

23. Rechters, het zijn net mensen

Het bewijsaanbod in belastingzaken

MR. B.J.G.L. JAEGER, MR. N. VAN DEN HOEK EN MR. W.G.G. JANSEN DE LANNOY

In de praktijk lijkt bij rechterlijke colleges het belang van een doelmatige procesgang (te) vaak te prevaleren boven de behoefte aan nader bewijs. Dit kan leiden tot frustratie en onbegrip, met als gevolg dat alleen al hierom tegen de uitspraak wordt geappelleerd of cassatie wordt ingesteld. In dit artikel wordt gepoogd om met een oplossing te komen voor de bestaande frictie.¹

1. Inleiding

Anders dan in het civiele- en het strafrecht gaat aan een fiscale uitspraak zelden meer dan één zitting vooraf. Ook in zaken waarin de (verdeling en) waardering van bewijs(last) een belangrijke rol spelen, wordt nagenoeg nooit middels tussenuitspraak, regiezitting of anderszins om bewijslevering verzocht. Partijen dienen het relevante bewijs vóór sluiting van het onderzoek te presenteren en getuigen kunnen desgewenst worden meegenomen naar de mondelinge behandeling van de zaak.² Indien een bewijsaanbod wordt gedaan moet daar wel uitdrukkelijk op worden beslist. En bij aanvaarding daarvan zal dat vaak tot aanhouding van de procedure leiden. De beslissing af te wijzen of te aanvaarden behelst (onder meer) een afweging tussen de belangen van partijen en de proceseconomie: het belang van een doelmatige procesgang.

De wijze waarop aan een voorwaardelijk getuigenaanbod voorbij kan worden gegaan is op scherp gesteld met de arresten van de Hoge Raad van 23 mei 2014 en 10 april 2015.³ Daarin is de standaard oproepingsbrief, waarin de gelegenheid wordt geboden getuigen mee te nemen naar de zitting, gekwalificeerd als het afdoende bieden van gelegenheid en het niet meebrengen van getuigen als ‘jammer, maar helaas’. Deze harde lijn verdraagt zich echter slecht met het latere arrest van het EHRM van 15 maart 2016 in de Nederlandse zaak Gillissen waarin, voorzichtig geformuleerd, het EHRM aan rechters een actieve rol in de waarheidsvinding lijkt toe te dichten en het passeren van

een bewijsaanbod (op doorslaggevende elementen) ontoelaatbaar acht.⁴

De praktijk lijkt uit te wijzen dat het belang van een doelmatige procesgang (te) vaak prevaleert. De behoefte aan nader bewijs is bij rechterlijke colleges niet groot. Naar onze inschatting leidt het verbod om vooruit te lopen op de vermoedelijke uitkomst van het aangeboden bewijs er bovendien toe dat het passeren van een bewijsaanbod veelal geschiedt op formele gronden. Dergelijke formele afwijzingen komen formalistisch over en doen niet altijd recht aan de omstandigheden van het geval. Zij kunnen leiden tot frustratie en onbegrip met als gevolg dat alleen al hierom tegen de uitspraak wordt geappelleerd of cassatie wordt ingesteld, hetgeen die beoogde doelmatige procesgang weer niet ten goede komt.

Dit artikel beschrijft het toetsingskader van het bewijsaanbod en de mogelijke afwijzingsgronden. De frictie tussen de redenen om een nader bewijs aan te bieden en de wens om zaken snel en praktisch af te doen komt eveneens aan bod. Gepoogd wordt de in voorgaande alinea gegeven inschatting te onderbouwen en met een oplossing te komen voor de bestaande frictie. In de aanloop naar dit artikel is gebleken dat de ‘werkhypothese’ op weerstand stuit. Rechters zeggen zich er niet in te herkennen en de aangehaalde uitspraken worden afgedaan als incidenten, die bovendien door de Hoge Raad zijn hersteld. Wij menen dat als het incidenten zijn, deze te vaak voorkomen en een patroon verraden.

