

ECLI:NL:PHR:2017:54

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	31-01-2017
Datum publicatie	17-02-2017
Zaaknummer	16/02859
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2017:717 , Contrair
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

Het geschil in cassatie betreft de vraag of belanghebbende zich met vrucht kan beroepen op in rechte te beschermen vertrouwen, gewekt door een beleidsbesluit.

Belanghebbende is sinds 1 juni 2011 eigenaar van een woning, welke onderdeel uitmaakt van een als rijksmonument aangewezen appartementsgebouw. Na aankoop van de woning heeft belanghebbende daaraan diverse werkzaamheden laten uitvoeren, waaronder het vervangen van de in de woning aangewezen parketvloer door een nieuwe parketvloer. In haar aangifte voor het jaar 2011 heeft belanghebbende onder meer de kosten van de vervanging van de parketvloer (ad € 10.000) in aftrek gebracht als zijnde uitgaven met betrekking tot een monumentenpand.

De Inspecteur kwam bij het Hof op tegen het oordeel van de Rechtbank dat de kosten wél in aftrek konden worden gebracht. Het Hof was van oordeel dat de kosten kwalificeerden als kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen (hierna: huurderslasten) en er in belanghebbendes geval geen bijzondere omstandigheden waren die dat ander maakten.

Nog voordat het Hof uitspraak deed, trad het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2016, nr. BLKB 2016/360M (hierna: het Besluit) in werking, dat uitgaven voor een parketvloer (onder voorwaarden) in aftrek toestaat als uitgaven voor monumentenpanden. Belanghebbende beklagt zich er in cassatie over dat het Hof aan het Besluit voorbij is gegaan.

Blijkens HR BNB 1990/194 zijn beleidsregels – onder voorwaarden – aan te merken als ‘recht’ in de zin van artikel 79 Wet RO. Omdat het geen algemeen verbindend voorschrift is, moet belanghebbende er in beginsel een beroep op doen. Ingevolge artikel 4:84 Awb behoort een bestuursorgaan te handelen overeenkomstig de beleidsregel. De A-G bepleit dat dit niet louter geldt voor beleidsregels die voldoen aan de eisen van de artikelen 4:81 t/m 4:84 Awb, maar dat dit in belastingzaken ook geldt voor beleidsregels in de ruimere zin die in de fiscale rechtspraak wel aan dit begrip wordt toegekend.

Gezien de arresten HR BNB 2013/126 en 140 mag, zelfs moet, de rechter een besluit ambtshalve toepassen zolang hij daarmee binnen de rechtsstrijd blijft. De A-G is van mening dat die beslissing logischerwijze voortvloeit uit het gegeven dat een beleidsregel ‘recht’ in de zin van artikel 79 Wet RO is, en naar het hem dunkt dus

ook in de zin van artikel 8:69 Awb.

Artikel 8:69 Awb geldt niet voor de Hoge Raad, waardoor hij een beleidsregel ambtshalve, buiten de aangevoerde gronden om, kan toepassen.

De A-G meent derhalve dat belanghebbende – ook voor het eerst in cassatie – een beroep op het Besluit kon doen, ongeacht of het Besluit een goedkeuring of interpretatie van de rechtspraak betreft.

Ten overvloede merkt de A-G op dat de in het besluit geformuleerde criteria uit de wet en (klaarblijkelijk ook) uit de jurisprudentie voortvloeien. Naar de mening van de A-G kan de Hoge Raad zelf oordelen dat in belanghebbendes geval géén sprake is van een kleine reparatie in de zin van HR BNB 1988/321. Voor het overige moet verwijzing plaatsvinden, aldus de A-G.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dien te worden verklaard en verwijzing dient te volgen.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl
FutD 2017-0423
NLF 2017/0413 met annotatie van Eilard Berkhemer
V-N Vandaag 2017/383
V-N 2017/15.13
mr. M.E. Kastelein annotatie in NTFR 2017/568

Conclusie

PROCUREUR-**G**ENERAAL BIJ DE **H**OGE **R**AAD DER **N**EDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-**G**ENERAAL

Conclusie van 31 januari 2017 inzake:

Nr. Hoge Raad 16/02859	[X]
Nr. Gerechtshof: 15/01072	
Nr. Rechtbank: 15/3842	
Derde Kamer B	tegen
Inkomstenbelasting/premie volksverz. 2011	Staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

1.1 Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) is voor het jaar 2011 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 39.427.

