

## 1. Inleiding

Harrie van Mens is een man met vele kwaliteiten. Hij is een briljant fiscalist, hij is advocaat en rechter en hij is academicus. Deze bijdrage gaat over Harrie van Mens de academicus en meer specifiek over een van de grootste onderzoeksprojecten waarbij hij als hoogleraar Fiscaal Recht aan de Universiteit Utrecht, betrokken is geweest, de evaluatie van de invoering van de fiscale rechtspraak in twee feitelijke instanties in 2005. Het onderzoek vond plaats van begin 2006 tot medio 2010 en heeft geleid tot een – in de woorden van de opdrachtgever, de Raad voor de rechtspraak – ware ‘belasting-trilogie’, waarvan het laatste deel juist voor het afscheid van Harrie is gepubliceerd.<sup>2</sup>

In het Utrechtse onderzoek is bekeken hoe de rechtbanken en de hoven hun nieuwe rol als fiscale rechter in eerste aanleg, respectievelijk appelrechter hebben ingevuld en hoe deze invulling door de professionele gebruikers van de fiscale rechtspraak – enerzijds de belastingadviseurs, inclusief de advocaten-belastingkundigen, en anderzijds de inspecteurs en lokale heffingsambtenaren – hebben gewaardeerd. Voor zover relevant is daarbij uiteraard ook de rechtspraak van de Hoge Raad betrokken. Uit de vraagstelling blijkt al dat in het onderzoek niet alleen juridische methoden zijn gehanteerd, maar dat ook een waarderingsonderzoek is verricht en wel met behulp van een enquête.<sup>3</sup> Bovendien zijn in het kader van het onderzoek cijfers geanalyseerd over doorlooptijden, het appelpercentage en het vernietigingspercentage in appel. De conclusie van het onderzoek is dat de invoering per saldo redelijk goed is verlopen, maar dat er op onderdelen nog wel verbetering nodig en mogelijk is. In deze bijdrage wordt deze algemene conclusie verder onderbouwd.

## 2. De rechtbanken als fiscale rechter in eerste aanleg

### 2.1. Algemeen

Bij de invoering van de tweede feitelijke instantie in 2005 bestond in fiscale kring enig wantrouwen over de nieuwe eerstelijnsrechter, de rechtbanken. Zouden zij zich wel opstellen als een ‘echte’ fiscale rechter en kiezen voor een materiële en finale afdoening van fiscale zaken of zouden zij zich laten leiden door de meer formele aanpak van de andere onderdelen van de bestuurssector van de rechtbank? En zou hun fiscale kwaliteit voldoende zijn nu de fiscale rechtspraak deels zou worden verricht door rechters zonder een specifieke fiscaal-juridische opleiding?

Thans, ruim vijf jaar later, kan de balans worden opgemaakt. Uit de enquêteresultaten blijkt dat de gebruikers over het algemeen redelijk tevreden zijn over het werk van de rechtbanken. De rechtbanken gezamenlijk scoren een ruime voldoende (7,1), waarbij wel

<sup>1</sup> Rob Widdershoven is als hoogleraar Europees Bestuursrecht verbonden aan de Afdeling Staats- en Bestuursrecht van de Universiteit Utrecht.

<sup>2</sup> R.J.G.M. Widdershoven, M.J.M. Verhoeven, A. Bos, A.W.G.H. Buijze, M.B.A. van Hout, K.L.H van Mens, R. Ortlep, Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase III, *Research Memoranda* nr. 2010/6, Raad voor de rechtspraak, Den Haag. De rapporten over fase I en fase II verschenen in dezelfde reeks in 2006 en 2008.

<sup>3</sup> De enquête is ingevuld door 836 respondenten. Binnen de groep van respondenten zijn de inspecteurs en lokale heffingsambtenaren oververtegenwoordigd. Zie Eindrapport fase III, p. 85.

moet worden opgemerkt dat de waardering van de inspecteurs en lokale heffingsambtenaren (7,2) hoger is dan die van de adviseurs (6,5).<sup>4</sup> Hierna wordt kort ingegaan op drie thema's die voor dit algemene oordeel van belang zijn, de materiële en finale afdoening (par. 2.2), de aanpak en snelheid van de geschilbeslechting (par. 2.3) en de fiscale kwaliteit in relatie tot het vernietigingspercentage in appel (par. 2.4).

