagtekening 3 september 2014 heeft de Inspecteur vier afzonderlijke informatiebeschikkingen gegeven omdat belanghebbende voor de beoordeling van de ingediende aangiften vennootschapsbelasting over de jaren 2009 tot en met 2012 de verzochte informatie in de vragen 1a, 1b, 1c, 1e, 6 en 7 uit de brief van 24 februari 2014 niet heeft verstrekt en daarmee niet aan haar informatie- en administratieverplichting heeft voldaan. Tevens heeft de Inspecteur aan de andere in 2.1 en 2.2 genoemde onderdelen van de [K]-groep, alsmede aan [A], informatiebeschikkingen afgegeven. De informatiebeschikkingen zijn door [M] en [N] ondertekend namens de inspecteur. Met dagtekening 10 oktober 2014 heeft belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de informatiebeschikkingen. Bij uitspraken op bezwaar van 29 april 2015 heeft de Inspecteur de bezwaren afgewezen.

2.14. Op 13 januari 2015 heeft de FIOD een inval gedaan bij onder meer belanghebbende in verband met de verdenking van het opzettelijk niet verstrekken van informatie aan de Belastingdienst tijdens een regulier boekenonderzoek.

2.15. Op 26 januari 2015 heeft de Inspecteur op grond van artikel 55 van de AWR een verzoek bij het OM ingediend tot verstrekking van gegevens en inlichtingen uit het strafrechtelijk onderzoek met het oog op de beoordeling van de belastingaangiften ten name van [A] en de [K]-groep. Op 30 januari 2015 heeft het OM toestemming verleend met dien verstande dat verstrekt worden de gegevens, voorzover die betrekking hebben op de belastingplicht van verdachten respectievelijk de niet-nakoming van de fiscale

informatieverplichtingen door verdachten en voorzover zich die gegevens bevinden in het strafvorderlijk beslag. Op 4 november 2016 zijn voornoemde stukken aan de Inspecteur vrijgegeven. De Inspecteur heeft deze stukken ingebracht.

2.16. Op 21 februari 2019 heeft de Inspecteur opnieuw een artikel 55 AWR-verzoek bij het OM ingediend ter verkrijging van stukken waarvan het Hof de Inspecteur heeft opgedragen deze in te brengen als op de zaak betrekking hebbende stukken. Op 19 maart 2019 heeft het OM toestemming verleend, waarna de Inspecteur de vanwege het verzoek verkregen stukken op 27 maart 2019 heeft ingebracht.

2.17. Tot de op 27 maart 2019 ingebrachte stukken behoort een bijlage 2F. Deze bijlage bevat een memo [K] (hierna: Memo 2F), gedateerd op 25 maart 2019, van [M] en [N] waarin zij ingaan op de vraag waarom inzage in de klantendossiers en in overige (digitale) gegevensbestanden van [K] cs., van belang zijn voor de belastingheffing van [K] cs. In Memo 2F heeft de Inspecteur verder de achtergrond geschetst voor de vraagstelling van diverse vragen in de brief van 24 februari 2014. In dit memo 2F is, voor zover relevant, het navolgende opgenomen:

“(…)

Activiteiten [K] cs.

(…)

De verrichtte werkzaamheden (handelingen) worden gefactureerd tegen een uurtarief en/of een tarief per verrichtte dienst.

Controle op opbrengstverantwoording

De controle is gericht op de aanvaardbaarheid van de ingediende aangiften. De controlemedewerker dient vast te stellen of de omzet volledig en juist is verantwoord door [K] cs.. Om de volledigheid van de opbrengstverantwoording vast te stellen is het van belang om de ist- en soll-positie vast te stellen en met elkaar te vergelijken (controleren). De soll-positie wordt opgebouwd uit de controle op basis van de primaire registraties (emailverkeer, correspondentie, urenadministratie enz.). De ist-positie is de aangegeven omzet volgens de jaarrekening/aangifte.

Het kunnen beschikken over de urenadministratie/administratie van verrichtte diensten is van belang voor de vaststelling van de volledigheid van de omzetverantwoording. Het is in het kader van de controle op de omzetverantwoording niet voldoende om alleen te kunnen beschikken over de ordners met de verkoopfacturen met bijlagen en de auditfiles (ist-positie).

Daarmee kan alleen vastgesteld worden of alle verkoopfacturen zijn weerslag hebben gevonden in de omzetverantwoording. Daarmee is nog niet vastgesteld of alle verrichtte diensten/handelingen (tegen een uurtarief of vaste prijs), zijn weerslag hebben gevonden in de omzetverantwoording.

Daarnaast dient ook de juistheid van de kosten te worden vastgesteld. Bij de controle op de juistheid van de kosten en omzet, kunnen weer vragen opkomen, die van belang zijn voor de vaststelling van de volledigheid van de omzet (zie hieronder reis- en verblijfkosten). Bij de controle op de juistheid vindt ook de juiste toepassing van de fiscale wetsregels plaats.

Verrichte activiteiten

Wij hebben een draaitabel van de omzet van de werkmaatschappijen over de jaren 2009-2012 o.b.v. van de auditfiles laten maken door een EDP'er. Om zodoende een indruk te krijgen van de bedrijfsactiviteiten van de betreffende vennootschappen, de omzet van deze vennootschappen en de verdeling daarvan naar klanten.

Wij hebben de ordners met daarin de (inkoop-, kosten en verkoopfacturen met urenspecificatie) doorgenomen van de onderworpen vennootschappen. Aan de verkoopfacturen was een bijlage gehecht met daarop de urenspecificatie. Op basis daarvan kan het verband gelegd worden tussen -vastgelegde werkzaamheden (uur- en of tarief per dienst) - verkoopfactuur en omzetboeking in het grootboek.

Op basis van deze verbandlegging kan nog geen antwoord gegeven op de vraag of alle verrichtte werkzaamheden door [K] zijn vastgelegd in de administratie, of alle werkzaamheden hebben geleid tot facturering en dus kan ook niet vastgesteld worden dat de opbrengst volledig is aangegeven. Deze verbandlegging geeft wel inzicht in de methodiek van facturering. De controle van de geboekte omzet met de verkoopfacturen is een juistheidscontrole en geeft geen oordeel over de volledigheid van de omzet.

(...)

Bevindingen tijdens het boekenonderzoek

(...)

Tijdens de controle waren reis-en verblijfkosten van buitenlandse reizen geboekt als zakelijke kosten. Uit de beoordeling bleek dat wij niet konden vaststellen of deze als aftrekbare kosten bestempeld konden worden. Wij konden niet vaststellen op welke activiteit en voor welke klant, deze kosten werden gemaakt en daarmee kon ook niet vastgesteld worden of deze werden doorberekend aan de klant. Wij konden niet het verband leggen op welke klant of de omzet van de klant, deze kosten betrekking hadden.

Daarom zijn de vragen onder 1e van de vragenbrief van 24 februari 2014 gesteld en zijn deze van belang voor de heffing van [K] cs. Zowel voor wat betreft de kosten als de omzet.

Gegeven de reis- en verblijfkosten naar o.a. Cyprus, Turkey, Zwitserland, Ibiza en Luxemburg, wilden wij vaststellen of deze kosten danwel betrekking hadden op diensten voor klanten, die volgens de heer [A] en [C] met hun Ltd's in de Nederlandse belastingheffing betrokken waren. Dit gold ook voor de kosten van verzending van poststukken door [K] cs. naar Larnaca, Panama en Luxemburg. Zie vraag 1b en 1e van de vragenbrief van 24 februari 2014.

Of dat het activiteiten van [K] waren, waarvan de opbrengsten van verrichtte diensten niet zijn opgenomen in de aangiften van [K] cs in Nederland.

Het was bekend dat een klant beschikte over een ""foundation" in Ibiza en dat [K] cs daarbij betrokken was als adviseur van deze klant. Deze Foundation was niet opgenomen in de debiteurenlijst. Op basis van het klantendossier kan dan beoordeeld worden of er diensten zijn verricht en deze in de omzet zijn verantwoord. Eventueel onder een ander debiteuren naam en nummer. In de stukken van de

inbeslagname zijn ook stukken aangetroffen die wijzen op het bestaan van de Foundation, het aangaan van transacties in Spanje en de bemoeienis van [K] cs. hierbij.

