

## SAMENVATTING VAN DE TOETSING VAN EN AAN BELASTINGBELEID

### *Werkdefinitie*

Onder “belastingbeleid” is te verstaan:

1. elke beslissing over de heffing of de invordering van belastingen,
2. van een tot het nemen van de beslissing bevoegd(e) functionaris/college,
3. waarvan het belang het/de individuele geval(len) waarover is beslist te boven gaat, en
4. waarin:
  - wordt afgeweken van de belastingwet en/of:
  - de tot dan gevolgde wijze van uitvoering van de belastingwet wordt veranderd of verbijzonderd, en/of :
  - aan de uitvoering van een nieuwe belastingwet vorm wordt gegeven.



### *Wie bepaalt het belastingbeleid?*

#### **Bestuursorgaan**

Bestuursorganen zijn:  
 Minister ( lees: Staatssecretaris)  
 Directeur  
 Inspecteur  
 Ontvanger  
 Deurwaarder

#### **Wetgever**

Wetgever is:  
 - Regering en Staten-Generaal, bijv. bij wet in formele zin ter implementatie of uitvoering van inter- of supranationale voorschriften  
 - Regering, bij AMvB's ter uitvoering van hogere wetgeving (Uitvoeringsbesluiten)  
 - Minister(s), bij ministeriële regelingen ter uitvoering van hogere wetgeving (Uitvoeringsregelingen)

*Naast (of beter gezegd: boven) de door Nederlandse wetgevers vastgestelde wetgeving is er nog de internationale en de supranationale wetgeving*

#### **De rechter**

De rechter die het belastingbeleid bepaalt kan zijn (top down):  
 - de supranationale rechter (vooral HvJEU en EHRM). Zo niet dan:  
 - na beroep in cassatie: de Hoge Raad. Zo niet dan:  
 - na hoger beroep: het Gerechtshof Zo niet dan:  
 - na beroep: de Rechtbank



<i>Vormen van belastingbeleid</i>			
<p><b>Geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan</b></p> <p>Het geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan is vastgesteld in (een) beleidsregel(s)</p> <p>Aan het eind van de vorige eeuw heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën bij besluit de in de wet aan de directeur, inspecteur, ontvanger en deurwaarder gegeven bevoegdheid om in beleidsregels belastingbeleid vast te stellen, naar zich toegetrokken (Besluit van 21 juli 1995, nr. AFZ94/4519).</p> <p>Zoals onder meer blijkt uit het Besluit Fiscaal Bestuursrecht, Stcrt. 2023, 32829, hebben zijn opvolgers dat zo gelaten.</p>	<p><b>Ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan</b></p> <p>Het ongeschreven belastingbeleid van de bestuursorganen binnen de Belastingdienst bestaat uit <b>niet</b> schriftelijk/digitaal vastgelegde gedragslijnen die bij de heffing en/of invordering van belastingen worden gevolgd.</p> <p>Doordat het ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan niet als zodanig is bekendgemaakt, is er geen duidelijke kenbron van de inhoud het ongeschreven belastingbeleid . Zie hierna onder “Waaruit blijkt het bestaan van een bepaald (...) belastingbeleid?”).</p>	<p><b>Belastingbeleid van de wetgever</b></p> <p>Het belastingbeleid van de wetgever is vastgesteld in (een) a.v.v dan wel in (een) schriftelijke/digitale uitlating(en) van de wetgever over de uitvoering van (een) a.v.v.</p> <p>Als het wetgevende belastingbeleid in een a.v.v. is vastgelegd, is er een duidelijke kenbron van de inhoud van het belastingbeleid.</p> <p>Zo'n duidelijke kenbron ontbreekt als het wetgevende belastingbeleid niet in een a.v.v. is vastgelegd maar wordt ontleend aan uitlatingen in het verkeer tussen (een) bewindsperso(o)n(en) en de Staten-Generaal</p>	<p><b>Belastingbeleid van de rechter</b></p> <p>De kenbron van rechterlijk belastingbeleid is/zijn de onherroepelijk vaststaande uitspra(a)k(en) waarin de (belasting)rechter een beslissing neemt die voldoet aan de werkdefinitie.</p> <p>.</p>



