

Bewijsaanbod door getuigen: Belastingkamer in een spagaat?!

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont, datum 18-08-2015

Datum	18-08-2015
Auteur	Prof. mr. G.J.M.E. de Bont ¹
Vakgebied(en)	Fiscaal procesrecht / Bewijs Belastingrecht algemeen (V)
Wetgang	<i>BNB 2005/152</i>

De Belastingkamer van de Hoge Raad zoekt aansluiting bij de burgerlijke kamer als het een bewijsaanbod betrof. Met het nieuwe 'zinvol-criterium' lijkt er echter een onderscheid te ontstaan, dat niet past bij de positie van de belastingplichtige in beroep. Die positie en het criterium worden in het artikel nader met elkaar verbonden.

1 Inleiding

De doelstelling van dit artikel is drieledig. Allereerst wil ik in kaart brengen waartoe de jurisprudentie van de Hoge Raad omtrent het bewijsaanbod door middel van getuigen heeft geleid, dan wel dreigt te leiden. Het voorwaardelijke bewijsaanbod dat thans centraal staat, wordt doorgaans als volgt geformuleerd en (voor de eerste keer in de procedure) opgenomen in het beroepschrift:

“Mocht uw Rechtbank (in de loop van deze procedure) oordelen dat verweerder op een of meer onderdelen van het onderhavige geschil in zijn bewijslast zodanig is geslaagd, dat belanghebbende is gehouden tot (tegen)bewijs, dan biedt belanghebbende, uiteraard slechts onder deze voorwaarden en overigens onder protest, aan het tegenbewijs te leveren door alle middelen rechtens, meer in het bijzonder door middel van getuigen.”

In de loop van de procedure kan dit aanbod worden geconcretiseerd, in die zin dat wordt aangegeven welke getuigen over welke feiten en omstandigheden zouden kunnen verklaren.

In het tweede gedeelte van deze bijdrage zal ik ingaan op het belang van de belastingplichtige bij het horen van getuigen. Uiteraard heeft ook de inspecteur een dergelijk belang en kan het horen in het algemeen voor de waarheidsvinding van belang zijn. Toch staat het belang bij de belastingplichtige centraal. De reden daarvoor komt uitgebreid aan bod in dit artikel waarin de gedogende positie van de belanghebbende in de aanslagregelende- en bezwaarfase alsmede de mythe van de gelijkwaardigheid van partijen ten overstaan van de rechter nader zullen worden beschreven. Ten slotte zal een voorstel worden gedaan voor een nadere invulling van het “zinvol”-criterium dat door de Belastingkamer werd geformuleerd.

2 Ontwikkelingen in de jurisprudentie

2.1 Aansluiting bij de arresten van de civiele kamer van de Hoge Raad

In haar arrest van 17 december 2004^[2] heeft de Belastingkamer van de Hoge Raad de mogelijkheid van het (voorwaardelijk) bewijsaanbod onder het regime van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) herbevestigd:

“3.4.2. (...) De partij die zeker wil stellen dat harerzijds beschikbaar (tegen)bewijsmateriaal door de rechter zal worden meegewogen, dient dat bewijsmateriaal vóór de sluiting van het onderzoek ter zitting te presenteren, dan wel een (voorwaardelijk) bewijsaanbod te doen. (...) Uiteraard kan de rechter het bewijsaanbod passeren als hij het niet terzake dienend oordeelt, hetgeen hij zal moeten motiveren in de uitspraak. De rechter zal de mededeling dat hij gelegenheid biedt tot uitvoering van het bewijsaanbod ter zitting kunnen doen, maar ook nadien (per brief), al naar gelang het moment waarop hij te rade wordt dat het bewijsaanbod terzake dienend is.”