Niet valt uit te sluiten dat er werkzaamheden zijn verricht, reis-en verblijfkosten zijn gemaakt, waarvan de omzet die daarop betrekking heeft niet is opgenomen in de aangiften van [K] cs. Het is niet ondenkbaar dat er omzet wordt ontvangen op de privébankrekening(en) van de directie, danwel op voor ons onbekende bankrekeningen.

(...)

Wij hebben de verkoopfacturen aan klanten met een buitenlands factuuradres beoordeeld. Doel hiervan is vast te stellen of op basis van eerdere uitlatingen van de heren [C] en [A] , naast de uit Engeland (Companies House) betrokken vennootschappen (Ltd's), geen andere buitenlandse vennootschappen (structuren) werden aangeboden aan klanten. Danwel werkzaamheden werden verricht die daarop betrekking hadden. Bij die beoordeling wordt tevens in het kader van de controle op de omzetbelasting de plaats van dienst worden vastgesteld. Deze is o.a. van belang voor de juiste tarief toevoering/ toepassing intracommunautaire bepalingen. Uit een deelwaarneming van de verkoopfacturen met een buitenlands factuuradres, stuiten wij o.a. op adressen in Panama, China, en Cyprus. Daarnaast kon ook nog een relatie gelegd worden met een adres op Anguilla.

Voor zowel de juistheidscontrole (plaats van dienst) als de volledigheidcontrole (volledigheid doorberekening van verrichtte diensten en betrokken vennootschappen), is inzage in de klantendossiers nodig. Dat is de achtergrond van onze vraagstelling in vraag 1c van de vragenbrief van 24 februari 2014, zie vraag 1c. De vraagstelling opgenomen in vraag 1d, heeft als reden dat er onduidelijkheid was over het bestaan van de afnemer en de plaats van dienst. Er is in deze vraag zowel een juistheidsaspect als volledigheidaspect te onderkennen.

(...)

Tijdens het beoordelen van de auditfile en fysieke administratie, hebben wij een groot aantal creditfacturen aangetroffen. De omschrijvingen op de facturen waren voor ons een reden om daarover vragen te stellen. Vastgesteld dient te worden of er sprake is van een terechte en juiste creditering van de omzet. En of de eerdere afdracht van de omzetbelasting terecht kan worden teruggeven cq verrekend/ verminderd kan worden. Ook hebben we proberen te beoordelen of een creditering in verband gebracht kan worden met de omzet van een klant (aanbrengpremie). De controle heeft een juistheids- en volledigheidaspect. Zie hiervoor vraag 2 (met bijlagen) van de vragenbrief van 24 februari 2014.

(...)

Om de volledigheid van de omzetverantwoording vast te stellen is het nodig te beschikken:

- over de administratie inzake de "verkochte en te onderhouden Ltd's per jaar". Beoordeling van dit bestand samen met andere controlewerkzaamheden geven een beeld over de volledigheid van de omzet.
- Uit de inbeslagname blijkt dat [K] cs deze exceloverzichten bijhoudt.

- De urenadministratie en/of administratie van de verrichtte diensten. Uit de inbeslagname blijkt dat er door [K] een urenadministratie/administratie van verrichtte diensten wordt bijgehouden.
- inzage te krijgen in de werkzaamheden die zijn verricht door [K] en haar weerslag vinden in de klantendossiers, zoals o.a. het emailverkeer, opgemaakte overzichten, betrokkenheid bij het opzetten van vennootschapsstructuren, zowel door [K] als derden opgemaakte overeenkomsten en akten, en overzichten die door [K] worden bijgehouden.

(...)

De inspecteur is van mening dat o.a. door inzage in de klantendossiers (met inbegrip van alle stukken) en het emailverkeer een beeld gevormd kan worden van de verrichtte activiteiten door [K] cs. voor zijn klanten. Met behulp van deze informatie kan vastgesteld worden of dit heeft geleid tot vastlegging in de urenadministratie/verrichtte werkzaamhedenadministratie en zonodig ook in de exceloverzichten "verkochte en te onderhouden ltd's". Daarmee kan dan ook vastgesteld worden of deze verrichtte activiteiten (uren, werkzaamheden, enz), hebben geleid tot facturering aan de klant. Om de volledigheid van de omzet vast te kunnen stellen met betrekking tot de activiteiten die door of namens [K] al of niet middels het buitenlands trustkantoor [UU] , met betrekking tot deze activiteiten werden uitgevoerd, is het van essentieel belang inzage te krijgen in o.a. de klantendossiers danwel andere door [K] bij gehouden informatiebronnen (digitale bestanden), die onderdeel uitmaken van de administratie.

(...)

De signalen uit het onderzoek (o.a. vervoersbewijs DHL), (...) reis- en verblijfkosten buitenland en transacties tussen de vennootschappen en privé, versterkte de vraag om in ieder geval de inhoud van de genoemde dossiers op te vragen.

Niet onvermeld kan blijven dat emailverkeer met o.a. klanten maar ook aanbieders (providers, facilitators van structuren) van belang is voor de controle op de volledigheid van de opbrengstverantwoording."

3. Geschil

3.1. In geschil is of:

- [M] en [N] als getuigen kunnen worden gehoord;
- de Inspecteur alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd;
- de Inspecteur terecht informatiebeschikkingen aan belanghebbende heeft gegeven;
- belanghebbende recht heeft op een immateriëleschadevergoeding;
- belanghebbende recht heeft op vergoeding van de werkelijke proceskosten.

3.2. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de informatiebeschikkingen, een immateriëleschadevergoeding en vergoeding van de werkelijke proceskosten. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Beoordeling van het geschil

Horen van getuigen

4.1. Het Hof kan getuigen oproepen op grond van artikel 8:60, eerste lid, van de Awb. Een partij kan getuigen oproepen op grond van artikel 8:60, vierde lid, van de Awb. Door het Hof opgeroepen getuigen zijn, anders dan door een partij opgeroepen getuigen, verplicht aan de oproeping gevolg te geven (artikel 8:60, tweede lid, van de Awb). Als een door een partij opgeroepen getuige niet verschijnt kan het Hof de getuigen oproepen (artikel 8:63, derde lid, van de Awb). De vermelde bepalingen zijn op grond van artikel 8:108, eerste lid, van de Awb van overeenkomstige toepassing op de procedure in hoger beroep.

4.2. De rechter moet een partij de gelegenheid geven bewijs te leveren van zijn stellingen door middel van getuigen die door hem zijn meegebracht of die zijn verschenen nadat zij door die partij zijn opgeroepen. Daarbij gelden wel als voorwaarden dat voldoende concreet is aangegeven op welke feiten of omstandigheden het aanbod tot getuigenbewijs betrekking heeft (HR 24 maart 1999, nr. 34.295, ECLI:NL:HR:1999:AA2719) en dat de te bewijzen stelling van belang is voor de te nemen beslissing (HR 23 april 2004, nr. 38.780, ECLI:NL:HR:2004:A08218).

4.3. Indien een partij de rechter verzoekt getuigen op te roepen op de voet van artikel 8:63, derde lid, van de Awb, staat het de rechter vrij alleen dan (zelf) een getuige op te roepen indien hem dit in het kader van de op hem rustende taak zinvol voorkomt (HR 13 maart 2009, nr. 43.313, ECLI:NL:HR:2009:BH5559, en HR 23 mei 2014, nr. 12/05526, ECLI:NL:HR:2014:1194). Ook in een dergelijk geval zal van de partij die het verzoek doet in beginsel mogen worden verwacht dat zij voldoende concreet vermeldt op welke van haar stellingen het door middel van de getuige(n) te leveren bewijs betrekking heeft en, voor zover mogelijk, wie daarover een verklaring zou(den) kunnen afleggen (HR 10 oktober 2014, nr. 13/05775, ECLI:NL:HR:2014:2924). Daarbij kan ook van belang zijn het arrest Gillissen (EHRM 15 maart 2016, nr. 39966/09, ECLI:CE:ECHR:2016:0315JUD003996609). Dit arrest van het EHRM brengt niet mee dat de rechter gehouden is tegemoet te komen aan een verzoek om getuigen op te roepen of dat de rechter die getuigen uit eigen beweging dient op te roepen indien een dergelijke specificatie ontbreekt (HR 5 oktober 2018, nr. 17/00373, ECLI:NL:HR:2018:1850), voor zover dat arrest al van toepassing is in een zuivere belastingzaak als de onderhavige, waarop artikel 6 EVRM niet ziet.