<i>Waaruit blijkt het bestaan en de inhoud van belastingbeleid?</i>	
<p>Als in geschil is of een bepaald belastingbeleid bestaat, moet degene die zich op het beleid beroept, het bestaan ervan aannemelijk maken.</p>	
Geschreven belastingbeleid	Ongeschreven belastingbeleid
<p><b><i>Geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan</i></b></p> <p>Het bestaan van geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan blijkt uit de vastlegging ervan in (een) beleidsregel(s).</p>	<p><b><i>Ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan</i></b></p> <p>Het ongeschreven belastingbeleid bestaat uit gedragslijnen die <i>niet</i> als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen</p>

Volgens art. 1:3 lid 4 Awb is een beleidsregel een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling.

Beleidsregels moeten op de in de wet voorgeschreven wijze worden bekendgemaakt. Als een beleidsregel niet op de in de wet voorgeschreven wijze is bekendgemaakt, kan de inhoud daarvan onder omstandigheden ongeschreven belastingbeleid van het bestuursorgaan zijn (zie hierboven onder “Vormen van belastingbeleid”, in de kolom “Ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan )

De concentratie van de vorming van het belastingbeleid (zie hierboven onder ‘Vormen van belastingbeleid, in de kolom “Geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan”), ontnemt de directeur, de inspecteur, de ontvanger en de deurwaarders niet de in de wet aan hem geattribueerde bevoegdheid om beleidsregels vast te stellen. Dus als een bestuursorgaan, wat er ook zij van de concentratie van de beleidsvorming, (een) eigen beleidsregel(s) formuleert en bekendmaakt, behoort/behoren die beleidsregel(s) tot het geschreven belastingbeleid van dat bestuursorgaan.

Omdat maar een handvol, vrijwel steeds landelijk bevoegde, functionarissen als bestuursorgaan is aangewezen (zie Hoofdstuk 2 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst), gelden door een bestuursorgaan van de Belastingdienst geformuleerde en bekendgemaakte beleidsregel(s) landelijk.

#### *Belastingbeleid van de wetgever*

Hierna worden algemeen verbindende voorschriften kortweg aangeduid als **a.v.v.**

Het bestaan van beleid van de wetgever blijkt uit:

*1<sup>e</sup>. (een) lager(e) a.v.v.*

Lagere a.v.v. waarin belastingbeleid is opgenomen moet(en):

- berusten op een of meer hogere(e) a.v.v.; en
- strekken ter uitvoering van dat/die hogere a.v.v.; en
- zijn bekendgemaakt op de voor de desbetreffende lagere a.v.v. voorgeschreven wijze.

*2<sup>e</sup>. (een) algemene regel(s) die geen a.v.v. is /zijn en die strekt/strekken ter (nadere) invulling van voorgestelde of bestaande belastingwetgeving.*

functionarissen van de Belastingdienst volgen bij het nemen van besluiten inzake de heffing of invordering van belastingen nemen.

In het spraakgebruik worden deze niet als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionarissen, afhankelijk van de door hen feitelijk uitgevoerde taken, toch vaak inspecteur, ontvanger enz. genoemd.

Helemaal duidelijk is nog steeds niet of het door een *niet* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris gemaakte ongeschreven belastingbeleid zonder meer kan worden toegerekend aan de *wel* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris.

Als een dergelijke toerekening zonder meer plaats vindt, moet het door een *niet* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris gemaakte ongeschreven belastingbeleid worden aangemerkt als ongeschreven belastingbeleid van de *wel* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris.

Omdat de *wel* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris vrijwel steeds landelijk bevoegd is (zie Hoofdstuk 2 van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst), betekent de toerekening aan de *wel* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris dat het door een *niet* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris gevolgde ongeschreven belastingbeleid landelijk geldt.

Als door een (of meer) *niet* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris(en) gevolgd ongeschreven belastingbeleid niet, althans niet zondermeer, wordt toegerekend aan de *wel* als inspecteur, ontvanger enz, aangewezen functionaris, is er geen éénduidig antwoord op de vraag of het ongeschreven belastingbeleid landelijk

Een wettelijk geregelde wijze van de bekendmaking van dergelijke algemene regels, niet zijnde (een) a.v.v., is er niet. Voor het bewijs van het bestaan ervan wordt doorgaans een beroep gedaan op de zogeheten “witte stukken” (stukken die worden uitgewisseld tussen de Regering en de Staten-Generaal).