De Belastingkamer was altijd kritisch op feitenrechters die een voorwaardelijk bewijsaanbod te lichtvaardig verwierpen. Gedeeltelijk was dat ingegeven vanwege het feit dat er slechts één feitenrechter was.^[3] Een bewijsaanbod is ook thans niet ter zake doend en kan worden gepasseerd in zaken, *“waarin het feit waarvoor bewijs wordt aangeboden door de rechter irrelevant wordt geacht voor de beslissing, waarin feiten door de rechter op andere gronden toch al wel aannemelijk worden geacht of in situaties waarin het bewijs zoveel tijd in beslag zal nemen dat een onaanvaardbare vertraging in de procedure zou optreden.”*^[4] Deze rechtsregel zal hierna worden aangehaald als het “ter-zake-doend” criterium.

Ook uit de enigszins aangescherpte regels^[5] met betrekking tot een bewijsaanbod door middel van getuigen in hoger beroep, waarbij nadrukkelijk aansluiting wordt gezocht bij de civielrechtelijke jurisprudentie op dat vlak,^[6] kan niet worden afgeleid dat het bewijsaanbod wordt geminimaliseerd:

“2.3.2. In hoger beroep zal van een partij die bewijs door getuigen aanbiedt in beginsel mogen worden verwacht dat zij voldoende concreet vermeldt op welke van haar stellingen dit bewijsaanbod betrekking heeft en, voor zover mogelijk, wie daarover een verklaring zouden kunnen afleggen, doch zal in het algemeen niet mogen worden verlangd dat daarbij ook wordt vermeld wat daarover door getuigen zal kunnen worden verklaard. Indien reeds getuigen zijn gehoord of schriftelijke verklaringen van de als getuigen aangeboden personen zijn overgelegd, zal de eis dat het bewijsaanbod voldoende specifiek en ter zake dienend moet zijn kunnen meebrengen dat nader wordt vermeld in hoeverre de getuigen meer of anders kunnen verklaren dan zij al hebben gedaan (zie HR 9 juli 2004, nr. C03/079HR, ECLI:NL:HR:2004:AO7817, NJ 2005/270).”

Tot zover eenheid binnen de rechtsorde als gevolg van de aansluiting die de Belastingkamer zoekt bij de Civiele Kamer en lijkt er niets aan de hand.

2.2 Rechtsregels van de Belastingkamer die passeren van een bewijsaanbod veel eenvoudiger maken

Ondanks het feit dat het “ter-zake-doend”-criterium voor toewijzing of passeren van een bewijsaanbod gelijklopend zijn in het belasting- en burgerlijke recht, hebben echter andere rechtsoverwegingen van de Belastingkamer van de Hoge Raad ertoe geleid dat van een door de belastingplichtige opeisbaar getuigenbewijs hoogst zelden sprake zal zijn. Daarbij zijn twee factoren van belang.

2.2.1 Tardief door een standaardoproep voor de zitting

Allereerst is van belang dat het aanbod van de belanghebbende snel tardief is. De Hoge Raad merkte in het hiervoor aangehaalde arrest van 17 december 2004 allereerst het volgende op met betrekking tot de beslissing op een (voorwaardelijk) bewijsaanbod:

“3.4.2. (...) Met betrekking tot een (voorwaardelijk) bewijsaanbod verdient opmerking dat het niet strookt met het stelsel van de Algemene wet bestuursrecht de bestuursrechter gehouden te achten een tussenbeslissing te geven omtrent de bewijslastverdeling, of omtrent de waardering van het tot dan toe bijgebrachte bewijs. (...)”

Nu een nadrukkelijk beslissing van de feitenrechter omtrent het bewijsaanbod niet kan worden verlangd, is er een processuele “valkuil” ontstaan. In de standaardbrief voor de oproeping voor de mondelinge behandeling in een fiscale (hoger beroeps)procedure staat het volgende:

“U kunt getuigen en deskundigen meebrengen of bij aangetekende brief of deurwaardersexploït oproepen, mits u daarvan uiterlijk een week voor de dag van de zitting aan het gerechtshof en aan de andere partij(en) mededeling hebt gedaan, met vermelding van hun namen en woonplaatsen.”