4.4. In belastingzaken kan een partij niet als getuige worden gehoord (HR 9 augustus 2013, nr. 13/00078, ECLI:NL:HR:2013:196). Daarbij wordt ook als partij aangemerkt degene die een partij, zoals in dit geval de Inspecteur van de Belastingdienst, vertegenwoordigt. De bevoegdheid van een persoon om te getuigen moet worden beoordeeld op basis van de hoedanigheid van die persoon op het moment dat de verklaring is afgelegd c.q. wordt of moet worden afgelegd. Een bevoegdheid tot vertegenwoordiging op grond van mandaat vormt op zichzelf geen reden tot vereenzelviging met de Inspecteur (HR 23 juni 1999, nr. 32.639, ECLI:NL:HR:1999:AA2796).

4.5. Belanghebbende heeft in hoger beroep naar voren gebracht [M] en [N] als getuigen te willen horen. In haar brief van 30 augustus 2018 heeft belanghebbende nader onderbouwd dat zij deze getuigen wenst te horen teneinde te onderbouwen of en in hoeverre sprake is van misbruik van bevoegdheden, alsmede of er dusdanig onzorgvuldig is gehandeld dat een integrale proceskostenvergoeding moet worden toegekend. Belanghebbende heeft [M] en [N] opgeroepen als getuigen ter zitting te verschijnen.

4.6. De Inspecteur heeft het Hof bij brieven van 16 juli 2018 en 21 augustus 2018 geïnformeerd dat [M] en [N] niet vrijwillig als getuigen ter zitting zullen verschijnen. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat [M] en [N] in onderhavige procedures als partij moeten worden aangemerkt en daarom niet als getuigen kunnen worden gehoord. De goede procesorde brengt met zich dat de Inspecteur in alle vrijheid moet kunnen bepalen door wie hij zich laat vertegenwoordigen ter zitting. Hij wijst er verder op dat [M] en [N] het boekenonderzoek hebben verricht en dat zij in die hoedanigheid bij uitstek op de hoogte zijn van de feiten en omstandigheden ten aanzien van dat onderzoek. Hij stelt dat zijn procespositie zou worden geschaad indien [M] en [N] niet als procespartij ter zitting aanwezig kunnen zijn, maar als getuigen worden gehoord.

4.7. Ter zitting van 11 september 2018 heeft het Hof zijn oordeel gegeven met betrekking tot de vraag of [M] en [N] als getuigen moeten worden gehoord. Daarbij heeft het Hof allereerst beoordeeld of [M] en [N] als partij zijn te duiden.

4.8. Het Hof stelt voorop dat het in beginsel aan de procespartij, in dit geval de Inspecteur, is door wie hij zich in de procedure en ter zitting laat vertegenwoordigen. Dit is slechts anders indien sprake is van strijd met de goede procesorde dan wel misbruik van procesrecht. [M] en [N] zijn ter zittingen van 11 september 2018, 11 februari 2019 en 13 juni 2019 (alleen [M]) verschenen als vertegenwoordigers van de Inspecteur. Omdat de Inspecteur desgevraagd ter zitting van 11 september 2018 heeft verklaard dat [M] en [N] zijn gemandateerd om namens de Inspecteur te procederen, is het Hof van oordeel dat zij als partij zijn te duiden. Aan belanghebbende kan worden toegegeven dat [M] en [N] na het boekenonderzoek en het afgeven van de informatiebeschikkingen niet meer in beeld zijn geweest; niet in de bezwaarfase, niet bij de Rechtbank en evenmin waren zij aanwezig bij de 8:29-procedure bij het Hof. Het Hof ziet echter geen aanknopingspunten voor de stelling van belanghebbende dat sprake is van misbruik van procesrecht of strijd met de goede procesorde door hen pas in deze fase van de procedure in de hoedanigheid van procespartij naar voren te schuiven. Het Hof wijst erop dat belanghebbende de gang van zaken tijdens de boekenonderzoeken in de loop van de hogerberoepsprocedure steeds pregnanter aan de orde heeft gesteld. [M] en [N] zijn voor wat betreft deze punten bij uitstek geschikt daarover ter zitting namens de Inspecteur duidelijkheid te verschaffen. Nu het Hof het betoog van de Inspecteur volgt dat [M] en [N] als procespartij optreden, kunnen zij niet als getuigen worden gehoord. Om deze reden gaat het Hof voorbij aan het verzoek van belanghebbende om [M] en [N] als getuigen op te roepen.

Op de zaak betrekking hebbende stukken

4.9. Belanghebbende heeft bij brief van 31 januari 2019 getuigenverklaringen van onder meer [M] en [N], afgelegd bij de rechter-commissaris in strafzaken, ingebracht. Het Hof verwerpt het standpunt van de Inspecteur dat met het inbrengen van deze stukken sprake is van een onaanvaardbare doorkruising van het fiscale procesrecht. Geen rechtsregel staat eraan in de weg dat het proces-verbaal van het getuigenverhoor in een strafrechtelijke procedure in de onderhavige procedure wordt ingebracht. Dit past binnen de vrije bewijsleer die in de belastingprocedure geldt.

4.10. Het Hof stelt voorop dat artikel 8:42, eerste lid, van de Awb ertoe strekt dat de gegevens die van belang zijn voor de beoordeling van het in beroep bestreden besluit van de inspecteur 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 de inspecteur genomen besluit wordt beslecht op basis van alle relevante feitelijke gegevens die aan de inspecteur ter beschikking staan, zodat de belanghebbende zich daarover kan uitlaten en de rechter daarmee bij zijn beoordeling rekening kan houden (HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672).

4.11. Met op de zaak betrekking hebbende stukken die de inspecteur op grond van artikel 8:42 van de Awb dient over te leggen, is bedoeld op alle stukken die de inspecteur ter beschikking hebben gestaan en die van belang kunnen zijn bij de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten. Hiertoe behoren derhalve ook stukken die bij diens besluitvorming een rol hebben gespeeld maar die door hem uiteindelijk niet zijn gebruikt ter onderbouwing c.q. motivering van zijn beslissing (HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672). Deze verplichting geldt ook indien het desbetreffende stuk is opgesteld door een ambtenaar die behoort tot een ander organisatieonderdeel van de Belastingdienst en (in beginsel) evenzeer indien de inspecteur inmiddels niet meer beschikt over het desbetreffende stuk. De verplichting voor de inspecteur stukken op grond van artikel 8:42 van de Awb over te leggen, is niet afhankelijk van de vraag of belanghebbende enig (positief of negatief) belang heeft bij die stukken (HR 23 mei 2014, nr. 12/01827, ECLI:NL:HR:2014:1182).

4.12. Tot de door de inspecteur over te leggen stukken behoren niet stukken die zich bevinden onder derden (bijvoorbeeld het OM) en die niet aan hem zijn verstrekt, ook al is hij bekend met het bestaan daarvan (HR 12 juli 2013, nr. 11/04625, ECLI:NL:HR:2013:29).

4.13. Een redelijke, met de hiervoor in 4.10 omschreven strekking van artikel 8:42, eerste lid, van de Awb strokende uitleg van die bepaling brengt mee dat de daarin opgenomen verplichting tot overlegging van stukken zich ook uitstrekt tot stukken die pas in de loop van het beroep of hoger beroep ter beschikking van de inspecteur zijn gekomen. Indien dergelijke stukken ter beschikking van de inspecteur komen na afloop van de in artikel 8:42 Awb bedoelde termijn, dient hij deze alsnog onverwijld aan de rechter toe te zenden (HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672).

4.14. Behoudens gevallen van gerechtvaardigde weigering op grond van artikel 8:29 Awb en uitzonderingsgevallen als misbruik van procesrecht, dient te worden tegemoetgekomen aan een verzoek van de belanghebbende tot overlegging van een bepaald op de zaak betrekking hebbend stuk indien deze voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat het stuk van enig belang kan zijn (geweest) voor de besluitvorming in zijn zaak (HR 25 april 2008, nr. 43.448, ECLI:NL:HR:2008:BA3823).

