

23. Kroniek algemene beginselen van behoorlijk bestuur

MR. C.A.H. BIKKERS

Ongeveer elke twee jaar publiceert het TFB een kroniek algemene beginselen van behoorlijk bestuur over de in die periode verschenen belastingrechtspraak. Ook in de afgelopen periode (vanaf 1 juli 2020) is er fiscale jurisprudentie verschenen waarin ten aanzien van een opgelegde belastingaanslag de algemene beginselen aan de orde zijn gesteld. Hoewel deze fiscale rechtspraak net als in alle andere jaren nog geen hele duidelijke verschuiving heeft opgeleverd, is het desondanks nuttig om deze te bekijken.

Dit mede omdat er in het algemene bestuursrecht ten aanzien van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel veel ontwikkelingen zijn geweest. Toepassing van het evenredigheidsbeginsel lijkt de nieuwe trend. Deze kroniek geeft een overzicht van de belangrijkste rechtspraak op het gebied van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur over de periode vanaf 1 juli 2020 tot en met april 2022 waarbij deze kroniek zich niet richt op de Europeesrechtelijke en Unierechtelijke beginselen, maar de Nederlandse beginselen centraal stelt.

De verschillende beginselen

In de eerste tranche van de Awb geeft de wetgever via art. 8:77 lid 2 Awb de bestuurlijke rechter de bevoegdheid om zijn oordeel te baseren op ongeschreven rechtsregels of algemene rechtsbeginselen. De volgende algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn gecodificeerd:

- het formele zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:2 Awb);
- het materiële zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:4 Awb);
- het specialiteitsbeginsel (art. 3:4 lid 1);
- het evenredigheidsbeginsel (art. 3:4 lid 2);
- het verbod van détournement de pouvoir (art. 3:3 Awb); en
- het motiveringsbeginsel (art. 3:46 Awb).

Drie belangrijke beginselen (het gelijkheidsbeginsel het vertrouwensbeginsel en het beginsel van rechtszekerheid) zijn destijds niet gecodificeerd.

De algemene beginselen worden (in de literatuur) onderscheiden in formele en materiële beginselen. Het onderscheid is puur gemaakt om het verschil tussen de beginselen te kunnen duiden. Het is aldus niet zo dat het ene beginsel van meer waarde is dan het andere.

Tot de formele beginselen behoren het beginsel van zorgvuldige besluitvorming (zie hierboven), maar ook het

beginsel van een deugdelijke motivering en de plicht tot een daadwerkelijke belangenafweging. Bij formele beginselen gaat het om de formele of procedurele eisen met betrekking tot de vaststelling voorafgaande procedure en motivering. Bij materiële beginselen, waaronder onder meer het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, gaat het om het resultaat van de belangenafweging.

Toetsing aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur

Het is de taak van de (fiscale) rechter om bij de toepassing van de wet in het individuele geval de wet te hantieren en zoveel mogelijk de door de wetgever gemaakte keuzes te respecteren. Tegelijkertijd moet de rechter ook rechtsbescherming bieden in het individuele geval. Als de uitkomst van wetstoepassing in categorieën van zaken niet rechtvaardig uitpakt, kan de rechter in bepaalde gevallen trachten tot een redelijke uitkomst te komen. Dit ondanks de bedoeling van de wetgever. Op welke manier de rechter dit kan bewerkstelligen door middel van toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zal ik hieronder aan de hand van de ontwikkelingen in de jurisprudentie beschrijven.

Legaliteitsbeginsel en Doorbraakarresten

Aanvankelijk had het legaliteitsbeginsel voorrang. Dit beginsel is een houvast voor de burger, hieruit volgt immers dat alle handelingen van de overheid gebaseerd moeten zijn op een wet. In 1978 heeft hierop, nog voor het opnemen van een aantal van de beginselen in de Awb, een fundamentele omslag plaatsgevonden. In deze zogenoemde Doorbraakarresten aanvaardde de belastingkamer van de Hoge Raad de contra-legenwerking van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.¹

¹ HR 12 april 1978, nr. 18 452 (Doorbraakarresten), *BNB* 1978/135-137.

Daarin oordeelde de Hoge Raad dat onder omstandigheden ‘strikte toepassing van de wet, waaruit de belasting-schuld rechtstreeks voortvloeit, in die mate in strijd kan komen met één of meer algemene beginselen van behoorlijk bestuur, dat die toepassing achterwege dient te blijven.’

De Hoge Raad woog in de Doorbraakarresten het vertrouwensbeginsel af tegen het beginsel van wetstoepassing, en oordeelde dat wanneer een belastingplichtige vertrouwen heeft mogen ontlenen aan een beleidsregel van de belastingadministratie, het vertrouwensbeginsel kan voorgaan boven wetstoepassing, zelfs als de wet daarvoor geen ruimte biedt.

Uit deze Doorbraakarresten volgt ook dat de taak van de belastingrechter bij zijn beoordeling over de rechtmatigheid van de aanslag niet is beperkt tot de vraag of de inspecteur binnen de door de wet gestelde grenzen is gebleven, maar voor diens (rechter) ingrijpen evenzeer plaats is indien de wijze waarop de inspecteur zijn bevoegdheden heeft gehanteerd anderszins in strijd is met het recht, doordat daarbij niet is gehandeld in overeenstemming met de beginselen van behoorlijk bestuur welke daarbij in acht moeten worden genomen.²

Harmonisatiewet arrest

Bij de vraag of een formele wetsbepaling (of een gebonden bestuursbevoegdheid daarin) in strijd is met de algemene beginselen lijken hoogste bestuursrechters nog minder vaak een uitzondering op de wet op basis van de beginselen te accepteren.³

Een verklaring hiervoor is het Harmonisatiewet-arrest.⁴ In dit arrest is bepaald dat volgens de Hoge Raad toetsing van de algemene beginselen aan een wetsbepaling in strijd is met art. 120 Gw. Wetgeving in formele zin zou niet op grond van het evenredigheidsbeginsel buiten toepassing kunnen worden gelaten. Ook blijkt uit dit arrest dat als de rechter uitoefening van een gebonden bevoegdheid in een concreet geval vanwege door de wetgever niet-verdisconteerde omstandigheden in strijd oordeelt met art. 3:4 lid 2 Awb, dat hij dan niet de geldigheid van de wetsbepaling beoordeelt. Art. 120 Gw staat volgens de Hoge Raad in dat geval niet in de weg aan ongeschreven uitzonderingen vanwege niet-verdisconteerde omstandigheden. Het grondwettelijke toetsingsverbod van wetten in formele zin hoeft dus aan een doorwerking van het evenredigheidsbeginsel niet in de weg te staan.