## 2.2. Materiële en finale afdoening

Anders dan in fiscale kringen werd gevreesd hebben de rechtbanken gekozen voor een materiële en finale afdoening van geschillen. Zelf in de zaak voorzien is de absolute regel en nodeloze terugwijzingen naar het bestuur komen niet of nauwelijks voor. In de enquête scoort de vraag die op dit onderwerp betrekking heeft – de rechtbank pakt de zaken inhoudelijk aan – een ruime voldoende, namelijk een 3.9 (op 5).<sup>5</sup>

Wel is de wijze waarop de rechtbanken de zaken definitief afdoen geïnspireerd door het niet-fiscale bestuursrecht. Concreet betekent dit dat formele bestuurlijke fouten, anders dan in het fiscale recht gebruikelijk was, door de rechtbanken worden benoemd en reden voor vernietiging op grond van art. 3:2 en/of 7:12 Awb kunnen zijn. Vervolgens wordt het geschil echter ook materieel beoordeeld wat ertoe leidt dat de rechtbank ofwel met toepassing van art. 8:72, lid 4, Awb, zelf in de zaak voorziet (als de bestreden uitspraak op bezwaar ook materieel incorrect is), ofwel de rechtsgevolgen van het besluit met toepassing van art. 8:72, lid 3, Awb, in stand laat (als de bestreden uitspraak op bezwaar materieel correct is). De laatste wijze van afdoening heeft vergeleken met de 'blote' verwerping van het beroep voor belanghebbende het voordeel dat het griffierecht moet worden vergoed (art. 8:74, lid 2, Awb) en dat de proceskosten als regel worden vergoed.<sup>6</sup> Bovendien biedt de vernietiging een grondslag voor een eventuele schadevergoedingsactie en betekent zij een erkenning van het feit dat er met de uitspraak op bezwaar iets mis was en dat het instellen van beroep door belanghebbende niet overbodig was.

Gelet op hun rechtspraak hebben sommige hoven moeite met de vernietiging met het in stand laten van de rechtsgevolgen. Zij achten een gebrekkige motivering 'niet een zodanig schending van de fiscale procesregels dat zij op zichzelf een vernietiging van de uitspraak van de inspecteur rechtvaardigt'.<sup>7</sup> Als de uitspraak op bezwaar inhoudelijk correct is, moet de rechter het motiveringsgebrek herstellen en het beroep van belanghebbende verwerpen. De vernietiging met instandlatting van de rechtsgevolgen van de rechtbank wordt door hen aldus geconverteerd in een verwerping van het beroep. Of de Hoge Raad deze 'fiscale' toepassing van het Awb-procesrecht door de hoven zal onderschrijven, moet worden afgewacht. Vanwege de hiervoor genoemde voordelen en omdat deze lijn ook wordt gevolgd door de niet-fiscale bestuursrechters zijn de Utrechtse onderzoekers voorstander van de lijn van de rechtbanken.

## 2.3. De aanpak en voortvarendheid van de geschilbeslechting

Wat betreft de aanpak van de fiscale geschillenbeslechting is het oordeel over de rechtbanken deels positief. Daarbij is in de eerste plaats van belang dat – anders dan in

---

<sup>4</sup> Eindrapport fase III, p. 88-89.

<sup>5</sup> Eindrapport fase III, p. 88.

<sup>6</sup> Zie voor deze voordelen R.J.G.M. Widdershoven e.a., Evaluatie belastingrechtspraak in twee instanties, Eindrapport fase II, *Research Memoranda* nr. 2008/4, Raad voor de rechtspraak, Den Haag, p. 71 en 90.

<sup>7</sup> Hof 's-Gravenhage 22 april 2008, V-N 2008/36.1.4. Zie voor een vergelijkbaar standpunt: Hof Amsterdam 19 november 2008, *NTFR* 2008/2352.

fiscale kringen werd gevreesd<sup>8</sup> – de rechtbanken niet zijn overgegaan tot de toepassing van de diverse processuele fuiken die vooral uit de rechtspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State bekend zijn. In de fiscale rechtspraak ziet men derhalve geen onderdelen- of bewijsfuik.<sup>9</sup> In de tweede plaats hebben de rechtbanken conform de fiscale traditie gekozen voor een soepele toepassing van de goede procesorde.<sup>10</sup> Dat stukken laat – zonder inachtneming van de tiendagentermijn van artikel 8:58 of zelfs pas ter zitting – zijn ingebracht is voor hen op zichzelf geen reden om ze in het geding niet toe te laten. Veelal stemt de wederpartij – al dan niet na een korte leespauze – met de toelating ervan in. Is dat niet het geval dan kiezen de rechtbanken vaker dan in niet-fiscale geschillen voor een schorsing van de zitting of heropening van het onderzoek, zodat de wederpartij zich adequaat op de nieuwe stukken kan voorbereiden. Bij deze handelwijze speelt ook mee, dat de betreffende stukken anders in appel alsnog kunnen worden ingebracht (zie par. 3.2). Ook uit de enquête blijkt dat de professionele partijen tevreden zijn over de mogelijkheden die de rechtbanken hen bieden om in schriftelijke en mondelinge fase van de procedure hun standpunt naar voren te brengen en zich te verweren tegen het standpunt van de wederpartij. De enquêtevragen die op deze kwestie betrekking hebben scoren gemiddeld 4,3 (op de schaal van 5).