4.15. Belanghebbende betoogt onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 17 augustus 2018 (ECLI:NL:HR:2018:1371) dat de Inspecteur niet alle op zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd. Belanghebbende stelt dat de Inspecteur op onrechtmatige wijze gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheden door onder valse voorwendselen een boekenonderzoek te starten. Dit onderzoek vindt zijn grondslag in het [O] controleprogramma en heeft uiteindelijk geresulteerd in een strafrechtelijk onderzoek. Zowel in het strafrechtelijk onderzoek als het fiscale boekenonderzoek stelt belanghebbende dat zij geen verdere medewerking hoeft te verlenen aan het onderzoek door de Inspecteur. Uit de voortgangsrapportages blijkt voorts dat tijdens het boekenonderzoek veelvuldig overleg heeft plaatsgevonden tussen de Belastingdienst en de FIOD. Het niet uitvoeren van de informatiebeschikking is reden geweest een strafrechtelijk onderzoek te starten. Het strafrechtelijke onderzoek kan de rechtmatigheid van de opgelegde informatiebeschikking raken, aldus

belanghebbende. Zij verzoekt daarom als op de zaak betrekking hebbend stuk in te brengen het gehele PV van het strafrechtelijke onderzoek, inclusief alle stukken die zien op de afstemming van deze zaak tussen het OM en de Belastingdienst, alsmede eventuele stukken uit het tripartite-overleg.

4.16. De Inspecteur betwist hetgeen belanghebbende heeft gesteld. Hij stelt zich op het standpunt dat de aanleiding en de reikwijdte van het boekenonderzoek de aanvaardbaarheid van de aangiften was, hetgeen wordt ondersteund door de vragen die zijn gesteld. De Inspecteur betwist verder dat hij een strafrechtelijk onderzoek heeft geïnitieerd. Ter zitting heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat het PV van het strafrechtelijk onderzoek en het verslag van het tripartite-overleg geen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn omdat deze stukken de Inspecteur niet ter beschikking staan of hebben gestaan. Deze stukken bevinden zich bij het OM en zijn niet door de Inspecteur op grond van artikel 55 AWR opgevraagd bij het OM. Hij verwijst daarbij naar HR 12 juli 2013, nr. 11/04625, ECLI:NL:HR:2013:29 en HR 8 februari 2019, nr. 18/03059, ECLI:NL:HR:2019:180. Voorts heeft de Inspecteur verklaard dat hij niet over een preweegdocument beschikt en dat hij niet weet of dat is opgemaakt. Hij is ervan op de hoogte dat er wel een document is opgesteld ten behoeve van een bespreking. Dit is eveneens een document dat zich onder derden bevindt en waarover de Inspecteur dus niet de beschikking heeft. Andere stukken betreffende de afstemming tussen OM en de Inspecteur zijn hem niet bekend. Indien het Hof van oordeel is dat voornoemde stukken wel op de zaak betrekking hebben, is hij bereid deze over te leggen.

4.17. Het Hof heeft ter zitting van 11 februari 2019 geoordeeld over de vraag of het PV van het strafrechtelijk onderzoek en andere stukken die zien op de afstemming tussen het OM en de Belastingdienst tot de stukken van het geding behoren. Het Hof beantwoordt deze vraag bevestigend, omdat niet duidelijk is in welke hoedanigheid [M] en [N] kennis hebben genomen van de stukken toen zij bijstand aan de FIOD verleenden. Nadat ze van deze stukken hebben kennisgenomen, hebben zij nog handelingen als Inspecteur verricht, hetgeen het Hof mede afleidt uit de voortgangsrapportages. Er treedt daardoor vermenging op van werkzaamheden in de hoedanigheid van bijstandverlener aan de FIOD en de werkzaamheden in de hoedanigheid van inspecteur. Het is niet uitgesloten, het ligt zelfs voor de hand, dat zij bij hun werkzaamheden namens de Inspecteur gebruik hebben gemaakt van kennis die zij hebben opgedaan toen zij bijstand verleenden aan de FIOD. De stukken van het strafrechtelijk onderzoek waar belanghebbende om verzoekt zijn daarom op de zaak betrekking hebbende stukken (vergelijk HR 5 oktober 2018, nr. 17/03815, ECLI:NL:HR:2018:1863). Het Hof heeft de Inspecteur verzocht over te leggen: het PV van het strafrechtelijk onderzoek, het verslag van het tripartite-overleg, het preweegdocument en eventuele overige stukken die in het kader van de afstemming zijn opgemaakt, alsmede verslaglegging van besprekingen met de vaco's formeel recht en toezicht over het vaststellen van de informatiebeschikking. De Inspecteur heeft deze stukken op 27 maart 2019 ingebracht.

4.18. Tijdens de zitting van 13 juni 2019 heeft belanghebbende in een pleitnota gesteld dat de Inspecteur (i) stukken omtrent de strafzaak van ' [VV] ', (ii) bijlagen van e#mailberichten en (iii) correspondentie van de Inspecteur met de bank van [A] , ten onrechte niet heeft overgelegd.

4.19. De Inspecteur heeft daartegenover gesteld dat hij alle ter zitting van 11 februari 2019 gevraagde stukken heeft opgevraagd bij het OM en dat hij al hetgeen hij in het kader van dat artikel 55 AWR-verzoek tot zijn beschikking heeft gekregen, heeft ingebracht. De stukken waarom belanghebbende tijdens de zitting van 13 juni 2019 heeft verzocht, heeft hij niet tot zijn beschikking.

4.20. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur geloofwaardig heeft verklaard dat hij heeft ingebracht hetgeen door het OM op het artikel 55 AWR-verzoek is vrijgegeven en hij vervolgens tot zijn beschikking heeft gekregen. Ter zake van stukken omtrent strafzaak ' [VV] ' kan zonder nadere toelichting, die ontbreekt, niet worden gezegd dat deze verband houden met het onderhavige geschil van belanghebbende. Het Hof is daarom van oordeel dat stukken in de strafzaak ' [VV] ' geen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn.

4.21. Het Hof stelt betreffende de door belanghebbende veronderstelde correspondentie met de bank van [A] vast, dat belanghebbende het verzoek om de stukken daarvan over te leggen baseert op de brief van de Inspecteur van 24 februari 2014. Uit de vraagstelling over de contante opnames volgt volgens haar dat de Inspecteur voorafgaand aan die brief met de bank van [A] heeft gecorrespondeerd. Het Hof begrijpt uit de vraagstelling in de brief van 24 februari 2014, waarin wordt verzocht om "een toelichting op de grote contante opnames in de periode 21 maart 2011 t/m 31 maart 2012", dat tijdens het boekenonderzoek kennelijk is geconstateerd dat er grote contante opnames zijn gedaan in een bepaalde periode. Voor het standpunt van belanghebbende dat er correspondentie tussen de Inspecteur en de bank zou bestaan, ziet het Hof geen aanknopingspunt. Van op de zaak betrekking hebbende stukken is dan ook geen sprake.

4.22. Gelet op het in 4.17 overwogene, zijn de stukken van het strafrechtelijk onderzoek van belanghebbende in beginsel op de zaak betrekking hebbende stukken. Het Hof volgt belanghebbende in haar stelling dat wanneer een gedeelte van stukken op de zaak betrekking hebben – zoals de e-mailberichten die door de Inspecteur bij de stukken van 27 maart 2019 zijn gevoegd – de daarbij behorende bijlagen eveneens op de zaak betrekking hebbende stukken zijn (vgl. HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, ECLI:NL:HR:2018:672, r.o. 3.4.2. onder iv). De Inspecteur had de bijlagen bij de e-mailberichten daarom moeten overleggen. Door deze bijlagen niet te verstrekken heeft de Inspecteur het voorschrift van artikel 8:42 van de Awb geschonden. Op de voet van artikel 8:31 van de Awb kan het Hof daaruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen. Daarbij moeten alle omstandigheden van het geval worden meegewogen. Artikel 8:31 van de Awb staat toe dat de rechter onder omstandigheden de gevolgtrekking maakt dat voorbijgegaan moet worden aan een verzuim (zie HR 14 november 2014, nr. 12/05832, ECLI:NL:HR:2014:3041).