Ook zijn er uitspraken waarin hoogste bestuursrechters beginselen (bijvoorbeeld het evenredigheidsbeginsel op basis van art. 3:4 lid 2 Awb) wel als grondslag beschouwen voor uitzonderingen op formele wetsbepalingen. Zo overwoog de belastingkamer van de Hoge Raad dat de betrokken formele wetsbepaling die geen ruimte bood voor een belangenafweging, buiten toepassing gelaten kon worden wegens strijd met het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 Awb bij ‘een willekeurige of onredelijke heffing die de wetgever niet voor ogen kan hebben gehad.’⁵

Landbouwwliegersarrest

Het Landbouwwliegersarrest⁶ bepaalde lange tijd hoe de (bestuurs)rechter aankeek tegen toetsing van algemeen verbindende voorschriften aan hoger recht (exceptieve toetsing). Volgens de Hoge Raad kan de rechter een niet door de formele wetgever gegeven voorschrift onverbindend oordelen ‘op grond dat sprake is van willekeur in dier voege dat het desbetreffende overheidsorgaan, in aanmerking genomen de belangen die aan dit orgaan ten tijde van de totstandbrenging van het voormelde uitvoeringsbesluit bekend waren of behoorden te zijn, in redelijkheid niet tot het desbetreffende voorschrift is kunnen komen.’

Ontwikkelingen n.a.v. uitspraak ABRvS 23 oktober 2019

Uitspraak ABRvS 23 oktober 2019

Daar waar bij dwingend recht een beperkte betekenis is voor het evenredigheidsbeginsel (zie hiervoor) is de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: ‘ABRvS’) op 23 oktober 2019 in twee uitspraken in kinderopvangtoeslagzaken omgegaan. Zij heeft in die uitspraken de zogeheten ‘alles-of-niets’-lijn verlaten. Dat was noodzakelijk om recht te doen aan ouders die – ook bij geringe fouten – werden geconfronteerd met terug- en invordering van bedragen die al besteed waren aan de kosten van kinderopvang.

De ABRvS oordeelde in deze uitspraak dat de Belastingdienst bij concrete terugvorderingsbeschikkingen art. 3:4, lid 2, Awb dient toe te passen. De nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.⁷

Daarbij heeft de ABRvS verwezen naar art. 3:4 lid 1 en 2 Awb (belangenafweging en evenredigheid) en art. 7:12 Awb (motiveringsbeginsel) in combinatie met een andere duiding van de Wko en Awir, inhoudende dat de omvang van de intrekking van eerder toegekende toeslagen en de omvang van de terugvordering van ten onrechte ontvangen bedragen aan toeslagen evenredig moeten zijn met de

2 Zie bijv. conclusie AG IJzerman, 20 februari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:170.

3 De Centrale Raad van Beroep oordeelde bijvoorbeeld dat een bepaling uit de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering niet op basis van het evenredigheidsbeginsel buiten toepassing mocht worden gelaten (CRvB 22 januari 2014, ECLI:NL:CRVB:2014:146; in vergelijkbare zin: CRvB 5 april 2000, ECLI:NL:CRVB:2000:AH6865, JB 2000/144 m.nt. C.L.G.F.H. Albers).

4 HR 14 april 1989, 13.822, ECLI:NL:HR:1989:AD5725, NJ 1989, 469.

5 HR 25 november 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU5656, BNB 2012/20, m.nt. W.J.N.M. Snojink, r.o. 5.4.

6 HR 16 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC9354 NJ 1987/251.

7 ABRvS 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3535 en ECLI:NL:RVS:2019:3536 AB 2020/85.

aard en de ernst van de overtreding door de ouders en dus met de omvang van het bedrag dat de ouders niet kunnen verantwoorden.

Evenredigheidsbeginsel algemene toepassing?

Kan het evenredigheidsbeginsel nu algemene toepassing vinden? Daar zijn de meningen over verdeeld. Prof. M. Scheltema is van mening dat dit, zeker na bovengenoemde uitspraken, het geval is.⁸ Prof. Mr. B.J. van Eteekoven is van mening dat de bestuursrechter heeft gekozen voor een nadere duiding van de relevante wettelijke bepalingen, door te oordelen dat die bepalingen bij nader inzien toch ruimte bieden voor differentiatie en dat de Belastingdienst/Toeslagen de bevoegdheid toekomt maatwerk te leveren, om vervolgens te verlangen dat de Belastingdienst/Toeslagen bij de toepassing van die bevoegdheid het evenredigheidsbeginsel in acht neemt.⁹

Er is veel en harde kritiek gekomen op de ‘alles-of-niets’-lijn van vóór oktober 2019. Het rapport ‘Ongekend onrecht’ van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (hierna: ‘commissie’)¹⁰ bevat een analyse van de rechtspraak van de ABRvS over de periode 2013 tot en met 2019.

Deze analyse heeft vooral betrekking op de ‘alles of niets’-lijn¹¹ in de jurisprudentie over de Wet op de kinderopvang (Wko). De uitleg van de bepalingen in de Wko en de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) waarin de terugvordering van de kinderopvangtoeslag is geregeld stond in deze jurisprudentie ter discussie. Volgens de ABRvS gaf de bepaling over terugvordering van toeslagen (geregeld in art. 26 Awir) geen ruimte voor interpretatie. De ABRvS heeft bij de uitleg van de wettelijke regels aangesloten bij de wil van de wetgever en was daarbij van mening dat er geen ruimte was voor belangenafweging en toepassing van het evenredigheidsbeginsel.

De ABRvS was toen van mening dat het evenredigheidsbeginsel volgens de bestaande rechtspraak en doctrine (op basis de in van art. 120 Grondwet neergelegde toetsingsverbod, op basis van het Harmonisatiewet arrest) niet kon worden toegepast bij de regels uit de formele wetten Wko en Awir.

Prof. S.E. Zijlstra, die door de commissie als onafhankelijk deskundige is ingeschakeld, geeft daarbij te kennen dat ‘(...) toetsing aan het evenredigheidsbeginsel in dit geval zou neerkomen op een zogenoemde contra legem-toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De

ABRvS heeft daar blijkens haar jurisprudentie tot 2019 niet voor willen kiezen’.

Hoe met beleids- en beoordelingsruimte, hardheidsclausules en het evenredigheidsbeginsel in de hand kan worden gekomen tot maatwerk, is inmiddels veel besproken in de literatuur en in de politiek. De Afdeling advisering van de Raad van State schetst in haar voorlichting aan de Eerste Kamer over versterking van de kwaliteit van de rechtsbescherming voor de individuele burger verschillende varianten die denkbaar zijn bij het vormgeven van besluitvorming en rechtsbescherming met het oog op de menselijke maat.¹² Zij wijst daarbij op de steeds dominantere rol van het evenredigheidsbeginsel in het bestuursrecht en de mogelijkheden om die rol verder uit te breiden. Tegelijkertijd waarschuwt de Afdeling dat toepassing van het evenredigheidsbeginsel in individuele gevallen voor bestuursorganen lastig kan zijn, zeker in beschikkingenfabrieken, waarin enorme aantallen besluiten moeten worden genomen. Ook wijst zij op de spanning die kan ontstaan met het gelijkheidsbeginsel en de rechtszekerheid.