Deze standaardzin wordt een belanghebbende tegengeworpen in het geval hij ter zitting een bewijsaanbod doet of herhaalt. Die komt in optima forma tot uiting in de overwegingen van de Belastingkamer in het arrest van 23 mei 2014:[\[7\]](#)

“3.3.4. (...) Indien een (voorwaardelijk) bewijsaanbod is gedaan, kan de rechter volstaan met de mededeling dat hij gelegenheid biedt tot uitvoering van dat aanbod (zie HR 17 december 2004, nr. 38831, ECLI:NL:HR:2004:AR7741, *BNB* 2005/152). In het onderhavige geval heeft het Hof door middel van de hiervoor in 3.3.2 bedoelde uitnodigingen voor de zittingen van 29 mei 2012 en van 12 september 2012, belanghebbende gewezen op de mogelijkheid getuigen mee te brengen of bij aangetekende brief of deurwaardersexploït op te roepen. In het algemeen voldoet een uitnodiging met een zodanige mededeling aan de zojuist bedoelde eis dat gelegenheid wordt geboden tot uitvoering van een bewijsaanbod.”

De oproeping met standaardzin betreffende de getuigen kan belanghebbende slechts niet worden tegengeworpen als ter zitting nieuwe aspecten aan de orde komen waarop de belanghebbende niet bedacht behoefde te zijn.

De Belastingkamer van de Hoge Raad verzet zich tegen de eis van een tussenbeslissing en stelt dus dat in het algemeen een standaarduitnodiging met daarin een verwijzing naar de mogelijkheid getuigen op te roepen of mee te nemen volstaat. Verzaakt de belanghebbende hierop acht te slaan, dan is zijn beurt (nagenoeg altijd) voorbij. In het kader van de proceseconomie was het begrijpelijker geweest als het vooronderzoek in afdeling 8.2.2 van de Awb vaker werd gebruikt om een (voorwaardelijke) bewijsaanbod te bespreken en partijen gelegenheid te geven dat nader toe te lichten dan wel te bestrijden.

2.2.2 Bewijsaanbod mythe door extra toets door rechter

Als de belanghebbende wel tijdig aan de formele vereisten van art. 8:60 Awb heeft voldaan, wil dat vervolgens echter niet zeggen dat de getuigen daadwerkelijk verschijnen. Een wettelijke plicht daartoe ontstaat slechts als de rechter daartoe besluit (art. 8:60 lid 2 Awb). De ervaring leert dat getuigen veelal niet verschijnen naar aanleiding van een oproep van de belanghebbende. Daarbij is van belang vast te

stellen dat de belanghebbende de getuigen niet kan dwingen te verschijnen en daarvoor “rugdekking” van de rechter nodig heeft, die wel de juridische autoriteit heeft een getuige ter zitting te laten verschijnen. In zijn arrest van 23 mei 2014, *BNB* 2014/153 heeft de Hoge Raad herhaald hetgeen dan rechtens is:

“Voor zover het hiervoor in 3.3.1 bedoelde aanbod moet worden opgevat als een verzoek aan het Hof om getuigen op te roepen op de voet van artikel 8:63, lid 3, Awb, heeft het volgende te gelden. Het staat 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 (zie HR 13 maart 2009, nr. 43313, ECLI:NL:HR:2009:BH5559, *BNB* 2010/4).”