4.23. Het Hof neemt in zijn weging in aanmerking dat gesteld noch gebleken is dat belanghebbende door het niet overleggen van de bijlagen bij de e-mails in haar verdedigingsbelangen is geschaad, dat belanghebbende geen motivering heeft gegeven waarom de ontbrekende stukken van belang kunnen zijn en dat belanghebbende pas op een heel laat moment - tijdens de (derde) zitting - deze schending van artikel 8:42 van de Awb aan de orde heeft gesteld. Weliswaar kon belanghebbende pas vanaf (vlak na) 4 april 2019 – de dag waarop het Hof de stukken van de Inspecteur van 27 maart 2019, met bijlagen, naar belanghebbende heeft verzonden – ervan op de hoogte zijn dat de bijlagen van de e-mailberichten ontbraken, maar belanghebbende had haar verzoek eerder dan ter zitting van 13 juni 2019 kenbaar kunnen maken. Alsdan had de Inspecteur nog de gelegenheid gehad deze ontbrekende bijlagen in te brengen. Gelet op deze omstandigheden gaat het Hof voorbij aan het verzuim dat de Inspecteur de genoemde stukken niet heeft ingebracht.

Informatiebeschikking

Wettelijk kader

4.24. In artikel 47 van de AWR is, voor zover hier van belang, bepaald dat ieder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn, alsmede de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen.

4.25. Ingevolge artikel 49 van de AWR moeten de gegevens en inlichtingen binnen een door de inspecteur te stellen termijn duidelijk, stelling en zonder voorbehoud worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze, zulks ter keuze van de inspecteur.

4.26. In artikel 51 van de AWR is, voor zover relevant, bepaald dat voor een weigering aan de in de artikelen 47 en 49 van de AWR omschreven verplichtingen niemand zich met vrucht kan beroepen op de omstandigheden dat hij uit enigerlei hoofde tot geheimhouding verplicht is, zelfs niet indien deze hem bij een wettelijke bepaling is opgelegd.

4.27. In artikel 52 van de AWR is bepaald dat de administratie zodanig moet zijn ingericht en worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.

4.28. In artikel 52a, eerste lid, van de AWR is, voor zover van belang, bepaald dat als met betrekking tot een op te leggen aanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikelen 47, 49 en 52, de inspecteur dit kan vaststellen bij voor bezwaar vatbare (informatie)beschikking.

4.29. Artikel 47 van de AWR geeft de inspecteur ruime bevoegdheden aan een belastingplichtige informatie te vragen. Het is slechts vereist dat het gevraagde op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van de betrokken belastingplichtige (HR 8 januari 1986, nr. 23.034, ECLI:NL:HR:1986:AW8125). Voor het antwoord op de vraag of voor een belastingplichtige op grond van artikel 47 van de AWR een verplichting bestaat aan de inspecteur desgevraagd gegevens en inlichtingen te verstrekken en/of boeken, bescheiden en andere gegevensdragers beschikbaar te stellen, is voldoende dat de inspecteur zich, gelet op de hem ter beschikking staande gegevens, in redelijkheid op het standpunt kan stellen dat de door hem gevraagde gegevens, inlichtingen, boeken, bescheiden en/of andere gegevensdragers van belang kunnen zijn voor de belastingheffing ten aanzien van deze belanghebbende (HR 18 april 2003, nr. 38.122, ECLI:NL:HR:2003:AF7498, en HR 18 december 2015, nr. 15/00040, ECLI:NL:HR:2015:3603).

4.30. Het Hof stelt voorop dat op de Inspecteur de bewijslast rust ter zake van feiten en omstandigheden waaruit volgt dat hij de informatiebeschikkingen, omdat belanghebbende niet aan haar verplichtingen op grond van de artikelen 47 en 52 van de AWR heeft voldaan, terecht heeft gegeven. Dit betekent dat de Inspecteur aannemelijk moet maken dat hij met zijn verzoeken niet de grenzen der redelijkheid heeft overschreden en dat belanghebbende niet aan haar wettelijke informatieverplichting en verplichting om administratief medewerking te verlenen, heeft voldaan.

Nemo tenetur beginsel

4.31. Het Hof stelt vast dat belanghebbende, nadat zij daartoe meerdere malen in de gelegenheid is gesteld en op de mogelijke gevolgen daarvan is geweest, heeft geweigerd te voldoen aan haar informatieverplichting en verplichting om administratief medewerking te verlenen.

4.32. Belanghebbende stelt ten aanzien van deze weigering zich op het standpunt dat zij zonder garantie van de Inspecteur dat hij de gevraagde informatie niet voor eventuele punitieve doeleinden zal gebruiken, niet verplicht is de door de Inspecteur gestelde vragen te beantwoorden en de gevraagde informatie te verstrekken, nu de Inspecteur tijdens het boekenonderzoek ook vragen heeft gesteld over een strafrechtelijk onderzoek waarbij belanghebbende dan wel haar directeuren [A] en [C] betrokken waren.

4.33. Een informatiebeschikking vormt geen maatregel waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van artikel 25, derde lid, van de AWR gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van de dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolging, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist (HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144).

4.34. Het is derhalve niet nodig dat de Inspecteur bij zijn informatiebeschikking een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Belanghebbende moet desgevraagd alle informatie verschaffen die van belang kan zijn voor een juiste belastingheffing, ongeacht of het gaat om wilsafhankelijke of wilsonafhankelijke informatie. Zou toch wilsafhankelijke informatie aan de Inspecteur worden verstrekt en zou de Inspecteur dat materiaal hebben gebruikt voor de fiscale beboeting, dan dient de belastingrechter bij zijn oordeel over die boete te bepalen welke gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden. Belanghebbende kan dus niet met een beroep op artikel 6 EVRM weigeren de gevraagde inlichtingen te verstrekken.

Van belang voor belastingheffing

4.35. Belanghebbende stelt zich, onder verwijzing naar HR 24 april 2015, nr. 14/02422, ECLI:NL:HR:2015:1117, op het standpunt dat sprake is van een 'fishing expedition' omdat de Inspecteur zijn verzoek om de in de informatiebeschikkingen gevraagde gegevens onvoldoende heeft onderbouwd en er geen aanleiding bestaat de klantendossiers van belanghebbende in te zien. Er bestaan volgens belanghebbende geen concrete aanknopingspunten voor het vermoeden dat zij niet aan haar fiscale

verplichtingen heeft voldaan, zodat alle door de Inspecteur gestelde vragen als onderdeel van een 'fishing expedition' moeten worden gekenmerkt.

4.36. De Inspecteur heeft zich daartegenover op het standpunt gesteld dat de informatiebeschikkingen rechtsgeldig zijn genomen omdat de informatie door hem is verzocht om een beeld te krijgen van de fiscale positie van belanghebbende en de gelieerde lichamen en personen. In Memo 2F heeft de Inspecteur hiervoor een nadere onderbouwing gegeven (zie 2.17).

4.37. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur met de door hem gegeven toelichting aannemelijk gemaakt dat hij zich in redelijkheid op het standpunt heeft gesteld dat de gevraagde gegevens voor de belastingheffing van belanghebbende van belang kunnen zijn. Daaraan doet niet af dat een nadere toelichting op de vragen pas op een later moment, middels Memo 2F van 25 maart 2019, is gegeven. De in Memo 2F gegeven toelichting vormt immers geen uitbreiding van de informatiebeschikkingen, maar slechts – in het licht van de door belanghebbende aangevoerde grieven – een nadere onderbouwing van de vragen die aan belanghebbende in die beschikkingen worden gesteld. Behoudens in geval van schending van de goede procesorde, waarvan in dit geval geen sprake is, stond het de Inspecteur daarom vrij deze nadere onderbouwing in te brengen. Dat de Inspecteur ook inzage heeft gevraagd in klantendossiers ziet het Hof - gelet op de in memo 2F gegeven motivering - niet als een fishing expedition, zoals belanghebbende stelt, maar als een verzoek dat verband houdt met de controle van de door belanghebbende aangegeven omzet. Dat de Inspecteur daarbij mogelijk om stukken verzoekt die hem reeds ter beschikking staan of ter beschikking hebben gestaan doet daaraan niet af, omdat, zoals de Inspecteur terecht heeft gesteld, voor de aanwezigheid van een belang als bedoeld in artikel 47 van de AWR, slechts is vereist dat het gevraagde op zichzelf beschouwd van belang kan zijn voor de belastingheffing van belanghebbende (vgl. HR 8 januari 1986, nr. 23.034, ECLI:NL:HR:1986:8125).