- 1.2 De Inspecteur¹ heeft het bezwaar dat belanghebbende tegen deze aanslag heeft ingediend afgewezen.
- 1.3 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij rechtbank Den Haag (hierna: de Rechtbank). Bij uitspraak van 8 oktober 2015 heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard.²
- 1.4 De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij gerechtshof Den Haag (hierna: het Hof). Bij uitspraak van 26 april 2016 heeft het Hof het hoger beroep gegrond verklaard.³
- 1.5 Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie gesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend, waarop belanghebbende heeft gerepliceerd. Er is geen conclusie van dupliek ingediend.
- 1.6 Het geschil in cassatie betreft de vraag of belanghebbende zich met vrucht kan beroepen op in rechte te beschermen vertrouwen, gewekt door een beleidsbesluit.

2 De feiten

- 2.1 Het Hof heeft aangaande de feiten in de onderhavige zaak het volgende vastgesteld:
 - “3.1. Belanghebbende is sinds 1 juni 2011 eigenaar van de woning, plaatselijk bekend [a-straat 1] te [Z] . De woning maakt deel uit van het appartementsgebouw “ [A] ” dat bij besluit van 15 april 1994 is aangewezen als rijksmonument. Na de aankoop van de woning heeft belanghebbende daaraan diverse werkzaamheden laten uitvoeren, waaronder het vervangen van de in de woning aanwezige parketvloer door een nieuwe parketvloer.
 - 3.2 In zijn aangifte voor het jaar 2011 heeft belanghebbende een bedrag van € 73.182 als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand opgevoerd. Hiervan heeft de Inspecteur bij de vaststelling van de aanslag een gedeelte, groot € 20.577, niet in aftrek aanvaard. Tot de niet in aftrek aanvaarde kosten behoorden de met de vervanging van de parketvloer gemoeide kosten ten bedrage van € 10.000.”

3 Het geding in feitelijke instanties

Rechtbank

- 3.1 Bij de Rechtbank was in geschil of de Inspecteur de kosten van de parketvloer van € 10.000 terecht niet in aftrek heeft aanvaard.
- 3.2 De Rechtbank volgde in haar oordeel de stelling van belanghebbende dat de correctie onterecht was aangebracht en overwoog dienaangaande:
 - “8. Op grond van artikel 6.31, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), tekst 2011, worden als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand in aanmerking genomen het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen verminderd met 0,80% van de eigenwoningwaarde. Onderhoudskosten van een monumentenpand zijn volgens het derde lid van genoemd artikel de kosten van werkzaamheden daaraan voor zover die ertoe hebben gestrekt het pand, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen of te houden en in redelijkheid zijn gemaakt.
 9. Niet bestreden is dat het appartement op het moment van aankoop in slechte staat verkeerde doordat het 44 jaar bewoond was geweest door één familie en daarna 3 jaar leeg heeft gestaan.

Er was sprake van ernstig achterstallig onderhoud. De vloer bestond uit een oude, beschadigde, parketvloer zonder isolatie. [Belanghebbende] heeft met hetgeen zij heeft verklaard en overgelegd, aannemelijk gemaakt dat het vervangen van de parketvloer nodig was om het appartement in bruikbare staat te herstellen. [De Inspecteur] heeft dit onvoldoende gemotiveerd weersproken. De omstandigheid dat [belanghebbende] onder de vloer isolatie heeft aangebracht, doet hieraan niet af, nu zij de kosten daarvan niet als onderhoudskosten in aanmerking heeft genomen.

10. Het beroep is gegrond. Het belastbaar inkomen uit werk en woning wordt met € 10.000 verlaagd naar € 29.427.”

Hof

- 3.3 Bij het Hof was in geschil of de met vervanging van de parketvloer gemoeide kosten dienen te worden aangemerkt als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand in de zin van artikel 6.31, lid 1, van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) (tekst 2011).
- 3.4 Het Hof volgde in zijn oordeel de stelling van de Inspecteur dat de met de vervanging van de parketvloer gemoeide kosten niet als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand in de zin van artikel 6.31, lid 1, Wet IB 2001 (tekst 2011) moeten worden aangemerkt.
- 3.5 Het Hof overwoog dat voor de beantwoording van de vraag welke kosten als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand in aanmerking komen, HR *BNB* 1988/321⁴ tot richtsnoer dient te worden genomen.
- 3.6 Naar het oordeel van het Hof komen, op grond van dit arrest, kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen (hierna: huurderslasten), niet in aanmerking voor aftrek als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand. Ten aanzien van de met vervanging van de parketvloer gemoeide kosten overwoog het Hof:
- “6.2. (...) De kosten van het leggen van een vloerbedekking, van welke aard dan ook, dienen, bijzondere omstandigheden daargelaten, gerekend te worden tot de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen. Aan het vorenstaande doet niet af dat de wettelijke regeling inzake de uitgaven met betrekking tot een monumentenpand inmiddels is ondergebracht in hoofdstuk 6 (Persoonsgebonden uitgaven) van de Wet.”
- 3.7 Het Hof achtte geen bijzondere omstandigheden in vorenbedoelde zin aanwezig en overwoog dienaangaande:
- “6.3. Niet bijzonder in de zo-even bedoelde zin is de door belanghebbende gestelde omstandigheid dat de parketvloer, nadat deze is gelegd, een bestanddeel van de woning is omdat hij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan de vloer wordt aangebracht. Hetzelfde geldt immers voor andere zaken, zoals behang, die aan of in de woning worden aangebracht en met betrekking waartoe nochtans buiten twijfel staat dat de met het aanbrengen ervan gemoeide kosten tot de huurderslasten behoren. Ook overigens heeft belanghebbende geen bijzondere omstandigheden als bedoeld onder 6.2 gesteld, noch is daarvan gebleken.”
- 3.8 Het Hof oordeelde dat het hoger beroep gegrond was, heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en het tegen de uitspraak op bezwaar ingestelde beroep ongegrond verklaard.