Deze tweede toets wordt hierna aangeduid als het zinvol- criterium. Bij de vraag of een bewijsaanbod mag worden gepasseerd, wijkt het belastingrecht (aanvankelijk) niet af van het civiele recht en hanteert de Belastingkamer net als de Civiele Kamer het “ter-zakedoend”-criterium. Als de correct opgeroepen getuigen niet verschijnen, ontstaat echter het grote verschil. In het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is in art. 171 bepaald dat de rechter een — bij aangetekende brief of bij exploit opgeroepen doch — niet verschenen getuige oproept. Zelfs in het Wetboek van Strafvordering is in art. 213 vastgelegd dat een eerder door de rechter toegewezen getuige dient te verschijnen als hij wordt gedagvaard door de rechter. De rechter gaat daartoe over als een door hem toegewezen getuige niet naar aanleiding van een regulier verzoek verschijnt. In het belastingrecht wordt echter een conform de regels opgeroepen, doch niet verschenen getuige slechts door de belastingrechter opgeroepen als deze dat in een nadere beoordeling “zinvol” vindt. Met de introductie van het ‘zinvol’-criterium — dat in een cassatieprocedure slechts marginaal kan worden gecontroleerd via een onbegrijpelijkheidstoets — dreigt mijns inziens uiteindelijk het — “ter-zake-doend”-criterium te worden uitgehold. Zoals hiervoor aangegeven is het “ter-zake-doend”-criterium passend. Ook de processuele hobbel van het gebrek aan een tussenbeslissing kan door een belanghebbende worden genomen door onmiddellijk na ontvangst van de oproeping voor de zitting een lijst met getuigen aan de feitenrechter te presenteren en de getuigen tijdig op te roepen voor de zitting. Als dan de getuigen niet verschijnen, zou getoetst dienen te worden aan het “terzake-doend”-criterium. Met de introductie van het “zinvol”-criterium in lid 3 van art. 8:63 Awb kiest de Hoge Raad daarvoor ogenschijnlijk niet en laat hij het aan de feitenrechter over of hij het zinvol acht. De jurisprudentie van de Belastingkamer en met name de introductie van het zinvol-criterium hebben geen ander gevolg dan dat de Belastingkamer afstand neemt van de civielrechtelijke jurisprudentie ten aanzien van het bewijsaanbod. Een dergelijk onderscheid zou mogelijk kunnen worden gebaseerd op het feit dat art. 171 Rv een dwingend voorschrift bevat voor de rechter, terwijl de rechtsregel in art. 8:63 Awb de bestuursrechter niet verplicht de getuige te dwingen te verschijnen. Feit is echter dat dit onderscheid in de jurisprudentie van de Belastingkamer niet aan de orde komt en dat ten aanzien van het “ter-zake-doend”-criterium nauwgezet de jurisprudentie van de Civiele Kamer wordt gevolgd. Toch is in het fiscale procesrecht dus niet langer uitsluitend relevant of een getuige een ter zake doende verklaring kan afleggen, maar of de feitenrechter het horen van de getuigen “zinvol” acht. De vraag die daarbij rijst, is op welke wijze invulling gegeven zou behoren te worden aan de zinvol-toets.

3 Nut en noodzaak van de mogelijkheid tot het verkrijgen van getuigenverklaringen

De Hoge Raad overwoog al meer dan vijftig jaar geleden dat de algemene beginselen van procesrecht in de beroepsfase voor de rechter *“meebrengen dat de partijen in die strijd als gelijken tegenover elkaar staan”*.^[9] Aan dit rechtsbeginsel gaat een principiële onderscheid vooraf tussen *“de fase voorafgaand aan het instellen van beroep”* en *“de daarop volgende fase”*. Het fundamenteel verschillende karakter komt naar het oordeel van de Hoge Raad tot uiting in het feit dat in de fase voorafgaand aan het beroep sprake is van ongelijke partijen: *“enerzijds de inspecteur, op wie de taak rust om ten behoeve van de heffing van belasting de aanslag te regelen en op eventueel daartegen gemaakt bezwaar te beslissen, bij de vervulling van welke taak hem ingevolge artikel 47 AWR zeer ingrijpende dwangmiddelen ten dienste staan, en anderzijds de belastingplichtige, die een en ander heeft te gedogen en wiens rechtsbescherming is gelegen in de omstandigheid dat de taakuitoefening van de inspecteur wordt beheerst door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.”*

Na deze aanslagregelende en bezwaarfase komt dan het stadium van beroep waarin de beginselen van goede procesorde van toepassing zijn; partijen zijn voor de rechter gelijk en *“het toezicht op de procesorde en de taak van de waarheidsvinding zijn toevertrouwd aan de rechter, die bij de uitoefening van deze taak beschikt over de — evenzeer ingrijpende — bevoegdheden”* hem verleend bij de wet.

Zowel bij de gelijkwaardigheid van de partijen als bij de taak van de rechter tot waarheidsvinding kunnen in het belastingprocesrecht kanttekeningen worden geplaatst.