Bewijslast rust al op belanghebbende

4.38. Indien de bewijslast met betrekking tot bepaalde feiten en omstandigheden op de belastingplichtige rust, zoals in het geval van aftrekposten (omdat deze tot een lagere belasting zouden leiden), heeft het niet ingaan op een verzoek van de inspecteur bepaalde inlichtingen te verstrekken ter onderbouwing van de aftrek, geen gevolgen voor de bewijslastverdeling. De bewijslast van die omstandigheden rust immers al op de belastingplichtige. Bij het vragen van dergelijke gegevens en inlichtingen heeft de inspecteur dan niet een belang als waarop artikel 47 van de AWR ziet (zie HR 3 februari 2006, nr. 41.329, ECLI:NL:HR:2006:AV0821). Als een belastingplichtige in een dergelijke situatie niet voldoet aan het verzoek van de inspecteur, leidt dat niet tot omkering van de bewijslast. In het geval een of meer geconstateerde informatieverzuimen niet tot omkering van de bewijslast zullen kunnen leiden, kunnen de informatiebeschikkingen in zoverre niet in stand blijven (HR 10 februari 2017, nr. 16/02729, ECLI:NL:HR:2017:130).

4.39. Belanghebbende heeft naar voren gebracht dat de vragen die betrekking hebben op kosten, creditfacturen, verzendfacturen en intracommunautaire prestaties betrekking hebben op feiten en omstandigheden waarbij de bewijslast al op belanghebbende rust. Het niet verstrekken van informatie

daaromtrent kan volgens belanghebbende niet tot omkering van de bewijslast leiden, zodat de informatiebeschikkingen in zoverre dienen te worden vernietigd.

4.40. De Inspecteur heeft gesteld dat de in dit kader gestelde vragen zien op de juistheid en volledigheid van de verantwoorde omzet, bijvoorbeeld bij doorbelasting van kosten. In Memo 2F heeft de Inspecteur hierover - onder meer - het volgende opgemerkt:

“Tijdens de controle waren reis-en verblijfkosten van buitenlandse reizen geboekt als zakelijke kosten. Uit de beoordeling bleek dat wij niet konden vaststellen of deze als aftrekbare kosten bestempeld konden worden. Wij konden niet vaststellen op welke activiteit en voor welke klant, deze kosten werden gemaakt en daarmee kon ook niet vastgesteld worden of deze werden doorberekend aan de klant. Wij konden niet het verband leggen op welke klant of de omzet van de klant, deze kosten betrekking hadden.

Daarom zijn de vragen onder 1e van de vragenbrief van 24 februari 2014 gesteld en zijn deze van belang voor de heffing van [K] cs. Zowel voor wat betreft de kosten als de omzet.

Gegeven de reis- en verblijfkosten naar o.a. Cyprus, Turkey, Zwitserland, Ibiza en Luxemburg, wilden wij vaststellen of deze kosten danwel betrekking hadden op diensten voor klanten, die volgens de heer [A] en [C] met hun Ltd's in de Nederlandse belastingheffing betrokken waren. Dit gold ook voor de kosten van verzending van poststukken door [K] cs. naar Larnaca, Panama en Luxemburg. Zie vraag 1b en 1e van de vragenbrief van 24 februari 2014.

Of dat het activiteiten van [K] waren, waarvan de opbrengsten van verrichtte diensten niet zijn opgenomen in de aangiften van [K] cs in Nederland.

Het was bekend dat een klant beschikte over een ""foundation" in Ibiza en dat [K] cs daarbij betrokken was als adviseur van deze klant. Deze Foundation was niet opgenomen in de debiteurenlijst. Op basis van het klantendossier kan dan beoordeeld worden of er diensten zijn verricht en deze in de omzet zijn verantwoord. Eventueel onder een ander debiteuren naam en nummer. In de stukken van de inbeslagname zijn ook stukken aangetroffen die wijzen op het bestaan van de Foundation, het aangaan van transacties in Spanje en de bemoeienis van [K] cs. hierbij.

Niet valt uit te sluiten dat er werkzaamheden zijn verricht, reis-en verblijfkosten zijn gemaakt, waarvan de omzet die daarop betrekking heeft niet is opgenomen in de aangiften van [K] cs. Het is niet ondenkbaar dat er omzet wordt ontvangen op de privébankrekening(en) van de directie, danwel op voor ons onbekende bankrekeningen.

(...)

Wij hebben de verkoopfacturen aan klanten met een buitenlands factuuradres beoordeeld. Doel hiervan is vast te stellen of op basis van eerdere uitlatingen van de heren [C] en [A] , naast de uit Engeland (Companies House) betrokken vennootschappen (Ltd's), geen andere buitenlandse vennootschappen (structuren) werden aangeboden aan klanten. Danwel werkzaamheden werden verricht die daarop betrekking hadden. Bij die beoordeling wordt tevens in het kader van de controle op de omzetbelasting de plaats van dienst worden vastgesteld. Deze is o.a. van belang voor de juiste tarief-toepassing/ toepassing intracommunautaire bepalingen. Uit een deelwaarneming van de verkoopfacturen met een

buitenlands factuuradres, stuiten wij o.a. op adressen in Panama, China, en Cyprus. Daarnaast kon ook nog een relatie gelegd worden met een adres op Anguilla.

Voor zowel de juistheidscontrole (plaats van dienst) als de volledigheidscntrole (volledigheid doorberekening van verrichtte diensten en betrokken vennootschappen), is inzage in de klantendossiers nodig. Dat is de achtergrond van onze vraagstelling in vraag 1c van de vragenbrief van 24 februari 2014, zie vraag 1c. De vraagstelling opgenomen in vraag 1d, heeft als reden dat er onduidelijkheid was over het bestaan van de afnemer en de plaats van dienst. Er is in deze vraag zowel een juistheidsaspect als volledigheidaspect te onderkennen.

(...)

Tijdens het beoordelen van de auditfile en fysieke administratie, hebben wij een groot aantal creditfacturen aangetroffen. De omschrijvingen op de facturen waren voor ons een reden om daarover vragen te stellen. Vastgesteld dient te worden of er sprake is van een terechte en juiste creditering van de omzet. En of de eerdere afdracht van de omzetbelasting terecht kan worden teruggeven cq verrekend/ verminderd kan worden. Ook hebben we proberen te beoordelen of een creditering in verband gebracht kan worden met de omzet van een klant (aanbrengpremie). De controle heeft een juistheids- en volledigheidaspect. Zie hiervoor vraag 2 (met bijlagen) van de vragenbrief van 24 februari 2014.

(...)

De signalen uit het onderzoek (o.a. vervoersbewijs DHL), (...) reis- en verblijfkosten buitenland en transacties tussen de vennootschappen en privé, versterkte de vraag om in ieder geval de inhoud van de genoemde dossiers op te vragen.

Niet onvermeld kan blijven dat emailverkeer met o.a. klanten maar ook aanbieders (providers, facilitators van structuren) van belang is voor de controle op de volledigheid van de opbrengstverantwoording.”

4.41. Het Hof is van oordeel dat de Inspecteur met hetgeen hij hierover heeft opgemerkt in memo 2F aannemelijk heeft gemaakt dat de door hem gestelde vragen over kosten, creditfacturen, verzendfacturen en intracommunautaire prestaties mede van belang zijn voor de vaststelling van de door belanghebbende behaalde omzet en daarmee, of belanghebbende de juiste omzet in haar aangiften heeft verantwoord. De bewijslast voor het standpunt dat méér omzet had moeten worden verantwoord, rust op de Inspecteur. De informatiebeschikkingen kunnen in zoverre worden gehandhaafd.

4.42. Het Hof ziet verder geen aanknopingspunten voor de stelling van belanghebbende dat de informatiebeschikkingen hebben gediend als drukmiddel. Het Hof acht aannemelijk dat de reden voor het geven van de informatiebeschikkingen was gelegen in het vanaf een bepaald moment weigeren informatie te verstrekken en te voldoen aan administratieve verplichtingen.