Op twee punten is het oordeel over de aanpak van de rechtbanken minder positief. In de eerste plaats zijn vooral diverse inspecteurs nogal kritisch over de strikte hantering van procestermijnen door de rechtbanken.<sup>11</sup> Volgens hen zijn de rechtbanken te star en rigide bij het verlenen van uitstel voor het indienen van het verweer, een nadere motivering of een repliek. Daardoor moeten stukken soms in grote haast worden opgesteld en komt het vaker dan wenselijk voor dat tot de tiendagentermijn van artikel 8:58 Awb nog omvangrijke nadere stukken worden ingebracht. De strikte termijnbewaking wordt door hen te meer onredelijk geacht, omdat de zitting vervolgens nog lang op zich laat wachten en de rechtbanken zich vervolgens ook niet altijd houden aan de wettelijke termijn voor het doen van een uitspraak (art. 8:66 Awb).

Daarmee zijn we aangeland bij het tweede minder positieve punt betreffende de fiscale geschillenbeslechting door de rechtbanken, namelijk het gebrek aan voortvarendheid. Over dit aspect is waardering van de gebruikers relatief laag, namelijk 3,4 (op de schaal van 5). Dat op het punt van voortvarendheid bij rechtbanken problemen bestaan blijkt ook uit de doorlooptijden. De gemiddelde lengte van de procedures ligt sinds 2007 op ongeveer 53 weken.<sup>12</sup> In 2008 en 2009 deden de rechtbanken 77% van de zaken binnen één jaar af. In 23% van de zaken was dat dus niet het geval en in 4% van de zaken liet de uitspraak zelfs meer dan 2 jaar op zich wachten. Met deze cijfers zijn de rechtbanken ver verwijderd van de doorlooptijden die de Rechtspraak zelf als doelstelling heeft geformuleerd.<sup>13</sup> Voor rijksbelastingen is de norm dat in 2010 90% van de zaken binnen één jaar zou zijn afgedaan. Deze norm werd in 2008 en 2009 door de rechtbanken maar in 51% van de zaken gehaald. Voor de lokale belastingen is de norm dat in 2010 90% van de zaken binnen negen maanden zou zijn afgedaan. Deze norm werd in 2008 en 2009 in slechts 44%, respectievelijk 42% van de zaken gehaald. Met deze getallen scoort de fiscale eerste-lijnsrechtspraak lager dan alle andere vormen van eerste-lijnsrechtspraak.

<sup>8</sup> Zie bijvoorbeeld M.J. Hamer, 'De Awb in de praktijk; bestuursrechter versus belastingrecht', *TFB* 2004/1, p. 6-10; G.J.M.E. de Bont, 'Fiscale juristen in de Rechtbank: houd uw rug recht', *NTR* 2005/367.

<sup>9</sup> Eindrapport fase III, p. 118-119.

<sup>10</sup> Eindrapport fase III, p. 123-124.

<sup>11</sup> Eindrapport fase III, p. 108-109.

<sup>12</sup> Vergelijk Eindrapport fase III, p. 31-41.

<sup>13</sup> Zie voor deze cijfers De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, p. 16 en 65.

## 2.4. De fiscale kwaliteit en vernietigingspercentage in appel

De gebruikers waarderen de fiscale kwaliteit van de rechtbanken met een 3,7 (op de schaal van 5), waarbij het oordeel van de adviseurs wel wat lager ligt dan dat van de inspecteurs en lokale heffingsambtenaren. Deze op zichzelf redelijke waardering betekent natuurlijk niet dat er geen kritiek is.<sup>14</sup> Volgens sommige respondenten is de fiscale kennis van de rechtbanken nog onvoldoende, vooral bij specifieke belastingen als vennootschapsbelasting en milieu- en landbouweffingen. Volgens anderen betreft het probleem van de gebrekkige fiscale kennis niet zozeer de rechtbanken als geheel, maar loopt de kwaliteit van de individuele rechters nogal uiteen. De grootste groep respondenten is echter van mening dat de fiscale kennis van de rechtbanken sinds 2005 duidelijk is toegenomen en inmiddels zeker aan de maat is.