¹ Dit artikel is tot stand gekomen naar aanleiding van een bijdrage over het omgaan met een (voorwaardelijk) bewijsaanbod in belastingzaken van Ludwijn Jaeger aan de periodieke studiemiddag van rechters en raadsheren van de rechtbank en het Hof Arnhem-Leeuwarden (locatie Arnhem) op 27 maart 2017.

² HR 17 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR7741, *BNB* 2005/152, m.nt. Aardema, r.o. 3.4.2.

³ HR 23 mei 2014, ECLI:NL:HR:2014:1194, *BNB* 2014/153, r.o. 3.3.4; herhaald in HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:912.

⁴ EHRM 15 maart 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:0315JUD003996609, *AB* 2016/132, m.nt. Barkhuysen & Van Emmerik, *NFR* 2016/1291, m.nt. Van der Voort Maarschalk (*Gillissen tegen Nederland*). Zie al eerder over deskundigenbewijs EHRM 8 oktober 2015, nr. 77212/12 (*Korošec tegen Slovenië*).

2. Het toetsingskader

Een bewijsaanbod dient vanzelfsprekend voor het te geven oordeel van belang te zijn en kan (dus) door de rechter worden gepasseerd indien hij het niet ‘ter zake dienend’ vindt. De rechter hoeft een aanbod niet expliciet te accepteren maar kan volstaan met de mededeling dat hij gelegenheid biedt tot uitvoering van het bewijsaanbod. Over de in een bewijsaanbod genoemde voorwaarden hoeft de rechter zich dus niet (eerst) uit te laten. Hij zal het afwijzen van een bewijsaanbod echter wel moeten motiveren in zijn uitspraak.⁵

Voor getuigen geldt dat zij moeten worden toegelaten indien zij voldoende specifiek bewijs kunnen leveren van feiten die een relevant onderdeel van de beslissing uit (kunnen) maken. Het antwoord op de vraag wanneer een bewijsaanbod voldoende specifiek is, hangt af van de omstandigheden van het geval, waarbij de rechter, mede in verband met de eisen van een goede procesorde, zal moeten letten op de wijze waarop het processuele debat zich heeft ontwikkeld en het stadium waarin de procedure verkeert. Het staat de rechter vrij om uit eigen beweging getuigen op te roepen indien dit hem voor de uitkomst van het geschil nuttig lijkt.⁶ De rechter dient van een hem gedaan verzoek tot het oproepen van getuigen ex art. 8:63 lid 3 Awb, in zijn uitspraak melding te maken, net als van zijn beslissing daarop en de grond(en) waarop die beslissing berust.⁷

Van een partij die bewijs door getuigen aanbiedt mag worden verwacht dat zij concreet aangeeft op welke van haar stellingen dit bewijsaanbod betrekking heeft. Van partijen mag in het algemeen niet worden verlangd dat daarbij wordt aangegeven *wat* daarover door getuigen zal kunnen worden verklaard. Indien getuigen reeds zijn gehoord of van hen schriftelijke verklaringen zijn overgelegd, kan de eis ‘voldoende specifiek en ter zake dienend’ met zich meebrengen dat nader wordt aangegeven in hoeverre getuigen meer of anders kunnen verklaren dan zij al hebben gedaan. De rechter mag niet op grond van reeds afgelegde verklaringen of de inhoud van de schriftelijke verklaringen, aan een bewijsaanbod voorbijgaan, omdat hij daarmee vooruit zou lopen op het resultaat van de bewijsvoering die nog moet plaatsvinden.⁸

3. Afwijzingsgronden

Uit de jurisprudentie is op te maken dat het met regelmaat voorkomt dat een bewijsaanbod door de rechter niet wordt geaccepteerd. In de meeste gevallen wordt aansluiting gezocht bij volgende gronden: het bewijsaanbod is voor het

te geven oordeel niet van belang, het oordeel wijzigt niet bij de meest voordelige uitkomst van het bewijsaanbod, het aanbod is onvoldoende specifiek, de gelegenheid tot het leveren van bewijs is al geboden en had benut moeten worden, of op grond van de gemaakte belangenafweging prevaleert de doelmatige procesgang.