Informeel verschoningsrecht

4.43. Belanghebbende stelt zich verder op het standpunt dat zij niet verplicht is de integrale klantendossiers, daaronder begrepen de e-mailcorrespondentie met klanten, aan de Inspecteur te overleggen, omdat hiervoor het informele verschoningsrecht geldt. Belanghebbende beroept zich op de parlementaire geschiedenis van artikel 53a van de AWR, waarin is opgenomen: “dat de contribuabelen

de gelegenheid moeten hebben vertrouwelijk overleg te plegen met hun adviseurs. In verband daarmee is ook reeds onder de huidige wetgeving aan de belastingdienst voorgeschreven van de accountants en belastingconsulenten geen inzage te verlangen van de aan hun cliënten verstrekte adviezen en van de met hen gevoerde correspondentie." (Kamerstukken I 1958/59, 4080, nr. 7a, blz. 10). Adviezen en correspondentie – waaronder e-mailwisseling – met cliënten vallen daarom volgens belanghebbende onder het informele verschoningsrecht. Ter ondersteuning van dit standpunt wijst belanghebbende op HR 23 september 2005, nr. 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140, en Rechtbank Amsterdam 6 oktober 2011, ECLI:RBAMS:2011:BT6955.

4.44. De Inspecteur betwist dat belanghebbende zich kan beroepen op het informele verschoningsrecht omdat de gegevens worden opgevraagd ten behoeve van de belastingheffing van de belastingplichtige zelf. Het informele verschoningsrecht geldt als informatie bij belanghebbende zou zijn opgevraagd ten behoeve van de belastingheffing van derden. Daarvan is in het onderhavige geval geen sprake.

4.45. Het Hof stelt voorop dat de Inspecteur geen concrete e-mailcorrespondentie of specifieke stukken uit de klantendossiers heeft opgevraagd. De gegevens die zijn opgevraagd maken deel uit van de administratie van belanghebbende. Het Hof is van oordeel dat deze gegevens als feitelijke gegevens op grond van de artikelen 47 en 52 van de AWR ten behoeve van de belastingheffing van belanghebbende zelf zijn opgevraagd en zij deze verplicht is te verstrekken. Een informeel verschoningsrecht is dan niet aan de orde.

4.46. Het Hof ziet in de door belanghebbende aangehaalde parlementaire geschiedenis en de jurisprudentie evenmin aanknopingspunten dat een beroep kan worden gedaan op het informele verschoningsrecht. In de door belanghebbende aangehaalde uitspraak van Rechtbank Amsterdam ging het om een situatie waarbij op grond van artikel 48 van de AWR gegevens van derden waren opgevraagd bij een belastingadviseur ten behoeve van de belastingheffing van deze derden, terwijl in onderhavige situatie gegevens voor de eigen belastingheffing zijn opgevraagd. Ook in het arrest van de Hoge Raad is sprake van een andere situatie dan in het onderhavige geval aan de orde is. In die zaak ging het weliswaar om gegevens die op grond van artikel 47 AWR werden opgevraagd ten behoeve van de belastingheffing van de belastingplichtige zelf, maar betrof het concreet een door een derde opgemaakt due diligence rapport over de fiscale positie van de belastingplichtige. Het fair play-beginsel verzet zich er dan tegen dat de inspecteur kennis krijgt van rapporten en andere geschriften van derden voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren. In onderhavige situatie gaat het niet om advisering over de fiscale positie van belanghebbende zelf.

4.47. Voor het geval en voor zover belanghebbende zich wél zou kunnen beroepen op het informeel verschoningsrecht, had zij de verzochte informatie geschoond van de stukken waarop het informeel verschoningsrecht ziet, dienen aan te leveren (vgl. HR 23 september 2005, nr. 38.810, ECLI:NL:HR:2005:AU3140). Het niet verstrekken van informatie betreffende vragen die geen verband houden met het informeel verschoningsrecht, leidt tot de slotsom dat belanghebbende niet aan haar verplichtingen ingevolge artikel 47 van de AWR heeft voldaan. De informatiebeschikkingen blijven ook in zoverre in stand.

Détournement de pouvoir

4.48. Belanghebbende stelt dat het nimmer de intentie is geweest een regulier boekenonderzoek in te stellen. Uit de voortgangsrapportages en de getuigenverklaringen blijkt dat het boekenonderzoek een strafrechtelijke component had dan wel dat het onderzoek feitelijk betrekking had op de fiscale aangelegenheden van klanten van belanghebbende. Belanghebbende wijst ter onderbouwing van haar standpunt naar de kolom “mogelijke strafrechtelijke aanpak” in de voortgangsrapportages, de inbeslagname van de administratie die vervolgens door [M] en [N] is geanalyseerd en het verstrekken van stukken uit deze administratie aan andere inspecteurs in lopende dossiers van klanten van belanghebbende. Door langs strafvorderlijke weg, via tussenkomst van het OM, informatie te vergaren bij belanghebbende heeft de Inspecteur misbruik van zijn bevoegdheden ex artikel 47 AWR gemaakt. Dit moet leiden tot vernietiging van de informatiebeschikkingen, aldus belanghebbende.

4.49. De Inspecteur heeft erkend dat het boekenonderzoek voortvloeit uit het projectplan [O], maar betwist dat het onderzoek een ander doel diende dan een regulier boekenonderzoek naar de aanvaardbaarheid van de aangiften van belanghebbende. De op grond van artikel 47 van de AWR verzochte gegevens en inlichtingen hebben tot doel een zo volledig mogelijk beeld te krijgen van de fiscale positie, waaronder de omzet, van belanghebbende. Pas in de loop van het boekenonderzoek, namelijk na de weigering van belanghebbende om nog verder mee te werken aan het onderzoek, is de strafrechtelijke component erbij gekomen. De Inspecteur heeft evenwel geen strafrechtelijk onderzoek geïnitieerd. Het initiatief voor een dergelijk onderzoek ligt bij het OM.

4.50. Op basis van het overgelegde projectplan [O] en de daarop volgende handelwijze van de Inspecteur acht het Hof aannemelijk dat de Inspecteur een regulier boekenonderzoek bij belanghebbende heeft ingesteld. Dat daaraan een themagerichte bijzondere aanpak zoals in het projectplan is opgenomen, ten grondslag ligt, maakt niet dat de Inspecteur misbruik van zijn bevoegdheden maakt door op grond van artikel 47 en 52 van de AWR de bewuste vragen te stellen. Het Hof ziet geen aanknopingspunten voor de stelling van belanghebbende dat de aanleiding voor het bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek het vergaren van informatie van derden – klanten van belanghebbende – is geweest.

4.51. De omstandigheid dat [M] en [N] als controleambtenaar optraden en vervolgens vanaf begin 2015 bijstand hebben verleend aan de FIOD leidt evenmin tot de conclusie dat sprake is van misbruik van bevoegdheden. Het Hof wijst er verder op dat het niet aan de Inspecteur is een strafrechtelijk onderzoek te starten, maar dat dit een taak is van het OM. Het betoog van belanghebbende faalt derhalve.

Misleiding van de rechter

4.52. Belanghebbende stelt dat de Inspecteur de rechtbank en het Hof opzettelijk onjuist heeft geïnformeerd. Ter onderbouwing voert belanghebbende aan dat de Inspecteur in zijn nadere stukken van 31 januari 2019 erkent dat hij destijds is geïnformeerd dat er geen tripartite-overleg over belanghebbende heeft plaatsgevonden, terwijl achteraf blijkt dat wel een dergelijk overleg op 18 december 2014 heeft plaatsgevonden. Belanghebbende wijst verder op de voortgangsrapportages, waaruit blijkt dat er een tripartite-overleg is geweest, en dat [M] en [N] hiervan op de hoogte zijn gebracht. Omdat [M] en [N] hebben verklaard dat ze regelmatig overleg hebben gehad met de bezwaar en beroep behandelend ambtenaren leidt belanghebbende hieruit af dat de Inspecteur hiervan wel op

de hoogte was. Dat geldt volgens belanghebbende eveneens voor de door de FIOD inbeslaggenomen informatie, welke informatie naar zeggen van [WW] bij de Inspecteur niet bekend was, terwijl [M] en de [N] hiervan wel degelijk op de hoogte waren, zo blijkt uit de voortgangrapportages. Belanghebbende verwijst verder nog naar de verklaringen van de Inspecteur zoals opgenomen in het proces-verbaal van de zitting bij de Rechtbank. Een dergelijke handelwijze van de Inspecteur dient op grond van artikel 8:31 van de Awb ertoe te leiden dat het hoger beroep gegrond wordt verklaard en de informatiebeschikkingen worden vernietigd, zo stelt belanghebbende.