Deze waardering van de fiscale kwaliteit van de rechtbanken ziet men voorsnog echter niet terug in het vernietigingspercentage van de uitspraken van de rechtbanken in appel. In 2008 en 2009 kwamen de hoven in niet minder dan 45% van de zaken, waarin het hoger beroep inhoudelijk werd beoordeeld,<sup>15</sup> tot een vernietiging van de rechtbankuitspraak. Dit percentage is erg hoog en is ook beduidend hoger dan het - ook al hoge - vernietigingspercentage in CRvB-zaken. Deze zaken zijn het meest vergelijkbaar met fiscale zaken, omdat zij eveneens betrekking hebben op in hoge mate gebonden besluiten van financiële aard. In CRvB-zaken lag het vernietigingspercentage in appel in 2008 en 2009 op 37%, respectievelijk 30%.<sup>16</sup> Daarbij moet wel worden aangetekend dat het appelpercentage in CRvB-zaken (38%) aanzienlijk hoger ligt dan het appelpercentage in fiscale zaken (28%), zodat het verschil in vernietigingspercentage tussen fiscale en CRvB-zaken wellicht voor een deel kan worden verklaard doordat in fiscale zaken wat selectiever (en dus kansrijker) wordt geappelleerd.

Overigens betekent niet elke vernietiging van een rechtbankuitspraak in appel dat de rechtbank een 'fout' heeft gemaakt en de fiscale kwaliteit van haar uitspraak derhalve te kort schoot. In de eerste plaats kan de vernietiging van een uitspraak van een rechtbank te maken hebben met door het hof in appel toegelaten nieuwe gronden en gegevens of met een tijdens het appel tussen partijen bereikte overeenstemming. In de tweede plaats betreft een aantal vernietigingen uitsluitend de verlaging van een fiscale boete wegens overschrijding van de redelijke termijn in appel. In de derde plaats kan een aantal vernietigingen worden verklaard, doordat de Hoge Raad nadat de rechtbankuitspraak is gedaan, is 'omgegaan' of zijn rechtspraak heeft verfijnd op een wijze die niet voorzienbaar was.<sup>17</sup> In al die gevallen valt de rechtbank weinig te verwijten. Ten slotte is van belang dat het oordeel van het hof geen eindoordeel hoeft te zijn en nog - ten gunste van de uitspraak van de rechtbank - kan worden gecorrigeerd door de Hoge Raad in cassatie.<sup>18</sup>

## 2.5. Conclusie

<sup>14</sup> Eindrapport fase III, p. 109-110.

<sup>15</sup> Eindrapport fase III, p. 46-52. Zaken waarin het hoger beroep van appellant niet-ontvankelijk is verklaard of die niet zijn doorgezet zijn dus niet meegenomen.

<sup>16</sup> Eindrapport fase III, p. 52.

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld HR 27 november 2009, nr. 07/13621, *BNB* 2010/52c; HR 1 december 2006, nr. 40369, *BNB* 2007/151c; HR 25 september 2009, nr. 07/13362, *BNB* 2009/295.

<sup>18</sup> Volgens P.J. van Amersfoort, 'Belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties. Een tussenbalans na vijf jaar', *WFR* 2010/328, kwam de Hoge Raad in 20% van de uitspraken gedaan tot 1 juli 2009 tot een vernietiging van de uitspraak van het hof en tot een bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

Hoewel de professionele gebruikers van de fiscale rechtspraak over het algemeen redelijk tevreden zijn over het functioneren van de rechtbanken als fiscale eerstelijnsrechter, is op onderdelen kritiek mogelijk en verbetering wenselijk. In de eerste plaats moeten de rechtbanken bij het uitstelbeleid wat meer ruimte laten voor maatwerk. In de tweede plaats moeten zij de doorlooptijden terugdringen. In de derde plaats moeten maatregelen worden genomen om het vernietigingspercentage naar beneden te krijgen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de instelling van kennisgroepen van rechters voor specifieke niet veel voorkomende belastingen, die kunnen worden ingezet in alle rechtbanken. Bovendien zouden de hoven door een wijziging van de appelaanpak aan de verlaging van dit percentage een bijdrage kunnen leveren. Daarop kom ik in paragraaf 3.3 terug.