Aan de afwijzingsgronden zijn wel grenzen gesteld. Zo mag de rechter niet ongemotiveerd voorbijgaan aan een bewijsaanbod en moet zijn uitspraak ook op dit punt met redenen zijn omkleed.⁹ Van partijen mag niet worden geëist dat zij toelichten *wat* getuigen zouden kunnen verklaren. De omstandigheid dat een belanghebbende in de gelegenheid is geweest de inspecteur gegevens te verschaffen is onvoldoende om hem in de procedure niet alsnog de gelegenheid te geven (dat) bewijs te leveren.¹⁰ Bovendien mag niet voorbij worden gegaan aan het toetsen van de reikwijdte van bewijsaanbiedingen.¹¹ De rechter moet een partij ook om opheldering verzoeken, voordat hij een bewijsaanbod als ‘te vaag’ naast zich neerlegt.¹² Bij alle in de noten 7 t/m 12 genoemde uitspraken moet de Hoge Raad verwijzen zodat het aanbod alsnog gestand kan worden gedaan.

4. Problematiek

In het belastingrecht geldt het uitgangspunt dat de juistheid van de aanslag volgt uit de wet; de aanslag als gebonden beschikking. Een ander uitgangspunt is dat de materiële belastingschuld volgt uit de feiten. Bij beantwoording van de vraag welke belastbare feiten zich hebben voorgedaan, de waardering van het bewijs, speelt echter ook psychologie een rol. Vanzelfsprekend wordt van een rechter verwacht dat hij zich bij zijn oordeel niet laat leiden door zijn persoonlijke overtuigingen. In theorie leuk, in de praktijk weerbarstig: Het zou immers naïef zijn om aan te nemen dat onder meer cognitieve bias en alle andere psychologische elementen waaronder de beeldvorming geen enkele rol spelen bij de waardering van bewijs. Het rechterlijk oordeel is gebaseerd op de inhoud van het aangeleverde bewijs, en toch zal hij bij de waardering van het bewijs telkens een afweging moeten maken of hij door die inhoud overtuigd is dat het gestelde aannemelijk is. Tussen de regels doorlezende van jurisprudentie over het afwijzen van een (nader) bewijsaanbod lijkt onaannemelijk dat dezelfde elementen die bij de waardering een rol spelen niet ook al een rol spelen bij het al dan niet accepteren van een bewijsaanbod. Het is natuurlijk lastig om tussen de oren van de rechter te kijken en ons is geen onderzoek hiernaar bekend, maar het accepteren van deze lichtelijk speculatieve inschatting, is beter dan het alternatief dat anders opdoemt bij het lezen

5 HR 17 december 2004, t.a.p.

6 Gelet op Gillissen (zie noot 4) is dit vrijblijvender geformuleerd dan het wellicht rechtens is.

7 HR 29 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2798, r.o. 2.3.2.

8 HR 31 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:3075, r.o. 3.3.2. (Vlg. HR 9 juli 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO7817, r.o. 3.6.)

9 HR 29 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2798, r.o. 2.3.2.

10 HR 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0821, r.o. 3, alsmede weer in HR 15 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2340, r.o. 2.3.3.

11 HR 23 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AX9135, r.o. 3.2.

12 HR 6 juni 1994, nr. 29 629, ECLI:NL:HR:1994:AW2866, BNB 1994/258, m.nt. Wattel.

van met name de twee hiernavolgende uitspraken: de rechter is weliswaar onbevooroordeeld, maar onwelwillend.