#### *Belastingbeleid van de rechter*

Het bestaan van rechterlijk belastingbeleid blijkt uit (een) onherroepelijk vaststaande uitspra(a)k(en) van een rechter waarin deze belastingbeleid heeft geformuleerd dat voldoet aan de werkdefinitie.

geldt en zo nee, wat de reikwijdte van dat beleid is.

#### *Geen ongeschreven beleid van de wetgever*

Men zou het in de kolom “Geschreven belastingbeleid” onder ten 2<sup>e</sup> genoemde beleid van de wetgever dat *niet* blijkt uit a.v.v. , ongeschreven beleid van de wetgever kunnen noemen. Voor de toetsing van besluiten tot heffing en invordering aan het beleid van de wetgever heeft het nadere onderscheid tussen geschreven en ongeschreven wetgevend beleid in de praktijk geen consequenties, dus kan dit onderscheid hier achterwege blijven.

#### *Geen ongeschreven beleid van de rechter*

Omdat rechterlijk belastingbeleid per definitie geschreven belastingbeleid is, heeft het geen zin om onderscheid te maken tussen geschreven en ongeschreven rechterlijk belastingbeleid.



#### ***Toetsing van belastingbesluiten belastingbeleid***

Omdat de aanduiding “besluiten tot heffing en invordering van belasting” een mondvul is, is wordt in dit onderdeel van het schema de term **belastingbesluit** gebruikt.

Er zijn heel wat belastingbesluiten, *bijvoorbeeld*:

- een belastingaanslag,
- een voor bezwaar vatbare beschikking (in allerlei vormen en maten),
- een afdracht op aangifte,
- een voldoening op aangifte,
- een uitnodiging tot betaling,
- een uitspraak op een bezwaar tegen een belastingbesluit.

#### ***Toetsing van belastingbesluiten aan geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan***

##### *Voorafgaande vraag*

Als in een concreet geval de vraag rijst of het belastingbeleid van een bestuursorgaan reden is om bij de heffing/invordering af te wijken van (een) a.v.v.. ter uitvoering waarvan het

belastingbeleid van het bestuursorgaan strekt, gaat aan de beantwoording van die vraag de beantwoording van een andere vraag vooraf.

De voorafgaande vraag is of de uitkomst waartoe toepassing van het belastingbeleid van een bestuursorgaan in het concrete geval voor de belanghebbende(n) leidt

- ongunstiger
- gunstiger
- gunstiger noch ongunstiger

is dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het belastingbeleid van een bestuursorgaan belastingbeleid strekt

Alleen als de uitkomst van toepassing van het belastingbeleid van een bestuursorgaan, in het concrete geval voor de belanghebbende(n), **gunstiger** is dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, komt men toe aan de vraag of het wetgevend belastingbeleid reden is om bij de heffing/invordering van af te wijken van de/het a.v.v. ter uitvoering waarvan het belastingbeleid van een bestuursorgaan strekt.

Als de uitkomst van de toepassing van het belastingbeleid van een bestuursorgaan strekt in het concrete geval voor de belanghebbende(n), **ongunstiger** is dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, dient het belastingbeleid van het bestuursorgaan buiten toepassing te worden gelaten.

Is de uitkomst van de toepassing van het belastingbeleid van een bestuursorgaan voor belanghebbende(n) **gunstiger noch ongunstiger** dan is dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, dan is de vraag of het belastingbeleid van een bestuursorgaan reden is om bij de heffing/invordering af te wijken af te wijken zonder belang.

*Terug naar de toetsing van belastingbesluiten aan geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan*

In art. 4:84 Awb is bepaald dat het bestuursorgaan handelt overeenkomstig de beleidsregel. Het bestuursorgaan kan dus bij het nemen van belastingbesluiten niet van zijn geschreven belastingbeleid afwijken. Hierop wordt in art. 4:84 Awb een uitzondering gemaakt voor gevallen waarin toepassing van het geschreven belastingbeleid van het bestuursorgaan gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding zijn tot de met de beleidsregel te dienen doelen.