Conclusie staatsraden A-G’s Widdershoven en Wattel

Op verzoek van de voorzitter van de ABRvS hebben de staatsraden A-G’s Widdershoven en Wattel op 7 juli 2021 een gezamenlijke conclusie uitgebracht naar aanleiding van drie concrete rechtszaken bij de ABRvS.¹³

De eerste zaak met zaaknummer 202000475/1 gaat over het besluit van het college van burgemeester en wethouders van Amsterdam om een dwangsom van € 50.000 in te vorderen wegens overtreding van de Huisvestingswet, nadat eerder daarvoor al een boete was opgelegd.

De tweede zaak met zaaknummer 202002668/1 gaat over het besluit van de burgemeester van Harderwijk om een woning voor zes maanden te sluiten nadat er in de woning drugs waren gevonden.

De laatste zaak met zaaknummer 202006932/1 gaat ook over de sluiting van een woning vanwege drugsvondst, maar in dit geval gaat het om de sluiting van een woning in de gemeente Waadhoeke voor een periode van een jaar.

In alle drie de zaken spelen vragen over de indringendheid van de rechterlijke toetsing van bestuurlijke maatregelen in het licht van het evenredigheidsbeginsel.

De ABRvS heeft conclusie gevraagd omdat zij het wenselijk vond om een beoordelingskader ten aanzien van art. 3:4 lid 2 Awb te formuleren dat in essentie voor alle – waar het bestuursorgaan beleidsruimte heeft – besluiten kan worden toegepast, van besluiten tot het opleggen van een bestuur-

8 M. Scheltema, ‘De responsieve rechtsstaat: het burgerperspectief’, *NTB* 2019/24.

9 B.J. van Eteekoven, ‘Tussen wet en recht’, *NJB* 2021/2.

10 Het rapport *Ongekend onrecht* dateert van 17 december 2020 en is te vinden op www.tweedekamer.nl/kamerleden_en_commissies/commissies/pok.

11 De paper *Alles of niets* van prof. S.E. Zijlstra is als bijlage 2 bij het rapport *Ongekend onrecht* gevoegd.

12 *Kamerstukken I* 2020/21, 35510, nr. 4.

13 Conclusie van 7 juli 2021 ECLI:NL:RVS:3032:1468:V/N 2021/35.14.

lijke boete tot besluiten tot het vaststellen van een bestemmingsplan.¹⁴

Het is een zeer omvangrijke conclusie geworden. De belangrijkste aanbevelingen van de staatsraden advocaat-generaal zijn de volgende:

1. Bij het toetsen van de evenredigheid van een bestuurlijke maatregel zou de bestuursrechter moeten aansluiten bij de drietraps-evenredigheidstoets uit het Europese recht. Dat betekent dat een bestuurlijke maatregel moet worden beoordeeld op (1) geschiktheid voor het nagestreefde doel, (2) noodzakelijkheid (is er geen minder ingrijpende maatregel die even effectief is?) en (3) de maatvoering van de bestuurlijke maatregel (bijvoorbeeld de duur van een woningsluiting of de hoogte van een dwangsom).
2. Hoe indringend de bestuursrechter de evenredigheid van een bestuurlijke maatregel beoordeelt, zou moeten afhangen van het gewicht van de algemene en particuliere belangen die bij zo'n maatregel een rol spelen en van de vraag in hoeverre de maatregel de grondrechten aantast. Het bestaande strikte onderscheid tussen slechts twee mogelijke toetsingsintensiteiten (terughoudend en indringend) zou moeten verdwijnen.
3. In welke gevallen een bestuurlijke maatregel kan worden opgelegd, kan zijn geregeld in beleid, een algemeen verbindend voorschrift (bijvoorbeeld een ministeriële regeling) of een wet die door het parlement is aangenomen. In de eerste twee gevallen wordt de rechterlijke evenredigheidstoets volgens de staatsraden advocaat-generaal niet beperkt door de Grondwet of enig andere regel. Een bestuursrechter kan beleid of een algemeen verbindend voorschrift buiten toepassing laten in een concrete zaak als een daarop gebaseerde bestuurlijke maatregel onevenredig uitpakt. Hij kan zo'n voorschrift ook onverbindend verklaren als de toepassing van het voorschrift structureel tot onevenredige uitkomsten leidt. Dat algemeen verbindend voorschrift kan dan helemaal niet meer worden toegepast en zal vervangen moeten worden.
4. Dat ligt anders als de bestuurlijke maatregel moet worden opgelegd op grond van een wet die door het parlement is aangenomen. Dan is er in beginsel alleen ruimte voor een evenredigheidstoets als daar een basis voor is in het Europese recht of rechtstreeks werkend internationaal recht. De bestuursrechter kan wel de wet zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.
5. Biedt dat geen soelaas, dan kan de bestuursrechter de wet niet onverbindend verklaren. Hij kan de wet wel in een concrete zaak buiten toepassing laten, maar alleen als de onevenredigheid het gevolg is van een omstandigheid die de wetgever niet in zijn afwegingen heeft betrokken.
6. Heeft de wetgever die omstandigheid wel in zijn afwegingen betrokken dan heeft de bestuursrechter geen

mogelijkheid om in te grijpen, omdat de Grondwet dat verbiedt. Hij zal dan de wet moeten toepassen. De staatsraden advocaat-generaal bevelen wel aan dat de bestuursrechter in zo'n geval in zijn uitspraak verklaart dat de wet de rechtsbeginselen schendt. Het is vervolgens aan de regering en het parlement of zij hieraan gevolgen willen verbinden.

7. De staatsraden advocaat-generaal achten de tijd rijp voor een minder strikte uitleg van het toetsingsverbod in de Grondwet. Hierdoor krijgt de rechter meer ruimte om ook wetten die door het parlement zijn aangenomen te toetsen aan algemene rechtsbeginselen, zoals het evenredigheidsbeginsel. Zij menen dat op termijn het toetsingsverbod uit de Grondwet moet verdwijnen.¹⁵

Ook gaan zij in punt 9.4.2 van de conclusie in op 'beginselconforme uitleg van de formele wet'. Beginselconforme uitleg van de formele wet zou volgens de A-G's pas achterwege mogen blijven als in de parlementaire behandeling van de wet 'ondubbelzinnig uitdrukking is gegeven aan de welbewuste bedoeling' om de wet een algemeen rechtsbeginsel op zij te doen zetten.

Volgens Widdershoven en Wattel is deze beperkte mogelijkheid op basis van de Hoge Raad uitspraak van 19 december 2014¹⁶ om alleen in geval van niet-verdisconteerde omstandigheden de formele wet in concrete gevallen buiten toepassing te laten.