In de eerste plaats is het onderscheid tussen de beroepsfase en de fase daarvoor artificieel. De ingrijpende dwangmiddelen van de inspecteur en de gedoogsituatie waarin de belastingplichtige wordt geplaatst, leiden er natuurlijk toe dat (op al dan niet zorgvuldige wijze) een dossier wordt gevormd ter onderbouwing van correcties op de aangiften. De fase vóór de beroepsfase dicteert daarmee voor een groot gedeelte de inhoud en beslissing in de beroepsfase. Van belang is vast te stellen dat de belastingplichtige in die fase dient te *“gedogen”*.

Voorts is geen daadwerkelijk onderscheid te maken tussen de beroepsfase en het daaraan voorafgaande stadium omdat de inspecteur (nagenoeg) al zijn ingrijpende dwangmiddelen kan blijven toepassen in de beroepsfase. Enig beletsel om met een beroep op art. 53 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bij derden informatie te verkrijgen ten behoeve van het geding in beroep bestaat niet. De enige ogenschijnlijke beperking lijkt te zijn dat de inspecteur niet zelfstandig een beroep kan doen op art. 47 AWR. Dat dit voor de inspecteur ook geen probleem behoefde te zijn bleek al uit het arrest van 1 december 1993, *BNB 1994/64* waarin de Hoge Raad overwoog dat de algemene beginselen van behoorlijk procesrecht medebrengen *“dat het onderzoek dat voordien door de inspecteur op de voet van artikel 47 van de Wet noodzakelijk kon worden geacht, ingevolge het bepaalde in de artikelen 14 en 15 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken onder leiding van de rechter plaatsvindt, eventueel door of vanwege de inspecteur”*. De grondslag hiervoor is thans opgenomen in de Algemene wet bestuursrecht. Dat de (eerste kamer van de) Hoge Raad voor wat betreft de toepassing van art. 47 AWR in de beroepsfase de inspecteur nog meer tegemoet komt, lijkt voort te vloeien uit een recent civiel arrest^[9] waaruit kan worden afgeleid dat de belastingplichtige ook tijdens de beroepsfase de informatieverplichting van art. 47 AWR kent, en de goede procesorde in de fiscale procedure slechts tot gevolg heeft dat er gediscussieerd dient te worden over de vraag of aldus verkregen materiaal in de fiscale beroepsprocedure kan worden ingebracht. In dit arrest haalde de Civiele Kamer van de Hoge Raad de volgende overweging van het Hof aan:

“3.18 (...) Voor zover de Belastingdienst de te verkrijgen informatie zou willen gebruiken in lopende

procedures, is het aan de belastingrechter bij wie die procedures aanhangig zijn om te beoordelen of het verkregen materiaal, mede in het licht van *BNB* 1988/160, kan worden meegenomen. De civiele rechter hoeft daarop thans niet vooruit te lopen (...).”

Naar aanleiding van het cassatiemiddel overwoog de Civiele Kamer als volgt:

“5.7 (...) Het hof heeft terecht overwogen dat eventueel gebruik van dit materiaal in strijd met het arrest van 10 februari 1988 in de procedure voor de belastingrechter aan de orde kan worden gesteld.”

Hiermee wordt de processuele gelijkheid van partijen in die zin geschonden dat het in de beroepsfase mogelijk blijft dat de ene partij (te weten de inspecteur) de andere partij (natuurlijk de belastingplichtige (onder dreiging van het verbeuren van dwangsommen, omkering en verzwaring van de bewijslast en strafzaken vanwege schending van art. 47 AWR)) kan verplichten informatie te verstrekken. De rechter zou ertoe kunnen besluiten dit verkregen materiaal buiten de procedure te laten, om aldus de gelijkwaardigheid van de partijen te herstellen. Het is echter helaas onduidelijk of de toets aan de goede procesorde daartoe zal leiden.

Geconcludeerd kan worden dat de gelijkwaardigheid van de partijen in de beroepsfase tot op grote hoogte een fiscale mythe is. In de aanslagregelende en bezwaarfase bestaat de gelijkwaardigheid de jure niet; in de beroepsfase de facto evenmin.