4 Het geding in cassatie

- 4.1 Belanghebbende stelt in cassatie één middel voor, inhoudende dat het Hof ten onrechte met zijn oordeel – dat de met vervanging van de parketvloer gemoeide kosten als huurderslasten

kwalificeren in de zin van HR *BNB* 1988/321 en als zodanig niet in aanmerking komen voor aftrek als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand ingevolge artikel 6.31 Wet IB 2001 (tekst 2011) – voorbij is gegaan aan onderdeel 3.3 van het besluit van 7 maart 2016, nr. BLKB 2016/360M (hierna: het Besluit).⁵

4.2 Belanghebbende betoogt verder dat onderdeel 3.3 van het Besluit een goedkeuring betreft, op grond waarvan uitgaven voor een parketvloer in aanmerking kunnen komen voor aftrek als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand ingevolge artikel 6.31 Wet IB 2001 (tekst 2011), onder andere in geval van een parketvloer die vast aan de grond wordt bevestigd, waarvan volgens belanghebbende in de onderhavige zaak sprake is.

5 Toepassing van beleidsregels door de belastingrechter

Jurisprudentie van de Hoge Raad

5.1 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 1990/194 ('Leidraad-arrest') voor het eerst geoordeeld dat beleidsregels – onder bepaalde voorwaarden – als 'recht' in de zin van artikel 99 (thans: artikel 79) Wet RO moeten worden beschouwd, zij het dat de belastingrechter niet tot ambtshalve toepassing daarvan is gehouden.⁶

"4.5. Gelet op de steeds gewichtiger rol die beleidsregels zijn gaan spelen bij het bepalen van de verhouding tussen overheid en burger, en gezien de daarmee samenhangende behoefte aan eenvormige interpretatie van en zekerheid omtrent de inhoud en strekking van die regels, is het wenselijk dat de – onder meer op het bewaken van de rechtseenheid gerichte – taak van de cassatierechter zich mede tot de uitlegging van zodanige regels uitstrekt.

4.6. Een en ander geeft grond om – in aansluiting op de uitspraak van de burgerlijke kamer van de Hoge Raad van 11 oktober 1985, NJ 1986, 322 – onder 'recht' in meergemelde zin mede te begrijpen door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast. Daaraan doet niet af dat de aard van de gebondenheid aan een zodanige regel kan meebrengen dat het bestuursorgaan daarvan onder bepaalde omstandigheden kan afwijken.

4.7. Als behoorlijke bekendmaking in de hier bedoelde zin kan gelden de plaatsing in de Staatscourant of in een ander vanwege de overheid algemeen verkrijgbaar gesteld publikatieblad, dan wel een andere door of met goedvinden dan wel medeweten van de overheid gedane bekendmaking op zodanige wijze dat verzekerd is dat de regels voor de betrokkenen kenbaar en toegankelijk zijn.

4.8. Opmerking verdient dat, gelet op de aard van de door een bestuursorgaan vastgestelde beleidsregels, en met name ook op de grondslag waarop zij dat orgaan binden, de rechter niet tot ambtshalve toepassing ervan is gehouden, hetgeen meebrengt dat de cassatierechter slechts gehouden is over schending van beleidsregels te oordelen indien en voor zover over zodanige schending in cassatie is geklaagd."