Bij afwijzing van een bewijsaanbod op (te) formele gronden wordt geen inzicht gegeven in de achterliggende, althans naar onze inschatting minstens ook meespelende redenen dat de rechter bewijslevering niet (alsnog) toestaat. Afdoening van een procedure, dus ook het passeren van een bewijsaanbod, op formele gronden levert bij de aanbiedende partij frustratie op en vergroot de kans dat hij alleen al om die reden verder procedeert. De verschillende insteek van partijen; rechters die de zaak spoedig willen afdoen en gemachtigden die *by any means necessary* hun standpunten willen onderbouwen, zorgt voor wederzijds onbegrip.

Het – sprekendste – voorbeeld voor onze stelling dat een bewijsaanbod op formalistische gronden wordt afgedaan en er haast wat anders moet hebben gespeeld is het passeren van nota bene meegekomen getuigen door Hof Den Haag.¹³ In die zaak voert de belanghebbende aan dat de vaststellingsovereenkomst die tussen hem en niet ontvankelijkheid van zijn procedure instaat onder dwaling tot stand is gekomen. In de procedure doet hij een getuigenbewijsaanbod dat op die dwaling betrekking heeft. Het hof hoort de buiten de zittingszaal plaatsgenomen belastingambtenaren niet omdat het aanbod niet voldoende gespecificeerd zou zijn en belanghebbende niet heeft toegelicht wat de getuigen zouden kunnen verklaren. In cassatie sneuvelt dit oordeel.¹⁴ De Hoge Raad overweegt: *“Uit de gedingstukken blijkt dat belanghebbende niet concreet heeft vermeld waarover de getuigen zouden kunnen verklaren. De stukken van het geding laten echter geen andere conclusie toe dan dat belanghebbendes bewijsaanbod betrekking had op de totstandkoming en de inhoud van de vaststellingsovereenkomst. Voorts blijkt uit ’s Hof’s uitspraak of de stukken van het geding niet dat het Hof belanghebbende heeft gevraagd om opheldering van de vragen die het bewijsaanbod kennelijk bij het Hof opriep.”* Waarom heeft het hof het aanbod op deze wijze afgewezen? Waren de getuigen evenmin gehoord als het de inschatting van de raadsheren was dat het horen van die getuigen het bewijs van dwaling zou hebben geleverd, wat tot ontvankelijkheid van de procedure zou hebben geleid en vermoedelijk tot gegrondheid van het beroep? Wij denken van niet. Onze inschatting was dat de uiteindelijke verwijzing door de Hoge Raad tot niets zou leiden en kwalificeerden het arrest als een pyrrus-overwinning. Dat kunnen wij nu ook makkelijk roepen. Hof Amsterdam heeft 8 februari jongstleden de verwijzing afgedaan.¹⁵ Ook Hof Amsterdam passeert het getuigenaanbod. Het belang van de doelmatige procesgang kan zelfs na verwijzing prevaleren. Buitengewoon bevorderlijk voor de acceptatie van de uitspraak laat het hof het echter niet bij de formele afwijzing (overwegingen 5.1.5 t/m 5.1.10) en

voegt daar ten overvloede een inhoudelijke afwijzing aan toe (overwegingen 5.2.8 en 5.2.9): al zou er sprake zijn van dwaling, die heeft voor eigen rekening te komen en het horen kan niet tot het door belanghebbende gewenste resultaat leiden.

Het is naar wij menen niet verwonderlijk dat de belanghebbende bij louter formele afwijzingsgronden cassatieberoep instelt, domweg omdat hij niet begrijpt waarom het hof zijn getuigenaanbod niet heeft geaccepteerd en de indruk heeft dat er inhoudelijk niet is beslist.