Art. 4:84 Awb leidt wat betreft het geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan een sluimerend bestaan. De reden daarvan is vermoedelijk dat de Hoge Raad lang voordat de Awb het licht zag een duidelijk kader voor de toetsing van belastingbesluiten aan geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan had ontwikkeld. Aan dit kader heeft de Hoge Raad na de inwerkingtreding van de Awb vastgehouden.

Al in 1970 overweegt de Hoge Raad dat

“de taak van de belastingrechter bij zijn beoordeling van de rechtmatigheid van de aanslag niet is beperkt tot de vraag of de inspecteur is gebleven binnen de door de wet gestelde grenzen, maar voor diens 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 moeten worden in acht genomen;**

dat zulks het geval is indien daarbij kennelijk tekort is gedaan aan het vertrouwen dat de belastingplichtige ten aanzien van de door de belastingadministratie te volgen gedragslijn heeft mogen ontlenen aan uitlatingen van de voor die dienst verantwoordelijke overheidsorganen, als kunnen zijn vervat in “ministeriële resoluties, welke, al werden zij noch in het Staatsblad, noch

in de Staatscourant opgenomen, met medewerkers of goedvinden van de belastingdienst zijn gepubliceerd en aldus ter kennis van het publiek zijn gekomen.”

De omschrijving “ministeriële resoluties ...zijn gekomen” is nogal wijdlopig. In plaats daarvan wordt hierna de aanduiding “**op centraal niveau vastgesteld belastingbeleid**” gebruikt.

In de jurisprudentie over vertrouwen dat bij de aanslagregeling door de fiscus bij (een) belastingplichtige(n) is gewekt, beslist de Hoge Raad dat dit vertrouwen **niet** hoeft te gehonoreerd in situaties waarin belastingheffing conform het opgewekte vertrouwen **in zodanige mate in strijd was is met een juiste wetstoepassing dat de belanghebbende(n) daarop niet kan (kunnen) en mag (mogen) rekenen**. Zie HR 22 juni 1977, nr. 18 395, BNB ECLI:NL:HR:1977:AX3736. Deze uitzondering op de regel dat gewekt vertrouwen moet worden gehonoreerd **geldt niet** voor op centraal niveau vastgesteld belastingbeleid. Zie de zogenoemde “doorbraakarresten” HR 12 april 1978, nr. 18 452, 18 464, 18 495, ECLI:NL:HR:1978:AX326A, ECLI:NL:HR:1978: ECLI:NL:HR:1978:AC2432 en ECLI:NL:HR:1978: AM4447.

### *Toetsing van belastingbesluiten aan ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan*

#### *Eerste voorafgaande vraag*

Is er sprake van in een concreet geval relevant ongeschreven belastingbeleid en zo ja, wat is de inhoud ervan?

Ongeschreven belastingbeleid – de naam zegt het al – is niet vastgelegd in een bekendgemaakt document. Daardoor komt het regelmatig voor dat het bestaan en/of de inhoud van in een concreet geval relevant ongeschreven belastingbeleid, niet vaststaat/vaststaan. Als dat het geval is, moet degene die een beroep doet op het (pretense) ongeschreven belastingbeleid, feiten stellen en bij betwisting aannemelijk maken waaruit het bestaan en en/of de inhoud van het ongeschreven belastingbeleid blijken

#### *Tweede voorafgaande vraag*

Net als voor het geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan geldt voor het ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan dat men alleen toekomt aan de vraag of het belastingbeleid ertoe leidt dat bij de heffing/invordering van belasting moet worden afgeweken van het/de a.v.v. als de uitkomst van de toepassing van het belastingbeleid in het concrete geval voor de belanghebbende(n), **gunstiger** is dan de uitkomst van de toepassing het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het belastingbeleid strekt.

#### *Terug naar de toetsing van belastingbesluiten aan geschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan*

Het ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan is **niet** neergelegd in (een) beleidsregel(s). Art. 4:84 Awb is **niet** relevant voor het ongeschreven belastingbeleid van een bestuursorgaan.