Hun aanbeveling is als volgt:

'Wij bevelen daarom aan dat de rechter, waar het gaat om al dan niet door de wetgever "verdisconteerde" omstandigheden, beginselconforme uitleg van de formele wet niet achterwege laat als bepaalde omstandigheden blijken de wetshistorie in algemene zin zijn opgemerkt, maar die pas achterwege laat als in de parlementaire behandeling van de wet "ondubbelzinnig uitdrukking is gegeven aan de welbewuste bedoeling" om de wet een algemeen rechtsbeginsel opzij te doen zetten. Pas als blijkt dat een sanctie volgens de wetgever ook moet worden toegepast als zij in de omstandigheden van het individuele geval duidelijk onredelijk uitpakt en daarmee in strijd komt van een andere wet (art. 3:4 (2) Awb), staat art. 120 Grondwet aan beginselconforme uitleg in de weg. Dat geval zal zich denkkelijk en hopelijk niet vaak voordoen. Wij herhalen dat beginselconforme uitleg alleen mogelijk is als de wettekst daar ruimte voor laat.'

In paragraaf 9.4.4 gaan zij in op de toepassing van het evenredigheidsbeginsel contra legem (op basis van de Doorbraakarresten). Op grond daarvan kan de rechter toepassing van de formele wet in een concreet geval buiten

14 ABRvS 2 februari 2022, nr. 202002668/1/A3, ECLI:NL:RVS:2022:285, r.o. 7.3.

15 Zie o.a. ook samenvatting: *Aanbeveling aan bestuursrechter: pas rechterlijke evenredigheidstoets aan* – Raad van State, www.raadvanstate.nl/actueel/nieuws/@126011/conclusie-evenredigheidstoets/.

16 HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3679, NJ 2015/344.

toepassing laten, bijvoorbeeld wegens schending van het gelijkheids- of vertrouwensbeginsel. Dat zou hij ook kunnen doen bij schending van het evenredigheidsbeginsel, merken de A-G's op.

Uitspraak ABRvS 2 februari 2022

In navolging op een van de (bovengenoemde) aanbevelingen gaat de bestuursrechter bij het toetsen aan het evenredigheidsbeginsel onderscheid maken tussen de geschiktheid, noodzakelijkheid en evenwichtigheid van het overheidsbesluit. Als daarvoor aanleiding is, toetst de bestuursrechter het volgende:

1. of het besluit *geschikt* is om het doel te bereiken;
2. of het een *noodzakelijke* maatregel is of dat met een minder vergaande maatregel kon worden volstaan; en
3. of de maatregel in het concrete geval *evenwichtig* is.

Daarmee wordt expliciet afstand genomen van het zogenoemde 'willekeur'-criterium dat al sinds 2015 minder werd toegepast.¹⁷

De ABRvS zal, indien de beroepsgronden daartoe aanleiding geven, de belangenafweging die ten grondslag ligt aan besluiten toetsen aan de norm die is neergelegd in art. 3:4 lid 2 Awb (evenredigheidsbeginsel) en niet langer het willekeurcriterium voorop stellen. De toetsing aan het evenredigheidsbeginsel is afhankelijk van een veelheid aan factoren en verschilt daarom van geval tot geval.¹⁸

Anders dan de staatsraden advocaat-generaal voorstelden, is volgens de ABRvS de variëteit in toetsing aan het evenredigheidsbeginsel niet terug te brengen tot drie standaard-situaties. Het is veel meer een glijdende schaal waarbij de bestuursrechter alle varianten tussen 'vol' en 'terughoudend' kan toepassen. De intensiteit van die toets wordt bepaald door de mate van beleidsruimte die de overheid heeft om een besluit te nemen, maar ook door het doel dat het besluit dient en wat het gewicht daarvan is. Verder is van belang of en in welke mate daardoor belangen van betrokken burgers en bedrijven worden geraakt. Naarmate die belangen zwaarder wegen, de nadelige gevolgen van het besluit ernstiger zijn of het besluit inbreuk maakt op de mensenrechten, zal de bestuursrechter intensiever toetsen. Toegepast op de concrete zaak over de woningsluiting in Harderwijk is de ABRvS van oordeel dat de burgemeester bij de belangenafweging te weinig aandacht heeft besteed aan de belangen van de huurder en zijn (deels minderjarige) kinderen. Uit het besluit blijkt niet dat de burgemeester zich heeft afgevraagd of het gezin na de woningsluiting nog kan terugkeren naar de woning als de woningcorporatie de huurovereenkomst ontbindt en mogelijk overgaat tot plaatsing van het gezin op een 'zwarte lijst'.¹⁹

17 ABRvS 2 februari 2022, nr. 202002668/1/A3, ECLI:NL:RVS:2022:285, V-N 2022/11.10.

18 ABRvS 2 februari 2022, nr. 202002668/1/A3, ECLI:NL:RVS:2022:285, r.o. 7.10.

19 Zie voor deze samenvatting *Afdeling bestuursrechtspraak werkt evenredigheidsbeginsel verder uit*, gepubliceerd op 2 februari 2022, <https://www.raadvanstate.nl/@128642/uitspraak-evenredigheidsbeginsel/>.

Daarbij merk ik op dat het in deze zaak enkel gaat om de situatie dat het bestreden besluit berust op een discretionaire bevoegdheid. De situatie dat het bestreden besluit berust op een gebonden bevoegdheid die haar grondslag vindt in een algemeen verbindend voorschrift niet zijnde een wet in formele zin of de situatie dat het bestreden besluit berust op een gebonden bevoegdheid die haar grondslag vindt in een wet in formele zin zijn in deze zaak niet besproken.²⁰

Toetsing aan het evenredigheidbeginsel in het belastingrecht

Het is in het belastingrecht een zeldzaamheid dat het evenredigheidsbeginsel een juiste wetstoepassing opzij kan zetten. Het belastingrecht is gebouwd op zogenoemde 'gebonden beschikkingen en aanslagen' van de inspecteur. De inspecteur heeft derhalve geen beleidsvrijheid bij de keuze om al dan niet een aanslag op te leggen of een voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen. De inspecteur heeft evenmin beleidsvrijheid om de inhoud en hoogte van de aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking te bepalen.²¹

De toetsing kan het evenredigheidsbeginsel wel doorstaan indien de inspecteur wel beleidsvrijheid geniet. Voorbeelden hiervan zijn de beleidsvrijheid van de inspecteur bij de bevoegdheid tot het opleggen van (bestuurlijke) boetes, het opvragen van informatie, het vaststellen van de termijn, de omkering en verzwaring van de bewijslast en het in rekening brengen van belastingrente en invorderingsrente.

Omstandigheden waaronder een algemeen rechtsbeginsel, zoals het evenredigheidsbeginsel, contra legem kan worden toegepast, zullen volgens de Hoge Raad vooralsnog 'slechts bij hoge uitzondering worden aangenomen'.²² Buiten het achterwege laten van de wettelijke berekening van belastingrente is de incidentele toepassing van het evenredigheidsbeginsel contra legem in de rechtspraak tot op heden echter vrijwel non-existent. Dat wordt waarschijnlijk verklaard door het gegeven dat contra legem-toepassing van het evenredigheidsbeginsel – anders dan de toepassing contra legem van het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, die het bestuur aan zijn eigen toezeggingen of beleid heeft te wijten – al snel neigt naar eigen rechterlijke beoordeling van 'de innerlijke waarde of billijkheid der wet', verboden door art. 11 Wet Algemene Bepalingen.