Een ander gepasseerd getuigenbewijsaanbod speelt bij Hof Arnhem-Leeuwarden en gaat over de bouw van een woning in opdracht van de in staat van faillissement verklaarde echtgenoot van belanghebbende.¹⁶ Het hof acht in deze procedure weliswaar aannemelijk dat de curator in kwestie zich niet heeft verzet tegen het voortzetten van de bouw van de woning, maar vindt niet aannemelijk dat de curator ermee heeft ingestemd de facturen ten laste van de boedel te laten komen. Belanghebbende verzoekt de curator als getuige te horen en spreekt daarbij de verwachting uit dat de curator niet op haar verzoek bij het hof zal verschijnen. Zij had de curator al eerder uitgenodigd voor een zitting en hij was toen niet verschenen. Het hof ziet geen redenen belanghebbende in de gelegenheid te stellen de curator als getuige te horen, omdat het hof niet verwacht dat deze ter zitting verschijnt. Ook ziet het hof geen aanleiding de curator zelf als getuige op te roepen. De Hoge Raad casseert de uitspraak op dit punt.¹⁷ Het hof had moeten motiveren waarom het de curator niet als getuige heeft opgeroepen. Relevant hierbij is dat een getuige die door de rechter wordt opgeroepen verplicht is te verschijnen.¹⁸ Voorshands lijkt inderdaad onaannemelijk dat de curator akkoord zou hebben gegeven de kosten van de bouw ten laste van de boedel te laten komen. Het onderzoek van de FIOD en de strafrechtelijke stukken duiden hierop, evenals de verklaring van de inspecteur dat hij voorafgaand aan de zitting contact heeft gehad met de curator, die de lezing van belanghebbende zou hebben ontkend. Aanhouding van de procedure en verschijning van de curator afdwingen lijkt zonde van de tijd, terwijl een bevestiging door de curator van evident belang zou zijn voor de te nemen beslissing. Vanwege het verbod vooruit te lopen op de inhoud van een getuigenverklaring kan het hof in de overweging niet meenemen dat het niet gelooft dat de curator de lezing van belanghebbende zal onderschrijven. Maar heeft die afweziging ook echt niet meegespeeld? Had het hof ook niet opgeroepen bij aanwijzingen dat de curator wel de door belanghebbende gewenste verklaring zou afleggen? En heeft het wellicht om begrijpelijke redenen niet vermelden van de achtergronden de cassatie niet in de hand gewerkt?