Het **gelijkheidsbeginsel** kan de fiscus verplichten tot toepassing van ongeschreven belastingbeleid dat in strijd is met de/het a.v.v.. Omdat een duidelijke kenbron van het ongeschreven belastingbeleid veelal ontbreekt, kan het voor de rechtzoekende(n) die zich op door hem/hen gesteld ongeschreven belastingbeleid beroept(beroepen), moeilijk zijn om te bewijzen dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden. In dat verband kan de zogenoemde **meerderheidsregel** soelaas bieden. Deze regel houdt in dat de fiscus het gelijkheidsbeginsel schendt indien hij in een meerderheid van de gevallen die vergelijkbaar zijn met het geval van de rechtzoekende(n) een juiste toepassing van een of meer a.v.v. achterwege laat, terwijl hij ten aanzien van de rechtzoekende(n) dit/deze a.v.v. wél juist toepast. Als het in de meerderheid van

vergelijkbare gevallen achterwege laten van een juiste toepassing van een of meer a.v.v leidt tot een voor die gevallen gunstiger uitkomst dan die waartoe de juiste toepassing van dat/die a.v.v ten aanzien van de rechtzoekende leidt, moet de heffing/invordering van belasting van de rechtzoekende(n) zo te worden aangepast, dat de benadeling van de rechtzoekende(n) wordt weggenomen. Zie HR 17 juni 1992, nr. 26777, ECLI:NL:HR:1992:ZC5015 en nr. 27048, ECLI:NL:HR:1992:BH812

Het **rechtszekerheids-/vertrouwensbeginsel** is, net als het gelijkheidsbeginsel, al decennia lang een reden om ongeschreven belastingbeleid dat in strijd is met een/de a.v.v., toch toe te passen. Zie onder meer HR 7 januari 1970, nr. 16201, ECLI:NL:HR:1970:AX6845 en HR 12 april 1978, nr. 18495, ECLI:NL:HR:1978:AM4447.

Wat betreft het bewijs dat het rechtzekerheids-/vertrouwensbeginsel noopt tot toepassing van een of meer a.v.v., verdient HR 13 december 1989, nr. 25 077, ECLI:NL:HR:1989:ZV4179 vermelding. In dit arrest overweegt de Hoge Raad: “[V]oor in rechte te beschermen vertrouwen (...) [is] meer vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd. De gerechtvaardigdheid van het vertrouwen hangt af van de waardering van - voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen - omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een bewuste standpuntbepaling.”

### ***Toetsing van belastingbesluiten aan belastingbeleid van de wetgever***

#### *Voorafgaande vraag*

Als in een concreet geval de vraag rijst of het wetgevend belastingbeleid reden is om bij de heffing/invordering af te wijken van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, gaat aan de beantwoording van die vraag de beantwoording van een andere vraag vooraf.

De voorafgaande vraag is of de uitkomst waartoe toepassing van het wetgevend belastingbeleid in het concrete geval voor de belanghebbende(n) leidt

- ongunstiger
- gunstiger
- gunstiger noch ongunstiger

is dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt.

Alleen als de uitkomst van de toepassing van het wetgevend belastingbeleid in het concrete geval voor de belanghebbende(n), **gunstiger** is dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, komt men toe aan de vraag of het wetgevend belastingbeleid reden is om bij de heffing/invordering van af te wijken van de/het a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt.

Indien het wetgevend belastingbeleid in het concrete geval voor de belanghebbende(n) is **ongunstiger** uitpakt dan de toepassing van het/de a.v.v., ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, is er geen reden om het wetgevend belastingbeleid ten aanzien van hem (hen) buiten toepassing te laten. Een hoger a.v.v. heeft immers voorrang heeft op lagere a.v.v. (“Lex superior derogat legi inferiori”).

Is de uitkomst van de toepassing van het belastingbeleid van de wetgever **gunstiger noch ongunstiger** dan de uitkomst van de toepassing van het/de a.v.v. ter uitvoering waarvan het wetgevend belastingbeleid strekt, dan is de vraag of het belastingbeleid van een bestuursorgaan reden is om bij de heffing/invordering af te wijken af te wijken zonder belang.

*Terug naar de toetsing van belastingbesluiten aan belastingbeleid van de wetgever*

Als de hobbelt van de voorafgaande vraag is genomen, komen we toe aan de inhoudelijke toetsing van belastingbesluiten aan het belastingbeleid van de wetgever.