Recente (belasting)rechtspraak evenredigheidsbeginsel

De jurisprudentie over de evenredige belangenafweging van art. 3:4 lid 2 Awb is ook in de onderhavige (kroniek)peri-

20 ABRvS 2 februari 2022, nr. 202002668/1/A3, ECLI:NL:RVS:2022:285, r.o. 7.2.

21 Zie hieromtrent eveneens W.G. van den Ban, *De rechterlijke toetsing van WOZ-waarden* (diss. Rotterdam), Rotterdam: Erasmus Universiteit 2009.

22 Aldus HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3679; CRvB 7 april 2021, ECLI:NL:CRVB:2021:760. Zie CRvB 22 oktober 2020, ECLI:NL:CRVB:2020:2607.

ode bestendig, zowel in de gevallen waarin de inspecteur geen beleidsvrijheid heeft (dwingend recht) als in de situaties waar hij wel beleidsvrijheid geniet. Daarnaast is de vraag of sprake is van enige schending van het evenredigheidsbeginsel een sterk feitelijke aangelegenheid.

Desondanks zal ik hierna een aantal noemenswaardige uitspraken en arresten samenvatten.²³

- In een uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant bevestigde de rechtbank het uitgangspunt dat de heffingsbepalingen dwingend recht vormen en dat daarin imperatief is voorgeschreven welk rechtsgevolg moet intreden.²⁴
- Ook de Centrale Raad heeft de bestendige lijn doorgezet ten aanzien van de exceptieve toetsing. De zogenoemde NOW-regelingen worden exceptief (algemeen verbindend aan hoger recht) getoetst²⁵ en de Centrale Raad komt tot het oordeel dat hoewel de NOW voor sommige werkgevers nadelig kan uitpakken doordat zij geen voorschot kunnen ontvangen, de regeling niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. De CRvB toetst in dit geval of de bepaling over het voorschot in de NOW-1 en de bepaling over de peildatum in de NOW-2 in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, en aldus tot onevenredige uitkomsten leidt. De CRvB onderstreept in zijn conclusie immers duidelijk dat de NOW een generieke regeling is die zo snel mogelijk veel werkgevers te hulp moest schieten. Bovendien is de regeling meermaals aangepast om het doel hiervan zoveel mogelijk te bereiken. Hoewel de NOW voor sommige werkgevers nadelig kan uitpakken, betekent het niet dat die nadelige bepalingen in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel, aldus de CRvB.²⁶
- Na de conclusie van de staatsraden A-G's heeft de Hoge Raad op 19 november 2021 een arrest gewezen over de vraag of de opgave van gegevens in de aangifte IB/PVV noodzakelijk was om renteaftrek te kunnen verkrijgen bij ambtshalve vermindering. In de uitspraak van de feitenrechters en in de conclusie van de A-G komt het evenredigheidsbeginsel niet te sprake. Toch heeft de Hoge Raad een klacht over het evenredigheidsbeginsel ontdekt. De Hoge Raad leest deze grond in de klacht dat 'de fout in de aangifte het daaraan verbonden gevolg niet rechtvaardigt'.²⁷ Het op eigen initiatief de rechtmatigheid van bestuurlijk optreden toetsen aan het evenredigheidsbeginsel mag de belastingrechter namelijk niet doen. De Hoge Raad staat niet toe dat een

rechter een beginsel van behoorlijk bestuur ambtshalve toepast. Ook niet als het gaat om het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 lid 2 Awb.²⁸

De Hoge Raad komt daarbij tot de conclusie dat de wettelijke bepaling 'evenwel uitdrukking aan een welbewuste afweging van de wetgever [geeft]'. De afweging in een individueel geval terzijde stellen zou de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaan.²⁹

De vraag is of dit oordeel een (evenredigheids)beginselconforme uitleg van de wet is of voor toepassing van het evenredigheidsbeginsel contra legem is. Het grote belang van het onderscheid hiertussen is dat in het geval van een (evenredigheids)beginselconforme uitleg geldt dat de beslissing voor alle gevallen die zich in dezelfde situatie als belanghebbende zouden begeven zou gelden. In het geval van een toepassing van het evenredigheidsbeginsel contra legem (contra art. 3.119g Wet IB) zullen alle feiten en omstandigheden van het individuele geval in de beschouwing moeten worden betrokken. Dan is dus niet zeker dat een andere belastingplichtige in een dergelijke situatie ook een geslaagd beroep op het evenredigheidsbeginsel kan doen.³⁰ Met P.G.H. Albert (BNB 2022/12) begrijp ik de bovengenoemde overweging van de Hoge Raad als volgt. Als een (evenredigheids)beginselconforme uitleg van art. 3.119g Wet IB niet mogelijk is (omdat die uitleg te veel in strijd komt met de wettekst en bedoeling van de wetgever), dan zal (mede conform de conclusie van de staatsraden A-G's) het evenredigheidsbeginsel de wet alleen opzij kunnen zetten als de onevenredigheid zit in een door de wetgever niet-verdisconteerde omstandigheid. Volgens de Hoge Raad was dat in casu niet het geval.

- Volgens A-G IJzerman zal bij een informatieverzoek niet snel sprake zijn van schending van het evenredigheidsbeginsel.³¹ Het opvragen van een gehele administratie, zoals in deze zaak het geval is, hoeft niet onevenredig te zijn.³² In een arrest van de Hoge Raad van 17 april 2020 komt de Hoge Raad tot de conclusie dat het hof op goede grond heeft kunnen oordelen dat het verzoek om de gehele administratie over te leggen niet in strijd is met het evenredigheidsbeginsel omdat X geen enkel inzicht heeft verschaft in de aard, inrichting en omvang van die administratie, zodat van de inspecteur niet kon worden verwacht dat hij het verzoek zou inperken.³³
- In een geval waarin een informatiebeschikking zag op vragen met betrekking tot buitenlandse banktegoeden betoogde belanghebbende dat het evenredigheidsbegin-

23 Voor een uitgebreid overzicht van de bestendige jurisprudentie in het belastingrecht over het evenredigheidsbeginsel verwijs ik de lezer graag naar een (vierluik) artikel van W.A.P. van Roij 'De rol van het Nederlandse evenredigheidsbeginsel in de belastingrechtspraak, *NLF-W* 2021/40.

24 Rb Zeeland-West-Brabant 22 juli 2021, 20/6993, ECLI:NL:RBZWB:2021:3702, NLF 2021/1592.

25 Zie daarover in meer algemene zin M. van Zanten, 'Naar een indringender exceptieve toetsing van algemeen verbindende voorschriften aan algemene rechtsbeginselen' *NTB* 2020/203.