Die ongelijkwaardigheid kan tot op bepaalde hoogte natuurlijk voor de belastingheffing en rechtshandhaving nodig zijn. Zonder fatsoenlijke onderzoeksbevoegdheden zou een wetsconforme heffing illusoir worden. In dat verband spreekt het voor zich dat de wetgever een aantal ingrijpende en verstrekkende dwangmiddelen in de wet heeft verankerd. De belastingplichtige komt er — indachtig zijn gedogende positie — bekaaid af in de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Hij kan administratieplichtigen of overheidslichamen niet verplichten tot het verstrekken van relevante informatie. Ook de onmetelijke databanken van de Belastingdienst staan hem niet ter beschikking en het verzoeken om informatie aan buitenlandse autoriteiten is er niet bij.

In het licht van de “gedoog-stand” voorafgaand aan de rechterlijke fase zijn de beperkte mogelijkheden van de belastingplichtige te begrijpen. In de beroepsfase zou er enig evenwicht dienen te ontstaan in het kader van de waarheidsvinding. Illustratief is dat de Hoge Raad in *BNB* 1988/160 overwoog dat het toezicht op de procesorde en “*de taak van de waarheidsvinding zijn toevertrouwd aan de rechter*”. De rechter heeft in dat kader dientengevolge nadrukkelijk een taak.

Kwijt de belastingrechter zich in voldoende mate van die taak en in hoeverre biedt hij afdoende compensatie aan de belastingplichtige? Die is immers geconfronteerd met een gedoogrol in de aanslagregelende en bezwaarfase en zal er in bepaalde gevallen reikhalzend naar uitzien om de waarheidsbalans beter in evenwicht te brengen.

In dat kader is interessant te bezien welke mogelijkheden de belastingrechter ter beschikking staan:

- allereerst kan de rechter partijen oproepen om in persoon te verschijnen en hen te dwingen de verlangde inlichtingen te verstrekken (art. 8:27, 8:44 en 8:59 Awb);
- voorts bestaat er de mogelijkheid schriftelijke inlichtingen van partijen af te dwingen (art. 8:28 en 8:45 Awb);
- partijen zijn verplicht mee te werken aan een deskundigenonderzoek (art. 8:30 en 8:48 Awb);
- de rechter kan getuigen verplichten een getuigenis af te leggen (art. 8:33, 8:46 en 8:60 Awb);
- interessant is nog dat de belastingrechter ook anderen dan partijen kan verzoeken schriftelijke

inlichtingen te verstrekken en onder hen berustende gegevens in te brengen (art. 8:45 Awb). Daarbij geldt dat ingeval een “andere” een bestuursorgaan is, deze verplicht is aan het verzoek van de belastingrechter gevolg te geven (art. 8:45, lid 2 Awb).

In het kader van een vooronderzoek kan de belastingrechter een onderzoek ter plaatse instellen (art. 8:50 Awb), dan wel de griffier opdragen een dergelijk onderzoek te verrichten (art. 8:51 Awb).

Uit de gepubliceerde jurisprudentie kan niet worden opgemaakt dat deze methoden van waarheidsvinding vaak worden toegepast. Er is geen traditie in het fiscale bestuursprocesrecht om een vooronderzoek in de vorm van een “regiezitting” te gelasten teneinde te vernemen of er op dit punt behoeften bestaan bij partijen. Overigens is het zeer wel mogelijk dat partijen ook niet op een dergelijk vooronderzoek aandringen, waardoor de rechter op dat punt geen verwijten gemaakt zouden kunnen worden.