4.53. De Inspecteur betwist dat hij de Rechtbank en het Hof opzettelijk onjuist heeft geïnformeerd. Hij wijst erop dat het OM het strafrechtelijk onderzoek verricht en dat de Inspecteur niet op de hoogte is van de stukken waarover de FIOD beschikt en op welke wijze zij deze stukken heeft verkregen. De Inspecteur heeft weliswaar op 30 januari 2015 toestemming verkregen op grond van een artikel 55 AWR-verzoek tot verstrekking van gegevens en inlichtingen uit het strafrechtelijk onderzoek, maar de Inspecteur kon lange tijd niet over deze gegevens en inlichtingen beschikken. Pas op 4 november 2016 zijn deze stukken aan de Inspecteur vrijgegeven. Over de gegevens van het latere artikel 55 AWR-verzoek kon pas op 19 maart 2019 worden beschikt. Voor vernietiging van de informatiebeschikkingen is daarom geen aanleiding, aldus de Inspecteur.

4.54. Zoals het Hof hiervoor in 4.17 heeft overwogen, zijn de stukken van het strafrechtelijk onderzoek waarom belanghebbende heeft verzocht, op de zaak betrekking hebbende stukken, vanwege de vermenging in werkzaamheden die is opgetreden door de bijstandverlening van [M] en [N] aan de FIOD. Dat een andere ambtenaar die eveneens namens de Inspecteur optreedt, in dit geval [WW], tot 4 november 2016 respectievelijk 19 maart 2019 niet fysiek over de stukken kon beschikken, maakt die conclusie niet anders. De Inspecteur heeft derhalve op dit punt een onjuist standpunt ingenomen. Van misleiding is het Hof echter niet gebleken, omdat uit de gedingstukken en de verklaringen ter zitting niet is af te leiden dat de Inspecteur opzettelijk heeft getracht onvolledig te zijn in het verstrekken van informatie of dat hij het Hof opzettelijk van onjuiste informatie heeft voorzien. Ook in zoverre is er geen grond de informatiebeschikkingen te vernietigen.

Immateriële schadevergoeding

4.55. Belanghebbende heeft het Hof verzocht om toekenning van een vergoeding van immateriële schade vanwege (i) het leed dat [A] in privé is berokkend en (ii) overschrijding van de redelijke termijn.

4.56. Het Hof begrijpt het verzoek van belanghebbende om een vergoeding van immateriële schade wegens toegebracht leed als een verzoek om een vergoeding op grond van artikel 8:88 van de Awb. Uit het hiervoor overwogene volgt dat de informatiebeschikkingen niet als onrechtmatige besluiten zijn aan te merken en evenmin is aannemelijk geworden dat sprake is geweest van een andere onrechtmatige handeling, zodat het verzoek niet voor toewijzing vatbaar is.

4.57. Bij de beoordeling van de vraag of de redelijke termijn voor berechting van een belastinggeskil is overschreden gelden de uitgangspunten die zijn neergelegd in het arrest van de HR van 22 april 2005, nr. 37.984, ECLI:NL:HR:2005:AO9006. De in aanmerking te nemen termijn begint op het moment waarop het bestuursorgaan het bezwaarschrift ontvangt. Als uitgangspunt geldt dat de redelijke termijn is overschreden indien de Rechtbank niet binnen twee jaar nadien uitspraak doet. Voor de berechting van

de zaak in hoger beroep heeft als uitgangspunt te gelden dat het Hof uitspraak doet binnen twee jaar nadat het rechtsmiddel is ingesteld.

4.58. Belanghebbende heeft eerst in hoger beroep aanspraak gemaakt op een vergoeding voor immateriële schade. Die omstandigheid staat er echter niet aan in de weg dat een dergelijke schadevergoeding wordt toegekend, ook voor zover zij betrekking heeft op de lange duur van de behandeling van het bezwaar en/of het beroep (vgl. HR 10 juni 2011, nr. 09/05112, ECLI:NL:HR:2011:BO5080). Omdat belanghebbende voor het eerst in hoger beroep heeft verzocht om een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn, heeft te gelden dat de vraag of die termijn is overschreden door het Hof moet worden beoordeeld naar de stand van het geding ten tijde van zijn uitspraak op het hoger beroep, waarbij de duur van de totale procedure tot dan toe in ogenschouw wordt genomen. Het tijdsverloop tussen de ontvangst van het bezwaarschrift op 13 oktober 2014 en de dagtekening van deze uitspraak van het Hof op 10 september 2019 bedraagt 4 jaren en (afgerond) 11 maanden. De vierjaarstermijn van de totale procedures is derhalve met 11 maanden overschreden. Het Hof ziet in de complexiteit van de onderhavige zaken een rechtvaardiging voor een verlenging van de redelijke termijn met een jaar. Daarom is van een overschrijding van de redelijke termijn in deze zaken geen sprake. Het Hof wijst het verzoek om vergoeding van immateriële schade af.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5. Proceskosten

Het Hof ziet aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten van belanghebbende, omdat het standpunt van de Inspecteur in hoger beroep over de omvang van de op de zaak betrekking hebbende stukken niet door het Hof is gevolgd, waarna de Inspecteur alsnog stukken heeft overgelegd, en dit geschilpunt mede aanleiding is geweest voor belanghebbende om hoger beroep in te stellen.

Belanghebbende heeft verzocht om vergoeding van de integrale proceskosten. Artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (Besluit) biedt de mogelijkheid om in bijzondere omstandigheden een integrale proceskostenvergoeding toe te kennen. Voor een dergelijke vergoeding is plaats ingeval een bestuursorgaan een beschikking of uitspraak geeft respectievelijk doet of in rechte handhaaft, terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in de daartegen gestelde procedure geen stand zal zouden (HR13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802). Ook indien de inspecteur in vergaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld kan sprake zijn van een bijzondere omstandigheid als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit (HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2975).

Volgens belanghebbende kwalificeren (i) het door de Inspecteur opzettelijk onjuist/onvoldoende informeren van belanghebbende en de rechter, (ii) het entameren van een strafprocedure op het moment dat belanghebbende niet de in de informatiebeschikking gevraagde informatie heeft verstrekt en voorts (iii) het (eerst) niet overleggen van bepaalde 8:42-stukken, als bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht. In hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd, ziet het Hof geen aanknopingspunten voor het oordeel dat sprake is van bijzondere omstandigheden als hiervoor bedoeld. Het Hof wijst daarbij mede op de oordelen zoals gegeven in overwegingen 4.17 tot en met 4.23, 4.51 en 4.54.

Het Hof stelt de kosten op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 2.688 (1 punt voor het indienen van een hogerberoepschrift en 2,5 punten voor het bijwonen van zittingen (1 punt voor de eerste zitting en 3 x 0,5 punt voor nadere zittingen), met een waarde per punt van € 512 en een wegingsfactor 1,5 wegens meer dan vier samenhangende zaken). Omdat sprake is van samenhang met zaken van negen andere belanghebbenden die ter zitting gezamenlijk zijn behandeld, ziet het Hof aanleiding om de proceskostenvergoeding over de tien belanghebbenden te verdelen, zodat de Inspecteur in de onderhavige procedures wordt veroordeeld tot een proceskostenvergoeding van € 269.

6. Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank;
- bepaalt dat belanghebbende binnen een termijn van drie maanden, gerekend vanaf de dag nadat deze uitspraak onherroepelijk is geworden, de in de beschikkingen gestelde vragen dient te beantwoorden en de daarin verzochte informatie dient te verstrekken;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 269;
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het in hoger beroep van haar geheven griffierecht van € 501 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. I. Linssen, voorzitter, mr. J. van de Merwe en mr. A.E. Keulemans, in tegenwoordigheid van mr. J.H. Riethorst als griffier. De beslissing is op 10 september 2019 in het openbaar uitgesproken.