13 Hof Den Haag 27 oktober 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:3313.

14 HR 16 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2860, BNB 2017/56, m.nt. Van Suijlen, r.o. 2.4.2.

15 Hof Amsterdam 8 februari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1069.

16 Hof Arnhem-Leeuwarden 30 juni 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:4791, V-N Vandaag 2015/1714.

17 HR 31 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:539, BNB 2017/728.

18 Op grond van art. 8:60 lid 2 Awb.

5. Het waarom van een (voorwaardelijk) bewijsaanbod

Niet alle stellingen behoeven bewijs. Zo worden feitelijke stellingen die door de inspecteur niet worden betwist door de rechter (in theorie) als vaststaand beschouwd. Het bewijs voor stellingen die wel voor bewijsvoering in aanmerking komen wordt door gemachtigden bij voorkeur op de meeste efficiënte wijze geleverd. Het meebrengen van getuigen is omslachtig vergeleken met het leveren van schriftelijk bewijs. Evenmin efficiënt is het leveren van bewijs voor stellingen die de rechter waarschijnlijk ook zonder bewijsvoering aannemelijk acht. Daarnaast is niet altijd duidelijk wie de bewijslast draagt. In al deze gevallen is er in beginsel geen aanleiding om al direct over te gaan tot (nadere) bewijslevering. Ter voorkoming van de constatering in een uitspraak dat het rechterlijk college wel ergens een betwisting in heeft gezien, het schriftelijk bewijs onvoldoende doorslaggevend blijkt te vinden, aannemelijkheden toch niet accepteert, dan wel een ander oordeel over de bewijslastverdeling heeft, is een (voorwaardelijk) bewijsaanbod een noodzaak. Tot slot wordt een bewijsaanbod natuurlijk ook (soms) gedaan om een onwenselijk oordeel zo moeilijk mogelijk te maken, dan wel om, ondanks het ontbreken van een tussenuitspraak, het college ‘te dwingen’ uiterlijk ter zitting een waarschuwing af te geven dat er (mogelijk) een onwenselijk oordeel aan zit te komen. Bij het door procespartijen aan de dag leggen van te veel opportunisme is het met een formalisme afschermen niet zo bezwaarlijk. In al de overige gevallen nadrukkelijk wel. Het uit de oproepingsbrief blijkende simplisme dat eventuele getuigen maar naar de zitting moeten worden meegenomen (noch daargelaten dat een gemachtigde vaak onvoldoende machtsmiddelen heeft om dat te bewerkstelligen, zeker als de getuigen werkzaam zijn bij de wederpartij), dekt in veel gevallen de lading niet. Bovendien is het meenemen van getuigen die de rechter niet zo nodig hoeft te spreken in onze ogen onfatsoenlijk. Het in elk geval maar horen van getuigen die verklaren over dat wat al aannemelijk is, is nodeloos tijdsintensief. Het bewijsaanbod is derhalve een noodzakelijkheid voor een gemachtigde die zo veel mogelijk procesrisico’s uitsluit. Daarnaast dient het altijd uit voorzorg maar iedereen meenemen naar zitting zeker de proceseconomie niet.

6. De zaak Gillissen

In het licht van de door de Hoge Raad gewezen arresten verdient in het bijzonder de zaak *Gillissen tegen Nederland* de aandacht.¹⁹ Het EHRM oordeelt dat art. 6 EVRM een verplichting met zich meebrengt om na een deugdelijk getuigenbewijsaanbod de daarin bedoelde getuigen te horen als de daarmee te bewijzen feiten tot een ander oordeel kunnen leiden.

Gillissen, een voormalig politieagent, ontving een WAO-uitkering, waarbij het hem zou zijn toegestaan om zonder

gevolgen voor de hoogte van zijn uitkering maximaal f 60.000 per jaar bij te verdienen als zelfstandig ondernemer. Toen het UWV ontdekte dat Gillissen meer dan het wettelijk maximum bijverdiende werden bedragen teruggevorderd en werd hij tevens strafrechtelijk vervolgd voor uitkeringsfraude en valsheid in geschrifte. In verweer stelt Gillissen dat hij met ambtenaren van de toentertijd bevoegde uitkeringsinstantie een afspraak had gemaakt dat hij meer mocht verdienen teneinde reserves op te bouwen voor het geval zijn gezondheid verder zou verslechteren. Saillant detail is dat de afspraak in de strafzaak aannemelijk werd geacht en hij is vrijgesproken.

In de procedure over het terugvorderingsbesluit beklaagt Gillissen zich dat het UVW de betreffende getuigen niet heeft gehoord. De rechtbank oordeelt dat hij het bestaan van de afspraak niet aannemelijk heeft gemaakt en verwerpt het beroep. In hoger beroep ziet hij bewust af van het meebrengen van de getuigen naar de zitting en verzoekt CRvB deze getuigen op te roepen. De CRvB roept de getuigen niet op en wijst het hoger beroep van Gillissen af omdat hij het bestaan van de door hem gestelde afspraak niet heeft bewezen. En de niet gehoorde getuigen had hij maar mee moeten nemen.