Waarheidsvinding in de beroepsfase kan grosso modo op twee manieren plaatsvinden: (i) zelfstandig onderzoek door de belastingplichtige (met behulp van de rechter) naar de werkelijkheid dan wel (ii) het betwisten van de conclusies van de inspecteur door het tegenspreken van de gestelde feiten of het miskennen van de conclusie in het licht van die feiten. De fiscale rechtspraak wordt gekenmerkt door deze laatste variant. Nu in de parlementaire geschiedenis bij de Algemene wet bestuursrecht de functie van het bestuursprocesrecht nadrukkelijk is gedefinieerd als het bieden van rechtsbescherming, mag van de belastingplichtige worden verwacht dat hij in concrete gevallen aangeeft tegen welk onderdeel van de beslissing van de inspecteur hij zich verzet en op welke gronden. Van hem mag worden verwacht dat hij aangeeft met welke gepresenteerde verklaringen, feiten en conclusies hij het niet eens is.

Waarheidsvinding in de beroepsfase is dientengevolge niet veel meer dan het weerleggen van de stellingen van de inspecteur die gestoeld zijn op de bevindingen in de “inquisitoire” fase. Bij nalezing van de Awb en de AWR valt op dat er weinig mogelijkheden zijn voor de belastingplichtige om dit weerleggen zelf te organiseren. Dat hij telkens de rechter nodig heeft, is overigens een bekend fenomeen binnen onze rechtsorde. Ook voor het strafrecht en civiele recht is immers een rechterlijke instemming nodig. In die rechtsgebieden ligt de lat echter veel minder hoog. Als een getuige een ter zake doende verklaring kan afleggen, zal de rechter de getuige toewijzen. Verschijnt deze opgeroepen getuige vervolgens niet, dan neemt de rechter de maatregelen die hem in de wet zijn toegekend om de aanwezigheid van de getuige te waarborgen.

In het (fiscale) bestuursprocesrecht is de rechter niet betrokken bij het oproepen of meenemen van de getuigen naar de zitting. Ter zitting heeft de bestuursrechter zich dus niet gecommitteerd aan de opgeroepen (en al dan niet verschenen) dan wel meegenomen getuigen. Dat doet er echter niet aan af dat de belanghebbende zijn bijdrage aan de waarheidsvinding slechts met instemming van de rechter kan invullen. Niettegenstaande de bestaande fiscale rechtspraak, zou verwacht mogen worden dat de belanghebbende die lang het onderzoek van de inspecteur heeft moeten gedogen, door de rechter welwillend tegemoet wordt getreden als hij getuigen wil horen over de feiten en omstandigheden die door de inspecteur worden gepresenteerd.

4 Invulling zinvol-criterium

De Belastingkamer lijkt ten aanzien van de bewijsleer door de toepassing van het “ter-zake-doend”-

criterium aansluiting te blijven houden bij het civiele recht, maar is anderszins gebonden aan de Algemene wet bestuursrecht en zal daarbij acht slaan op de jurisprudentie van de andere hoogste bestuursrechters. Ten aanzien van de jurisprudentie van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State geldt echter dat ten aanzien van die procedures onderdelen- en bewijsstukken gelden. De Bock^[10] schreef al dat de Afdeling in bepaalde zaken^[11] oordeelt dat het bewijs al vóór de uitspraak op bezwaar dient te worden overgelegd aan het bestuursorgaan, waardoor voor nadere bewijslevering in de rechterlijke fase geen sprake meer kan zijn. Het karakter van die bestuursrechtelijke procedures, dat voor een groot gedeelte wordt bepaald door de discretionaire aard van de besluiten die daar aan de orde zijn, maakt dat de benadering van de Afdeling bestuursrechtspraak niet heel bruikbaar is voor de Belastingkamer.

Het lijkt erop dat de Hoge Raad met de introductie van het “zinnol”-criterium dat van toepassing is in de situatie waarin door belanghebbende opgeroepen getuigen niet zijn verschenen, afwijkt van het criterium dat ingevolge art. 8:63 lid 2 Awb geldt als getuigen door een belanghebbende zijn meegenomen naar de zitting. In die situatie dient de rechter te toetsen of het horen van die getuigen redelijkerwijs (niet) kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak. Dit onderscheid is mijns inziens niet valide in de situatie dat de belanghebbende de getuige wel wilde meenemen of heeft opgeroepen, maar de getuige weigert te verschijnen. In die situatie kan de belanghebbende het niet helpen dat hij de getuige niet heeft meegenomen en zou hij niet “bestraft” dienen te worden met een zwaardere maatstaf in lid 3 van art. 8:63 Awb voor toewijzing van de door hem gewenste getuigen. De Belastingkamer gaf in het arrest van 23 mei 2014, *BNB 2014/153* al het volgende aan:

“Bij de beoordeling van het verzoek mag de rechter laten meewegen dat de desbetreffende partij zelf geen pogingen heeft ondernomen om ervoor te zorgen dat de getuige ter zitting aanwezig is.”