*Toetsing van belastingbesluiten aan in (een) a.v.v. vastgesteld belastingbeleid van de wetgever*

Hiervoor geldt, samengevat, het volgende (ontleend aan CRvB 1 juli 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:2018 en ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:452):

A.v.v die geen wet in formele zin zijn (**lagere a.v.v.**), kunnen worden getoetst op rechtmatigheid, in het bijzonder op verenigbaarheid met hogere a.v.v. Bij deze toetsing van het a.v.v. vormen de algemene rechtsbeginselen een belangrijk richtsnoer. Het gaat daarbij met name om:

- de “materiële” algemene rechtsbeginselen – in het bijzonder het **gelijkheidsbeginsel** en het **rechtszekerheidsbeginsel/het vertrouwensbeginsel**– en
- de “formele” algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder het **zorgvuldigheidsbeginsel** en het **motiveringsbeginsel**.

**Uitsluitend** de strijd met een of meer formele beginselen leidt **niet** tot onverbindendheid van een a.v.v. Wel kan, indien als gevolg van een gebrekkige motivering of onzorgvuldige voorbereiding van het a.v.v niet kan worden beoordeeld of er strijd is met hogere a.v.v, de algemene rechtsbeginselen en/of de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, dit ertoe leiden dat het a.v.v buiten toepassing moet worden gelaten en een daarop berustend besluit om die reden moet worden vernietigd.

Als de wetgever bij het voorbereiden en vaststellen van een a.v.v. de negatieve gevolgen daarvan voor een bepaalde groep uitdrukkelijk heeft betrokken en de afweging deugdelijk heeft gemotiveerd, voldoet deze keuze aan het zorgvuldigheids- en het motiveringsbeginsel en beperkt de toetsing zich in het algemeen tot de vraag of de regeling in strijd is met het **evenredigheidsbeginsel**.

*Toetsing van belastingbesluiten aan niet in (een) a.v.v. vastgesteld belastingbeleid van de wetgever*

Wat moet men zich voorstellen bij (de toetsing aan) **niet in (een) a.v.v. vastgesteld belastingbeleid van de wetgever**? Een enkel voorbeeld ter verduidelijking:

In de uitspraak van 22 maart 2023, BK-22/00616, ECLI:N:GHDHA:2023:525 bestaat het in (een) a.v.v. vastgesteld belastingbeleid van de wetgever uit uitlatingen van een bewindspersoon in de schriftelijke voorbereiding van de behandeling van een wetsvoontwerp door de Tweede Kamer. De uitlatingen betreffen de toepassing van de in dat wetsontwerp voorgestelde regels. Volgens het Hof kunnen deze uitlatingen van belang zijn voor de uitleg van voorgestelde regels; maar kunnen zij niet leiden tot een wijziging van die regels. De Hoge Raad verklaart het tegen deze uitspraak ingestelde beroep in cassatie ongegrond (HR 28 juni 2024, nr. 23/01969, ECLI:NL:HR:2024:945).

***Toetsing van belastingbesluiten aan het rechterlijk belastingbeleid***

Omdat de rechter uitsluitend door zijn uitspraak - hoe ook genoemd - spreekt is rechterlijk belastingbeleid per definitie geschreven belastingbeleid.

Als de rechter die het rechterlijk belastingbeleid vaststelt, een gerechtshof of een rechtbank is, is dat beleid (nog) geen landelijk geldend belastingbeleid..



Als een gerechtshof in een uitspraak belastingbeleid formuleert en dit beleid door een ander hof/ andere hoven wordt gevolgd, kan het door een gerechtshof geformuleerd belastingbeleid uitgroeien tot landelijk belastingbeleid. Uiteraard tenzij de Hoge Raad dit blokkeert door iets anders te beslissen.

Als een rechtbank in een uitspraak belastingbeleid formuleert, kán ook dat beleid ‘uitgroeien’ tot landelijk belastingbeleid. Daarvoor is wel nodig dat de andere rechtbanken het belastingbeleid overnemen en dat het beleid ook in hoger beroep en in cassatie overeind blijft.