### **3. De gerechtshoven als fiscale appelrechter**

#### **3.1. Algemeen**

De waardering door de professionele gebruikers van de hoven als appelrechter ligt met een 7,4 iets hoger dan die van de rechtbanken (7,1).<sup>19</sup> Dit verschil kan vooral worden verklaard door een hogere waardering van de fiscale kwaliteit van de hoven, namelijk een 4,0 (op een schaal van 5). Evenals bij de rechtbanken ligt de waardering voor de voortvarendheid met 3,5 (op een schaal van 5) bij hoven relatief laag. Deze wat lagere waardering kan worden verklaard door de lange doorlooptijden bij de hoven. In 2008 lag de gemiddelde doorlooptijd van de appelzaken op 85 weken, in 2009 op 79 weken. Ook de hoven zijn ver verwijderd van de doorloopnorm die de Rechtspraak zelf heeft vastgesteld. Volgens deze norm zouden de hoven in 2010 85% van de zaken binnen één jaar moeten afdoen.<sup>20</sup> Deze norm werd feitelijk in 2008 en 2009 maar in 33%, respectievelijk 30% van de zaken gehaald.

Hierna wordt wat specifiek ingegaan op twee thema's die van bijzonder belang zijn voor de beoordeling van de invulling van het appel door de hoven, namelijk de mate van herkansing die daarin aan partijen wordt geboden, en de wijze waarop de controlefunctie van het appel door hen wordt behartigd.

#### **3.2. Herkansing**

In lijn van de wetsgeschiedenis hebben de hoven vanaf de eerste appeluitspraken gekozen voor een ruime mate van herkansing van het appel. Deze keuze is conform de opvatting van de Hoge Raad die vanaf eind 2009 op dit punt diverse principiële uitspraken heeft gedaan. Tegelijkertijd is de mogelijkheid van herkansing voor partijen niet helemaal onbeperkt. Hierna wordt de huidige stand van zaken in hoofdlijnen uiteengezet.

Volgens het arrest van de Hoge Raad van 4 juni 2010 geldt op grond van artikel 27h, lid 1, AWR als uitgangspunt dat het hoger beroep is gericht tegen de uitspraak van de rechtbank.<sup>21</sup> Deze uitspraak is derhalve object van geschil in appel. De uitspraak van de rechtbank kan betrekking hebben op meer dan één besluit, bijvoorbeeld op de aanslagen over meer dan één belastingjaar of op een naheffingsaanslag en een boete. In dat geval kan de (principale) appellante zijn hoger beroep richten tegen de rechtbankuitspraak als geheel,

<sup>19</sup> Eindrapport fase III, p. 89-90.

<sup>20</sup> De Rechtspraak, Jaarverslag 2009, Jaarverslag, p. 16; De Rechtspraak, Kengetallen Gerechten 2009, p. 55.

<sup>21</sup> HR 4 juni 2010, nr. 09/0132, *NTFR* 2010/1380, m.nt. Den Ouden, *AB* 2010/225, m.nt. Willemsen.

maar kan hij dat ook beperken tot de beslissing(en) van de rechtbank over één of meer specifieke besluiten. Deze beperking van de rechtsstrijd wordt bij wettelijke fictie overigens enigszins opgerekt in die zin dat het appel tegen een aanslag wordt geacht mede te zijn gericht tegen de boete- en de heffingsrentebeslissing.<sup>22</sup> Bovendien kan verweerder in appel (hierna: geïntimeerde) de rechtsstrijd in appel verruimen door bij incidenteel appel beslissingen van de rechtbank over andere besluiten dan waarop het principale appel betrekking had, aan te vechten. Incidenteel appel moet wel (uiterlijk) bij het verweerschrift worden ingesteld.

Voor de omvang van de rechtsstrijd in appel heeft het voorafgaande twee consequenties.<sup>23</sup> In de eerste plaats kan de principale appelland niet meer klagen over besluiten van de inspecteur die in eerste aanleg niet zijn bestreden en waarover de rechtbankuitspraak daarom (terecht) geen beslissing bevat.<sup>24</sup> Zo is het bijvoorbeeld niet mogelijk dat een principale appelland die in eerste aanleg alleen de boete heeft bestreden, in appel ook de aanslag in de rechtsstrijd betreft. Deze beperking vloeit voort uit de keuze van de Hoge Raad voor de uitspraak van de rechtbank als object van geschil in appel. In de tweede plaats kan geïntimeerde alleen door middel van het in de tijd beperkte rechtsmiddel van incidenteel appel - en niet door middel van een (later) verweer - beslissingen van de rechtbank over de door principale appelland niet bestreden besluiten in de rechtsstrijd in appel betrekken.