Van mij had daar mogen staan dat de rechter rekening moet houden met de situatie waarin de getuigen weigerden met de belanghebbende naar zitting te komen of niet verschenen ondanks een oproep. De afweging van de feitenrechter op grond van art. 8:63 lid 3 Awb zou in die gevallen gelijk dienen te zijn aan de afweging ingeval de getuigen wel zijn meegenomen ingevolge het tweede lid van art. 8:63 Awb. Het zinnol-criterium zou dan worden ingevuld door te toetsen of het horen van de getuigen “redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak”. Dit criterium sluit naar mijn overtuiging aan bij het “ter-zake-doend”-criterium. Daarmee wordt dan ook aangesloten bij de benadering van de Centrale Raad van Beroep^[12] in de uitspraak van 31 oktober 2006 waarin werd geoordeeld dat een getuige redelijkerwijs niet kan bijdragen aan de beoordeling van de zaak als buiten twijfel is “dat het horen van getuigen overbodig was”.

5 Conclusie

Uit de arresten van de Hoge Raad over het (voorwaardelijke) bewijsaanbod blijkt dat het leveren van bewijs door middel van getuigen is verworden tot hogere proceskunde. Mijn punt van kritiek is dat de jurisprudentie van de Hoge Raad geen “rugdekking” geeft aan de belanghebbende die na een periode van “gedogen” aan de slag wil met het weerleggen van het door de inspecteur ingebrachte bewijs. Er dreigt daarbij een situatie te ontstaan waarin de fiscale cassatierechter zijn grip nagenoeg volledig verliest op geschillen omtrent het horen van personen die eerder aan de inspecteur een verklaring hebben gegeven, dan wel het horen van nieuwe getuigen die de feitenconstellatie die de inspecteur heeft geschetst in een nieuw althans ander perspectief kunnen plaatsen. Voorts begint het te wringen

dat de Belastingkamer aansluiting zoekt bij de Civiele Kamer en anderszins een zinvol- criterium introduceert. Door een evenwichtige invulling van het zinvol-criterium kan worden voorkomen dat het bewijsaanbod door middel van getuigen niet langer bestaat in het fiscale procesrecht.

Voetnoten

[1]

Hoogleraar formeel belastingrecht aan de EUR en advocaat bij De Bont Advocaten.

[2]

HR 17 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR7741, *BNB* 2005/152.

[3]

HR 6 juni 1994, ECLI:NL:HR:1994:AW2866, *BNB* 1994/258.

[4]

Annotatie E. Aardema onder *BNB* 2005/152.

[5]

HR 10 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2924, *BNB* 2014/253.

[6]

J.A. Booij, 'Verslag van de conferentie Convergentie in Cassatie', *TFB* 2015/01.

[7]

HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1194, *BNB* 2014/153.

[8]

HR 10 februari 1988, nr. 23 925, *BNB* 1988/160.

[9]

HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1117.

[10]

ABRvS 26 januari 2005, ECLI:NL:RVS:2005:AS3891, *AB* 2005/374.

[11]

ABRvS 13 februari 2002, *AB* 2002/123 m.nt. NV; Vz. ABRvS 31 maart 1994, *AB* 1994/479 m.nt. PvB; ABRvS 1 juni 2001, *AB* 2002/406 m.nt. AMLJ; in een soortgelijk genre ABRvS 12 mei 1995, *JB* 1995/167; ABRvS 23 juli 2003, *JB* 2003/258.

[12]

CRvB 31 oktober 2006, ECLI:NL:CRVB:2006:AZ1824, *AB* 2007/74.