Het EHRM oordeelt dat een beperking van het recht om getuigen te horen in overeenstemming moet zijn met de vereisten van een ‘fair hearing’ zoals bedoeld in art. 6 lid 1 EVRM: er moet sprake zijn van *equity of arms*. Daarbij legt het EHRM nadruk op de eigen verantwoordelijkheid van de rechter “to conduct a proper examination of the submissions, arguments and evidence adduced by the parties, without prejudice to its assessment of whether they are relevant to its decision.”²⁰

7. Het passeren van een bewijsaanbod

Naar onze stellige opvatting blijkt uit uitspraken niet altijd duidelijk waarom een bewijsaanbod wordt gepasseerd, laat staan wat de werkelijke achtergrond is. Niet zelden klinkt in uitspraken door dat rechters zich ergeren aan de proceshouding van belastingplichtigen of hun gemachtigden. Toegegeven: niet alle bewijsverweren zijn even doordacht, uitgewerkt of lekker tijdig. Het behoeft geen betoog dat procesgemachtigden met regelmaat meer aandacht zouden mogen besteden aan de formulering en onderbouwing van een bewijsaanbod. “Ik bied bewijs aan van alles wat ik heb gesteld en jullie niet zonder meer van mij aan willen nemen” dekt weliswaar de lading, maar biedt een rechter onvoldoende aanknopingspunten.

Het EHRM lijkt, meer dan de Hoge Raad, een minder lijdelijke rechter voor te staan. Actievere waarheidsvinding, waarbij het probleem van (tijdige) bewijslevering in

19 EHRM 15 maart 2016, t.a.p.

20 Voor de volledigheid wijs ik ook op het eerdere vergelijkbare oordeel, maar dan met betrekking op deskundigenbewijs: EHRM 8 oktober 2015, nr. 77212/12 (*Korošec tegen Slovenië*).

mindere mate wordt neergelegd bij een procespartij. In de uitnodiging voor de mondelinge behandeling melden dat getuigen kunnen worden meegenomen en vervolgens constateren dat er dus voldoende gelegenheid is geboden voor bewijslevering, volstaat daarbij niet. Er schuilt overigens nog een ander gevaar in het (te vaak) hanteren van deze oproepingsbrief ‘als excuus’ voor het niet toestaan alsnog getuigenbewijs te leveren. Het arrest van 23 mei 2014 kent immers de uitzondering “*als ter zitting nieuw licht valt op de noodzaak tot het leveren van bewijs.*” Het zal de efficiëntie niet ten goede komen indien het effect zal zijn dat procespartijen (meer) met de kaarten tegen de borst procederen, zodat de zitting meer reden oplevert alsdan een bewijsaanbod te doen. In ieder geval zou het dan onverstandig kunnen worden in een vroegtijdig stadium melding te maken van de mogelijkheid nader getuigenbewijs te leveren (zelfs als direct duidelijk wordt gemaakt waarom je daartoe niet direct overgaat). Jurisprudentie waarin een bewijsaanbod wordt gepasseerd op formalistische, niet inhoudelijke gronden, komt uiteindelijk de proceseconomie niet ten goede. Terughoudender procederen en je continu ‘laten overvallen’ is geen oplossing. Te vaak getuigen meenemen naar de zitting ook niet. Gefrustreerd over de formele afwijzing van het aanbod, waardoor het geschil inhoudelijk niet aan bod is gekomen, doorprocederen al helemaal niet.

8. Mogelijke oplossingen

Het uitgangspunt dat de rechter in het bestuursrecht geen tussenbeslissing geeft over de bewijslastverdeling en de feiten die (nog verder) bewijs behoeven, levert in de meeste zaken geen probleem op. Bij onduidelijkheid omtrent wat reeds bewezen wordt geacht en wat nader bewijs behoeft, waardoor het aanvoeren van een (voorwaardelijk) bewijsaanbod soms noodzakelijk is, wel. In deze procedures zou een oplossing zijn dat de rechter vooraf een oordeel geeft over de bewijslastverdeling en wat voorshands wel en (nog) niet aannemelijk is. Minst genomen dient achteraf goed duidelijk te worden gemaakt waarom er geen behoefte bestaat aan nadere bewijslevering. En dan, wat ons betreft naast het formele argument en dus ten overvloede, de echte reden. Ook al wordt daarin vooruitgelopen op de inhoud van het aangeboden bewijs. Het maakt de gedachtegang immers duidelijk. Een begrepen uitspraak, ook al is die onwenselijk, verkleint de kans op verder procederen in vergelijk tot het gevoel het bos ingestuurd te zijn.