Waarover de Hoge Raad zich nog niet heeft uitgesproken, is of geïntimeerde met zijn verweer kan bewerkstelligen dat hij vergeleken met de rechtbankuitspraak erop vooruitgaat of dat hij daartoe incidenteel moet appelleren. Deze kwestie is bijvoorbeeld aan de orde als de rechtbank een aanslag heeft verminderd (bijvoorbeeld van 100 naar 70), belanghebbende appelleert (omdat hij 50 wil), de inspecteur bij verweer een aanslag van 90 bepleit en het hof het hiermee eens is. Moet de aanslag nu 70 of 90 worden? Voor zover de hoven zich over deze vraag hebben uitgelaten, beantwoorden zij haar meestal met 70.<sup>25</sup> Volgens hen kan geïntimeerde met zijn verweer dus geen verbetering ten opzichte van de uitspraak van de rechtbank bewerkstelligen, maar moet hij daartoe zelf (incidenteel) appelleren. Deze opvatting vindt ondersteuning in de wetsgeschiedenis,<sup>26</sup> waarin wordt gesteld dat verweerder in appel zich 'kan verweren' tegen de door de appellerende partij geformuleerde gronden, 'maar niet zelf alsnog eigen bezwaren tegen de uitspraak van de eerste rechter naar voren kan brengen' en dat de verwerende partij door het hoger beroep er 'nog wel op achteruit [kan] gaan, maar niet meer op vooruit, tenzij zij zelf alsnog' (incidenteel) appelleert. Gelet hierop zal de Hoge Raad vermoedelijk de hoofdlijn in de rechtspraak van de hoven volgen.<sup>27</sup>

Deleted: e

Binnen de grenzen van de rechtsstrijd in appel zoals die op grond van het voorgaande is bepaald, geldt zowel voor de principale appelland als voor geïntimeerde een ruime mate van herkansing. Beiden kunnen in appel nieuwe gronden aanvoeren en geïntimeerde kan bij

<sup>22</sup> Vergelijk art. 27, lid 4, AWR en art. 24a, lid 3, AWR.

<sup>23</sup> Eindrapport fase III, p. 55-59.

<sup>24</sup> Zo ook R. den Ouden, 'Spelregels in appel', *NTRF Beschouwingen* 2010/44.

<sup>25</sup> Zie onder meer Hof Arnhem 5 oktober 2007, *NTRF* 2007/2291; Hof 's-Gravenhage 13 mei 2008, *NTRF* 2009/1334; Hof 's-Hertogenbosch 29 januari 2009, *V-N* 2009/29; Hof Arnhem 15 april 2009, LJN: BI2194; Hof Amsterdam 1 februari 2008, *NTRF* 2008/543.

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 252, nr. 3, p. 10-11.

<sup>27</sup> Zie voor een pleidooi in deze richting: R. den Ouden, 'Spelregels in appel', *NTRF Beschouwingen* 2010/44, alsmede diens 'Appelleren is riskeren, .... of niet?', *TFB* 2010/7.

verweer bovendien gronden aanvoeren die door de rechtbank waren verworpen.<sup>28</sup> Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen de burger (belanghebbende) en de inspecteur.<sup>29</sup> De ruime herkansingsmogelijkheid geldt ook voor nieuw bewijs. Bovendien kunnen stukken die in eerste aanleg door de rechtbank – al dan niet terecht – als tardief buiten beschouwing waren gelaten in appel gewoon worden aangevoerd.<sup>30</sup>

De enige twee grenzen voor de herkansing van partijen in appel zijn het uitdrukkelijk en ondubbelzinnig prijsgeven van een bepaalde grond door een partij en de goede procesorde.<sup>31</sup> Bij de toepassing van de laatste grens moet het hof volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad een afweging maken tussen ‘enerzijds het belang dat een partij heeft bij de overlegging van die stukken en de redenen waarom hij dit niet in een eerdere fase van de procedure voor de feitenrechter heeft gedaan, en anderzijds het algemeen belang van een doelmatige procesgang’.<sup>32</sup> Voor de invoering van de tweede feitelijke instantie verwachtte de Hoge Raad van de hoven een zeer soepele opstelling ten opzichte van pas ter zitting aangevoerde stukken of een pas ter zitting gedaan bewijsaanbod en moest de schending van de verdedigingsbelangen van de wederpartij vooral worden voorkomen door schorsing van het onderzoek ter zitting of heropening van het onderzoek. Na de invoering van de tweede feitelijke instantie heeft de Hoge Raad zich over deze kwestie nog niet nadrukkelijk uitgelaten, maar lijken de hoven het afwegingskader van de Hoge Raad voor de goede procesorde iets strenger te hanteren. In diverse appeluitspraken worden pas ter zitting ingebrachte nieuwe gronden of nieuw bewijs, dan wel een ter zitting gedaan bewijsaanbod, wegens strijd met de goede procesorde niet toegelaten dan wel niet ingewilligd, waarbij de hoven uitdrukkelijk laten meewegen dat betrokkene geen gebruik heeft gemaakt van de extra mogelijkheid om de grond of het bewijs(aanbod) al bij de rechtbank in te brengen.<sup>33</sup>