26 CRvB 28 januari 2021, ECLI:NL:CRVB:2021:87.

27 HR 19 november 2021, ECLI:NL:HR:1719, BNB 2022/12 r.o. 4.6.

28 HR 16 mei 1984, 22.208, ECLI:NL:HR:1984:AW8620 en 19 HR 16 maart 2012, 09/03347, ECLI:NL:HR:2012:BU6477.

29 HR 19 november 2021, ECLI:NL:HR:1719, BNB 2022/12 r.o. 4.7.

30 HR 19 november 2021, ECLI:NL:HR:1719, BNB 2022/12, met noot van P.G.H. Albert.

31 Conclusie A-G IJzerman 12 december 2019, 19/02346, ECLI:NL:PHR:2019:1321.

32 Rechtbank Noord-Nederland 11 april 2019, 17/2171 t/m 17/2173, ECLI:NL:RBNN:2019:1492.

33 HR 17 april 2020, 19/02346, ECLI:NL:HR:2020:697, NLF 2020/1001, met noot van Nent.

sel meebrengt dat de inspecteur bankstukken langs andere weg dan via belanghebbende moet zien te bemachtigen voor de jaren waarin is voorzien dat op verzoek informatie tussen de lidstaten wordt uitgewisseld. Dit betoog werd verworpen. Naar het oordeel van het hof heeft de inspecteur het evenredigheidsbeginsel als hiervoor bedoeld niet geschonden. Belanghebbende heeft, ondanks een concrete aanwijzing voor het bestaan van een buitenlandse bankrekening op zijn naam, de in het informatieverzoek gevraagde inlichtingen en gegevens niet ongeclausuleerd willen verstrekken. Belanghebbende heeft zijn medewerking afhankelijk gemaakt van door de inspecteur vooraf te verstrekken garanties omtrent het gebruik van de te verstrekken inlichtingen en gegevens, wat neerkomt op een weigering om te voldoen aan de wettelijke verplichting van art. 47 AWR. Belanghebbende ziet bovendien eraan voorbij dat de informatiebeschikking betrekking heeft op meer inlichtingen en gegevens dan bankstukken alleen. Onder al deze feiten en omstandigheden kan niet worden gezegd dat de belangen van belanghebbende door het geven van de informatiebeschikking onevenredig zijn getroffen.³⁴

- Een verzuim ter zake van de informatieverplichtingen ex art. 47 AWR e.v. moet ‘voldoende ernstig’ zijn om omkering en verzwaring van de bewijslast te rechtvaardigen. Nu de administratie over 2011 niet (volledig) was gecontroleerd en de gestelde gebreken enerzijds niet steunen op feitelijke constatering (journals) en anderzijds op zichzelf bezien van onvoldoende gewicht zijn (Systeem Omzet Rapportages), kan niet geconcludeerd worden dat sprake is van ernstige gebreken die omkering en verzwaring van de bewijslast rechtvaardigen.³⁵

Verder laat een zodanige omkering van de bewijslast onverlet dat de inspecteur moet uitgaan van een redelijke schatting. De toetsingsintensiteit heeft de Hoge Raad recent nog als volgt verwoord: ‘De beoordeling of een schatting redelijk (niet willekeurig) is, behelst een minder strenge toets dan de beoordeling of en in hoeverre aannemelijk is dat de belastingplichtige een bedrag aan winst of omzet niet in zijn aangifte heeft verantwoord.’³⁶

Recente (belasting)rechtspraak vertrouwensbeginsel

Het vertrouwensbeginsel strekt tot de bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen bij belastingplichtigen. Niet elk gewekt vertrouwen dient echter evenveel bescherming. Het uitgangspunt is ‘dat de fiscus niet gebonden kan worden geacht aan alle zijnerzijds gedane uitlatingen waardoor bij een belastingplichtige verwachtingen zijn gewekt

ten aanzien van een door de fiscus te volgen gedragslijn.³⁷ Of de Belastingdienst gebonden is hangt af van de wijze waarop het vertrouwen is gewekt. Dit kan op verschillende manieren. Als er sprake is van beleid, inlichtingen, expliciete standpuntbepalingen en impliciete standpuntbepalingen. Janssen merkt op dat de Hoge Raad voor elk van de hiervoor aangehaalde gedragingen ‘verschillende regels [heeft] ontwikkeld met betrekking tot het aan die uitlating c.q. gedragen te ontlenen vertrouwen’.³⁸ Het is daarom van belang om de handeling waaraan belanghebbende meent vertrouwen te kunnen ontlenen juridisch te duiden. Op basis daarvan kan vervolgens, op basis van de jurisprudentie van de Hoge Raad, worden bezien of voldaan is aan de relevante criteria.

Ten aanzien van beleid geldt dat belastingplichtigen daaraan in beginsel in rechte te beschermen vertrouwen ontlenu. Het is hiervoor niet relevant of de beleidsregel *contra legem* is en of de belastingplichtige de onjuistheid van de beleidsregels behoefde te beseffen. Daarnaast is dispositieschade geen vereiste.

Inlichtingen

Wanneer het echter gaat om de vraag of een in rechte te beschermen vertrouwen kan worden ontleend aan door de bevoegde instantie verstrekte inlichtingen, is het algemene rechtspraak dat met het oog op het belang dat de Belastingdienst zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan vervullen, moet worden aanvaard dat onjuiste voorlichting door de Belastingdienst in regel niet voor diens rekening komt.

De Belastingdienst is in de regel niet gebonden aan de door dergelijke voorlichting gewerkte verwachtingen.³⁹ Voor afwijking van deze regel is slechts plaats ingeval ‘de belastingplichtige de onjuistheid van de inlichting niet had behoeven te beseffen en tevens wordt geconfronteerd met het feit dat hij niet alleen de wettelijke verschuldigde belasting heeft te betalen maar daarenboven schade lijdt doordat zij, afgaande op de onjuiste voorlichting, enige handeling heeft verricht of nagelaten.’⁴⁰

In een arrest van de Hoge Raad van 29 januari 2021 kwam aan de orde of aan de tekst inzake de voorwaarden van de inkomensafhankelijke combinatiekorting algemene informatie op de website van de Belastingdienst in samenhang met telefonisch verstrekte informatie door de Belastingdienst belanghebbende het vertrouwen kon ontlenu dat de Belastingdienst onder ‘gehele dagen per week’ ook verstaat dagen waarop het kind – kort samengevat – minder dan 24 uur bij de ouder verblijft. Het ging in dit geval om algemene informatie over de voorwaarden van het recht op inkomensafhankelijke combinatiekorting.

34 Hof Arnhem-Leeuwarden 13 juli 2021, 19/00120, ECLI:NL:GHARL:2021:6733.

35 HR 25 juni 2021, 19/05851, ECLI:NL:HR:2021:987, NLF 2021/1452.

36 HR 9 juli 2021, 20/01460, ECLI:NL:HR:2021:1086.

37 HR 26 september 1979, nr. 19.250, BNB 1979/311.

38 Zie P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 71-73.

39 HR 24 september 2010, nr. 08/03539, ECLI:NL:HR:2010:BM1206.

40 HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6205.

In dit geval is er geen aanwijzing dat belanghebbende schade heeft geleden ten gevolge van het voortbouwen op gerechtvaardigd vertrouwen. De Hoge Raad wijst het beroep op het door inlichtingen gewerkte vertrouwen af volgens vaste regels. Nu namelijk niet voldaan is aan het zogenoemde dispositievereiste is de inspecteur niet gebonden aan de onjuistheden of onvolledigheden in telefonische inlichtingen van een medewerker van de Belastingtelefoon.