Met het oog hierop is het betreuenswaardig dat de regiezitting in het belastingrecht nooit van de grond is gekomen. Bovendien blijkt in de praktijk dat verzoeken om regiezittingen te houden veelal worden afgewezen. Veel gesteggel ter zitting kan worden voorkomen door – zeker indien daarom wordt gevraagd – een regiezitting in te plannen. Blijkt regie ter zitting toch onnodig, dan kan de rechter immers aangeven dat alles hem wel duidelijk is en alsnog zonder een nadere mondelinge behandeling uitspraak doen. Niets verloren.

Een alternatief zou zijn ‘selectie aan de poort’. Bij ontvangst van beroepschriften (en/of verweerschriften) kunnen zaken waarin onduidelijkheid over de bewijslevering speelt, dan wel onduidelijkheid over wat nog bewijs behoeft en waar bewijsaanbiedingen zijn gedaan, worden uitgeselecteerd. Een in een brief vervat ‘voorlopig oordeel’ en het een paar weken voorafgaande aan de mondelinge behandeling aangeven wat wenselijk zou zijn ter zitting op de onduidelijke punten, voorkomt veel vertraging. Op deze manier is voor partijen ruim voor de mondelinge behandeling duidelijk wat van hen wordt verwacht.

Het beeld dat bij afwijzing van het bewijsaanbod op formele gronden – in sommige gevallen – niet de echte maar de juridisch houdbare reden wordt gegeven, is bij ons hardnekkig. De praktijk is er mee gediend als rechters inzicht geven in hun overwegingen waarom zij het bewijsaanbod hebben afgewezen. Het verbod op het vooruit lopen op wat het bewijsaanbod zal brengen is daarbij in onze ogen contra-productief. Wij zijn daarom voorstander van afzwakking van dit verbod, vanuit de gedachte dat de inschatting wat de bewijslevering oplevert nu wel degelijk al een rol speelt, maar vanwege het verbod impliciet blijft. Het moet mogelijk zijn om nu al, ondanks het verbod, in een overweging ten overvloede, de twijfels te ventileren over de haalbaarheid van het aanbod indien dat zou worden uitgevoerd. Desnoods zonder dat met die overweging ten overvloede de dragende overweging, waarin het aanbod wordt afgewezen, aantastbaar wordt. Dat zou de duidelijkheid van uitspraken, en daarmee de acceptatie, vergroten.

9. Conclusie

Mede ter voorkoming van een lange procesgang menen wij dat de belastingrechter een minder lijdelijke rol aan moet nemen in kwesties over bewijslevering. Actieve selectie aan de poort, dat wil zeggen het uitfilteren van zaken waarbij de waardering van (een) bewijs(aanbod) van belang is, biedt mogelijkheid om efficiënter om te gaan met het relatief beperkt aantal zaken waarin deze kwesties een rol spelen. In die gevallen kan de rechter partijen globaal laten weten wat zijns inziens aannemelijk is en wat verder bewijs behoeft. Op deze wijze wordt de rechter niet overspoeld met voorwaardelijke bewijsaanbiedingen en weten partijen waar zij aan toe zijn. Hoger beroep of cassatie kan in voorkomende gevallen worden voorkomen indien de rechter (desnoods met gebruik van overwegingen ten overvloede en desnoods vooruitlopend op de inhoud) aangeeft wat hij werkelijk vindt van een bewijsaanbod.

Over de auteurs

**Mr. B.J.G.L. (Ludwijn) Jaeger, mr. N. (Nick) van den Hoek en
mr. W.G.G. (Woody) Jansen de Lannoy**

De auteurs zijn allen verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.