Een dergelijke wat strengere toepassing van de goede procesorde is in lijn van de opvatting van diverse fiscale auteurs en lijkt ook de Utrechtse onderzoekers gerechtvaardigd.<sup>34</sup> Zij kan ook goed worden ingebouwd in het hiervoor weergegeven afwegingskader van de Hoge Raad, aangezien er vanwege de extra feitelijke instantie voor een partij minder redenen bestaat waarom hij nieuwe gronden en bewijs niet in een eerdere fase van de procedure heeft ingebracht en omdat het algemeen belang van een doelmatige procesgang zich in een rechtsgang met twee feitelijke instanties eerder tegen de toelating van erg laat ingebrachte nieuwe gronden en bewijs verzet.

### 3.3. Controlefunctie

Behalve als herkansing voor partijen dient het appel ook als middel voor controle van het werk van rechtbanken. Deze functie beoogt de kwaliteit van de rechtbanken in algemene zin te bevorderen en te voorkomen dat zij bepaalde fouten in de toekomst blijven maken.

<sup>28</sup> HR 4 december 2009, nr. 08/02558, *BNB* 2010/65c, m.nt. Van Amersfoort, *AB* 2010, 136, m.nt. Willemsen; HR 16 april 2010, nr. 09/01091, *NTFR* 2010/952; HR 10 december 2010, nr. 09/05017, *V-N* 2010/64.8.

<sup>29</sup> Zie HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782; *NTFR* 2010/1974, waaruit blijkt dat de inspecteur als geïntimeerde in appel voor het eerst beroep [kan](#) doen op interne compensatie.

<sup>30</sup> Hof Amsterdam 17 september 2009, *NTFR* 2010/146; Hof Arnhem 21 juli 2006, LJN: AY8155.

<sup>31</sup> HR 4 december 2009, nr. 08/02258, *BNB* 2010/65c, m.nt. Van Amersfoort; HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782; *NTFR* 2010/1974.

<sup>32</sup> HR 3 februari 2006, nr. 41.329, *BNB* 2006/204, *AB* 2006/117.

<sup>33</sup> Bijvoorbeeld Hof 's-Gravenhage 20 januari 2009, LJN: BH8656; Hof Amsterdam 18 maart 2008, *NTFR* 2008/733; Hof Arnhem 27 oktober 2009, *NTFR* 2009/2630; Hof Amsterdam 5 november 2009, *NTFR* 2010/434; Hof Amsterdam 22 april 2010, LJN: BM9912.

<sup>34</sup> Vergelijk bijvoorbeeld G.J.M.E. de Bont, Oratie Erasmus Universiteit 2010; C.M. Bergman, ‘Artikel 8:58 Awb: vaart de Hoge Raad een eigen koers?’, in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 57-64.

Deleted :

Vanuit de controlefunctie moeten de hoven het appelgeschil zoveel mogelijk beoordelen via het oordeel van de rechtbank, waarbij zij expliciet moeten aangeven waarom (elementen van) dit oordeel volgens hen al dan niet correct is (zijn).<sup>35</sup> Expliciete corrigerende oordelen zijn daarbij vanwege hun leereffect nog belangrijker dan bevestigende oordelen.

Beziet men de praktijk van de hoven in licht van het voorgaande dan kan worden vastgesteld dat de controlefunctie er bij de hoven nog wat bekaaid af komt. De meeste hoven – alleen bij het hof Leeuwarden ligt het beeld gunstiger – kiezen in een ruime meerderheid van zaken (75-80%) bij de appelbeoordeling voor de zogenoemde ‘herhalingsaanpak’.<sup>36</sup> In deze aanpak wordt het geschil door het hof beoordeeld alsof er geen rechtbankuitspraak is. Leidt de appelbeoordeling tot dezelfde uitkomst als de beoordeling in eerste aanleg, dan wordt de uitspraak van de rechtbank bevestigd. Is dat niet het geval, dan wordt de uitspraak vernietigd. Daarbij is het niet alleen voor een buitenstaander, maar ook voor de rechtbank(kamer) van wie de uitspraak is vernietigd vaak onduidelijk of er met de uitspraak iets mis was en, zo ja, wat. De vernietiging zou immers ook de te maken kunnen hebben met nieuw aangevoerde gronden of bewijs.