In 2021 herziet de Hoge Raad zijn jurisprudentie over het dispositievereiste. In dit geval ziet de verstrekte informatie niet op de verschuldigde belasting, maar op de in rekening te brengen revisierente. Uit het arrest van 26 september 1979 zou volgen dat de revisierente die bij een juiste toepassing van de wet in rekening moet worden gebracht niet is aan te merken als ‘daarenboven geleden schade’. Dit vereiste is volgens de Hoge Raad niet langer te verenigen met de huidige opvattingen. De Hoge Raad formuleert een nieuw criterium. Een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel is ook mogelijk voor belastingplichtigen die op basis van onjuiste informatie een handeling verricht hebben (of nagelaten) ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hen wordt geheven dan zij op basis van die informatie meenden als gevolg van die handeling te moeten betalen.⁴¹

Expliciete standpuntbepalingen

In een ander recent arrest oordeelde de Hoge Raad dat voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel vereist is dat de belanghebbende aannemelijk maakt dat hij uit de uitlatingen van de zijde van de Belastingdienst of de verantwoordelijke bewindslieden in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden dat de inspecteur op een bepaalde manier zou handelen, ook al schrijft de wet anders voor.⁴² Het criterium is niet wat degene die de uitlatingen deed ermee bedoeld heeft, maar hoe de belanghebbende die uitlatingen heeft kunnen en mogen opvatten. In dit geval ging het hier om een expliciete standpuntbepaling waarbij het begunstigend beleid aan belanghebbende ‘ontwongen’ was met een beroep op de Wet openbaarheid bestuur en daarna in de vakpers is gekomen. Hierbij geldt nog wel de door de Hoge Raad geformuleerde eis dat de toezegging niet evident in strijd met de wet mag zijn en dat de inspecteur niet aan de toezegging is gebonden wanneer de belastingplichtige ‘weet of behoort te begrijpen dat de mededeling niet overeenstemt met het werkelijke standpunt van de Inspecteur.’⁴³

Van gebondenheid aan een toezegging kan volgens de Hoge Raad enkel sprake zijn indien de door de belastingplichtige verschaft informatie aan de Belastingdienst niet alleen relevant is voor de onderhavige toezegging, maar ook juist is.⁴⁴

In Hoge Raad 19 juni 2020 nr. 19/02177 gaat de Hoge Raad hier nogmaals op in. Daarnaast gaat de Raad nader in op de vraag wie er vertrouwen kan wekken. In de kern ging de zaak om de toepassing van het vertrouwensbeginsel waarbij de vraag is of een persoon of organisatie niet zijnde de Belastingdienst (in casu het UWV), vertrouwen kan wekken dat de inspecteur bindt.⁴⁵

De regel is dat alleen de bevoegde inspecteur vertrouwen kan wekken. Uitlatingen gedaan door of namens een onbevoegde inspecteur binden de bevoegde inspecteur in beginsel niet. Dit betekent dat in beginsel geen vertrouwen kan worden ontleend aan uitlatingen van een ambtenaar, zelfs niet van een belastingambtenaar, die niet – op grond van een mandaat – namens de bevoegde inspecteur handelt.⁴⁶ Echter, in bijzondere gevallen kan ook in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend aan uitlatingen die niet zijn gedaan door of namens de bevoegde inspecteur. Dit is bepaald in het arrest van HR 23 maart 1994, nr. 28 925, *BNB 1994/145*, waarin de belanghebbende zich beriep op een uitlating van een politieagent in het kader van een procedure over de motorrijtuigenbelasting. De belanghebbende mocht er redelijkerwijs vanuit gaan dat de politieagent die de belanghebbende staande had gehouden en over de motorrijtuigenbelasting had gesproken vertrouwen wekte, omdat hij mocht aannemen dat de agent daartoe competent was.⁴⁷

In bovengenoemd arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2020 is in algemene zin de mogelijkheid aanvaard dat het UWV vertrouwen kan wekken dat de inspecteur bindt, maar in die zaak ging de Hoge Raad er niet in mee omdat de uitlatingen van het UWV geen betrekking hadden op de heffing van premie waarop het vertrouwen betrekking zou moeten hebben en de belanghebbende onjuiste gegevens heeft verstrekt.

In 2021 heeft de Hoge Raad geoordeeld over een beroep op het vertrouwensbeginsel bij een boekenonderzoek. Volgens de Hoge Raad heeft het hof de criteria voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel onjuist toegepast. Het hof heeft geoordeeld dat de inspecteur jegens belanghebbende het in rechte te beschermen vertrouwen heeft gewekt dat de door belanghebbende verrichte diensten buiten de heffing van omzetbelasting blijven. Het hof heeft geoordeeld dat het controlerapport van 1 mei 2002 geen misverstand erover laat ontstaan dat een groot deel van de omzet buiten de heffing van omzetbelasting blijft, doordat de afnemers zijn gevestigd in andere lidstaten en buiten de Europese Unie en de plaats van de door belanghebbende verleende diensten de plaats is waar de afnemers zijn gevestigd.

41 HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, *V-N Vandaag* 2021/2621.

42 HR 9 april 2021, nr. 19/03791, *BNB* 2021/95.

43 HR 18 april 1984, *BNB* 1984/197.

44 HR 26 september 1979, nr. 19.250, *BNB* 1979/311.

45 HR 19 juni 2020, nr. 19/02177, *BNB* 2020/120, m.nt. van P. Kavelaars.

46 Zie P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 96-98.

47 Zie ook noot P. Kavelaars bij HR 19 juni 2020, nr. 19/02177, *BNB* 2020/120.

Maar volgens de Hoge Raad is het hof ten onrechte niet ingegaan op het standpunt van de inspecteur dat belanghebbende niet te goeder trouw was.

De inspecteur had in de procedure bij het gerechtshof aangevoerd dat belanghebbende hem op het verkeerde been heeft gezet en derhalve te kwader trouw is. Het hof heeft dit standpunt verworpen. De Hoge Raad laat dit oordeel in stand, maar overweegt dat het hof ten onrechte is voorbijgegaan aan de stelling van de inspecteur dat belanghebbende in elk geval niet te goeder trouw is geweest. Aangenomen moet worden dat de inspecteur daarmee het oog heeft gehad op de rechtsregel dat de inspecteur niet gebonden is aan een in de rapportage van een boekenonderzoek gedane toezegging, en de belastingplichtige niet met succes een beroep kan doen op gewekt vertrouwen met betrekking tot een dergelijke toezegging, indien de belastingplichtige tijdens het boekenonderzoek de inspecteur – al of niet naar aanleiding van diens vragen om inlichtingen – over de desbetreffende kwestie onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt dan wel de inspecteur de juiste en volledige inlichtingen daarover heeft onthouden.⁴⁸ Door aan dit standpunt van de inspecteur niet kenbaar aandacht te besteden, is het hof uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting of heeft het zijn uitspraak niet deugdelijk gemotiveerd. Blijkbaar ziet de Hoge Raad een onderscheid in het ‘te kwader trouw’ zijn en het ‘niet te goeder trouw’ zijn en moet ook ‘niet te goeder trouw’ onderzocht worden bij een beroep op het vertrouwensbeginsel.