In een minderheid van de hofuitspraken (25-30%) refereert het hof wel expliciet aan de beoordeling door de rechtbank. Overigens betreffen deze verwijzingen lang niet altijd alle in de uitspraak spelende gronden en ziet men in de betreffende uitspraken vooral bevestigende oordelen. Corrigerende oordelen komt men slechts sporadisch tegen. Verder verdient het vermelding dat in de ressorten Amsterdam en 's-Hertogenbosch initiatieven zijn genomen om de feedbackfunctie van het appel te verbeteren.<sup>37</sup> Volgens het initiatief van het hof 's-Hertogenbosch kunnen rechtbanken in een gesprek met de kamer van het hof die een uitspraak heeft gedaan, tekst en toelichting krijgen op die uitspraak.

In het Utrechtse onderzoek wordt gesteld dat de hoven principieel zouden moeten kiezen voor de controleaanpak. Deze conclusie wordt gedeeld door veel rechtbanken,<sup>38</sup> die kritisch zijn over de door de hoven doorgaans toegepaste herhalingsaanpak, en vindt ook ondersteuning in de fiscale literatuur.<sup>39</sup> Het hiervoor vermelde initiatief in het ressort 's-Hertogenbosch kan op zich worden toegejuicht, maar gaat niet ver genoeg omdat andere rechtbanken en anderen die daarbij belang kunnen hebben geen kennis kunnen nemen van de toelichting door de kamer van het hof.

Volgens de Utrechtse onderzoekers moet uit de uitspraak van het hof zelf blijken of er wat mis was met de uitspraak van de rechtbank en, zo ja, wat. Daarmee heeft de uitspraak leereffect voor alle rechtbanken en kunnen dezelfde fouten in de toekomst worden voorkomen. Aldus kan de controleaanpak bijdragen aan een verlaging van het hoge vernietigingspercentage van rechtbankuitspraken in appel. Bijkomend voordeel is dat dit percentage wat wordt gerelativeerd, omdat uit de uitspraak ook duidelijk wordt dat een vernietiging niets te maken heeft met een fout van de rechtbank, maar bijvoorbeeld met het toelaten van nieuwe gronden of nieuw bewijs.

#### 4. Conclusie

Sinds 2005 is de fiscale rechtsbescherming fundamenteel gewijzigd. De eerste aanleg in

---

<sup>35</sup> ‘Zoveel mogelijk’, omdat de controleaanpak niet altijd mogelijk is, met name niet als in appel nieuwe gronden zijn aangevoerd. De controleaanpak staat daarmee niet haaks op de herkansingsfunctie van het appel.

<sup>36</sup> Eindrapport fase III, p. 69-75.

<sup>37</sup> Eindrapport fase III, p. 78-79.

<sup>38</sup> Eindrapport fase III, p. 78.

<sup>39</sup> Vergelijk G.J.M.E. de Bont, Oratie Erasmus Universiteit 2010; P.J. van Amersfoort, ‘Belastingrechtspraak in twee feitelijke instanties. Een tussenbalans na vijf jaar’, *WFR* 2010/328.



fiscale zaken is ondergebracht bij de rechtbanken die daartoe een heel nieuwe productielijn hebben gecreëerd. De hoven zijn van eerstelijnsrechter veranderd in appelrechter. Over het algemeen is deze operatie, die zijn weerga nauwelijks kent, bevredigend verlopen. De rechtbanken hebben zich ontwikkeld tot 'echte' fiscale rechters, die geschillen materieel en finaal beslissen en van wie de fiscale kwaliteit over het algemeen aan de maat is. De hoven bieden partijen een ruime mate van herkansing, ook al worden daaraan (terecht) enige grenzen gesteld. Op onderdelen is echter kritiek mogelijk. Deze kritiek betreft in de eerste plaats het gebrek aan voortvarendheid van de fiscale rechtspraak, zowel in eerste aanleg als in appel. In de tweede plaats ligt het vernietigingspercentage van de rechtbankuitspraken te hoog. Ten slotte geven de hoven nog onvoldoende inhoud aan de controlefunctie van het appel.