Recente belastingrechtspraak zorgvuldigheidsgesinsel

Bij het nemen van een besluit dient de nodige zorgvuldigheid in acht te worden genomen.

De enkele strijd met formele beginselen (zoals zorgvuldigheid) kan niet leiden tot onverbindendheid van een algemeen verbindend voorschrift. Wel is het zo dat als gevolg van een gebrekkige motivering of onzorgvuldige voorbereiding van het voorschrift door de rechter niet kan worden beoordeeld of er strijd is met hogere regelgeving, de algemene rechtsbeginselen of de beginselen van behoorlijk bestuur, dit ertoe kan leiden dat de bestuursrechter het voorschrift buiten toepassing laat, en een daarop berustend besluit (zoals een aanslag) om die reden vernietigt.⁴⁹

Bij de beoordeling of er strijd is met het zorgvuldigheidsgesinsel kan tevens het fair play-beginsel van belang zijn. Dit beginsel verzet zich ertegen dat de inspecteur van zijn bevoegdheid op grond van art. 47 AWR gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van

derden die adviezen bevatten omtrent de fiscale positie van belanghebbende.⁵⁰

Volgens de standaardarresten van de Hoge Raad uit 1992 is het gebruik van op onzorgvuldige wijze verkregen bewijs slechts toegestaan indien het is verkregen op een wijze die zoeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht.⁵¹ Deze zeer terughoudende lijn is ook weer bevestigd in hof Arnhem-Leeuwarden (Tipgeverarrest II).⁵²

Het Landbouwwliegersarrest⁵³ bepaalde lange tijd hoe de (bestuurs)rechter aankeek tegen exceptieve toetsing (zie hiervoor). De (hoogste) bestuursrechters zijn echter vanaf 2019 met betrekking tot ‘exceptieve toetsing’ een nieuwe weg ingeslagen. De Centrale Raad van Beroep deed dit al medio 2019, de ABRvS volgde begin 2020, de Hoge Raad⁵⁴ eind 2020. In de commentaren op de ‘nieuwe lijn’-uitspraken wordt aangegeven dat de hoogste bestuursrechters dit met elkaar hebben afgestemd. Met die nieuwe lijn wordt zoals gezegd veel meer betekenis toegekend aan de beginselen van zorgvuldige besluitvorming en deugdelijke motivering bij het voorbereiden en vaststellen van algemeen verbindende voorschriften.⁵⁵ Met deze nieuwe lijn kennen deze rechters veel meer dan voorheen betekenis toe aan de formele beginselen. Daarbij is het zo dat bij zorgvuldigheids- en/of motiveringsgebreken mogelijk sneller dan voorheen sprake zal zijn van het buiten toepassing laten van een voorschrift. Namelijk als de rechter door die gebreken niet kan beoordelen of er strijd is met het evenredigheidsgesinsel.

Wat de precieze gevolgen zijn van deze lijn is nog niet helemaal duidelijk, maar de eerste gevolgen zijn al zichtbaar in een recente uitspraak van de Hoge Raad van 8 januari 2021⁵⁶ over precariobelasting die is opgelegd aan een ijSCOVENTER wegens het innen van standplaatsen. Daarin gaat het om de vraag of een de betreffende regeling naar haar inhoud of opzet rechtmatig is. Met ingang van 2016 is het maximum tarief uit de verordening gehaald waardoor belanghebbende fors hogere aanslagen heeft. De Hoge Raad heeft na cassatie de zaak verwezen om de stelling van belanghebbende te behandelen dat bij het vervallen van de maximering van het tarief de gerechtvaardigde belangen van de betrokken vergunninghouders niet zijn meegewogen. De Hoge Raad maakt in deze zaak duidelijk dat er betekenis toekomt aan de voorbereiding en motivering van belastingverordeningen. Hiermee lijkt ook de Hoge Raad

48 Vgl. HR 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY6916, rechtsoverweging 3.3.4.

49 A.A.C. Bruijns, ‘Zorgvuldigheid en motivering bij belastingverordeningen’, *Belastingblad* 2021/158.

50 HR 23 september 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140 *BNB* 2006/21.

51 HR 9 augustus 1992, ECLI:NL:HR:1992ZC5051, *BNB* 1992/366 en 367.

52 Hof Arnhem-Leeuwarden 28 april 2021, 20/00569, ECLI:NL:GHARL:2021:4161.

53 HR 16 mei 1986, ECLI:NL:HR:1986:AC9354 *NJ* 1987/251.

54 HR 11 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:1988.

55 A.A.C. Bruijns, ‘Zorgvuldigheid en motivering bij belastingverordeningen’, *Belastingblad* 2021/158.

56 (Met verwijzings) Hof s-Hertogenbosch 23 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:936.

meer betekenis te gaan toekennen aan de formele beginselen van zorgvuldigheid en motivering.

Tot slot

In het algemene bestuursrecht hebben zich ten aanzien van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel belangrijke verschuivingen voorgedaan. Deze zijn begonnen bij de uitspraak van de ABRvS van 23 oktober 2019 en zijn voortgezet in de uitspraak van de ABRvS van 2 februari 2022. Ook ten aanzien van de exceptieve toetsing is door de hoogste bestuursrechters een nieuwe weg ingeslagen.

Daar waar er beleidsruimte is voor de inspecteur, zal de hierboven genoemde verschuiving in de jurisprudentie ook van belang kunnen zijn voor de fiscale rechtspraak.

Uit een recent arrest van 11 november 2021 van de Hoge Raad, opvolgend op de conclusie van de staatsraden A-G's, is al af te leiden dat de Hoge Raad extra aandacht heeft

besteed aan het evenredigheidsbeginsel. Daarnaast herziet de Hoge Raad in 2022 zijn jurisprudentie over het dispositievereiste en lijkt de nieuwe weg ten aanzien van de exceptieve toetsing ook al zichtbaar in een recente uitspraak van de Hoge Raad van 8 januari 2021 over de precariobelasting.

Ik ga ervan uit dat de Hoge Raad de lijn van de ABRvS verder ook zal volgen ter bevordering van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling (art. 8.10a lid 4 Awb). Of de uitkomst van de fiscale jurisprudentie daardoor ook anders zal zijn, is nog afwachten. In ieder geval verwacht ik dat er meer aandacht voor de beginselen van behoorlijk bestuur zal zijn.

Dit artikel is afgesloten op 1 juni 2022.

Over de auteur

Mr. C.A.H. Bikkers

Fiscaal advocaat bij Booij Bikkers advocaten.