5.2 In HR *BNB* 1995/293 heeft de Hoge Raad een uitspraak van gerechtshof Arnhem gecasseerd, dat zélf de toepassing van een beleidsregel aan de orde had gesteld, omdat het daarmee buiten de rechtsstrijd van partijen was getreden.⁷

"3.2. Het Hof heeft (...) geoordeeld dat op grond van de resolutie van 28 december 1989, nr. DB 89/5667 (V-N 1990, blz. 103 e.v.) belanghebbende erop mocht vertrouwen dat de Inspecteur de belastbaarheid van de bij vestiging van het vruchtgebruik verkregen opbrengst niet nog slechts

zou verdedigen met een aan de geschiedenis van de totstandkoming van de Wet van 28 december 1989, Stb. 599, ontleende argumentatie. Tegen dit oordeel keert zich het middel met het betoog dat het Hof aldus buiten de rechtsstrijd van partijen is getreden.

- 3.3. Dit betoog is juist. Noch uit de uitspraak van het Hof noch uit de stukken van het geding blijkt dat belanghebbende zich voor het Hof heeft beroepen op aan de vermelde resolutie ontleend vertrouwen.”

Literatuur

- 5.3 *Wattel* veronderstelde dat HR *BNB* 1990/194 de rechter niet verplicht tot ambtshalve toepassing van beleidsregels, waarvoor zijns inziens een principiële en een praktische reden bestaat, maar dat op grond van r.o. 4.8 de rechter wél bevoegd is van ambtswege – ten gunste van de belanghebbende – beleid in het geschil te betrekken.⁸

“Maar ook al is juist de stelling dat beleidsregels en gedelegeerde wetgeving naar elkaar toe gegroeid zijn, de Hoge Raad wil er niet aan beleidsregels als algemeen verbindende voorschriften te erkennen. Aangezien het niet (meer) aannemelijk is dat hem dit uitsluitend zit in het verschil in toetsingsbevoegdheid van de rechter, neem ik aan dat de Hoge Raad als een in elk geval praktisch groot bezwaar ziet dat gelijkstelling met gedelegeerde wetgeving meebrengt dat de rechter alle beleidsregels die aan de door de Hoge Raad gestelde criteria beantwoorden, ambtshalve zou moeten gaan toepassen. En daar wil hij, vermoedelijk vanwege de onafzienbaarheid van het aantal gepubliceerde beleidsregels, niet aan (...). De simpelste methode om erachter te komen of een belanghebbende belang heeft bij een gepubliceerde beleidsregel is toch om het aan de belanghebbende over te laten om zich erop te beroepen. Bovendien blijft tegen gelijkstelling het bezwaar bestaan dat in elk geval uitgezonderd zouden moeten worden beleidsregels die verplichtingen opleggen of grondrechten beperken: voor regels met een dergelijke inhoud blijft in een democratische rechtsstaat een wettelijke grondslag vereist. (...)

De rechter is niet gehouden tot ambtshalve toepassing van beleidsregels (...). Is hij er wel toe bevoegd? Ik zou menen van wel. Het gaat nu immers om 'recht' in de zin van art. 99 RO, dat, naar uit deze bepaling volgt, niet geschonden mag worden. Indien het voor de rechter ten processe duidelijk is dat een de belanghebbende onbekende, maar voor deze gunstige beleidsregel niet of verkeerd is toegepast, is hij mijns inziens bevoegd ambtshalve de belanghebbende van dienst te zijn. Ik meen dat zulks zelfs wenselijk is uit een oogpunt van gelijkheid van rechtsbedeling (aangenomen dat onder rechters de kennis van beleidsregels gelijkmatiger verdeeld is dan onder belanghebbenden). Desgewenst (gezien de negatieve opdracht van art. 48 Rv: verbod feitelijke gronden aan te vullen) kan de rechter ook volstaan met de belanghebbende op de voor hem gunstige beleidsregel te wijzen en hem te vragen of hij zich daarop wenst te beroepen.”

- 5.4 *Happé* schreef dat beleidsregels niet behoren tot de rechtsgronden die de rechter ingevolge artikel 48 (thans: 25) Rv van ambtswege *moet* aanvullen. Gelet op HR *BNB* 1995/293 ontbeert de rechter eveneens de *bevoegdheid* daartoe, hetgeen zijns inziens echter uit een oogpunt van rechtsbescherming onbevredigend te achten is.⁹

“Algemeen wordt in de fiscale rechtspraak aanvaard dat de rechter ambtshalve de rechtsgronden moet aanvullen, welke niet door de partijen zijn aangevoerd. Voor het burgerlijk procesrecht bepaalt art. 48 Rv.: ‘De regters moeten bij hunne beraadslagingen van ambtswege de rechtsgronden aanvullen welke niet door partijen mogten zijn aangevoerd.’ In het fiscale procesrecht ontbreekt een dergelijke wettelijke bepaling, doch geldt krachtens vaste jurisprudentie dezelfde regel. (...)

Er is dus geen plicht van de rechter tot aanvulling van de rechtsgronden als het om beleidsregels gaat. Dit heeft uiteraard tot gevolg dat de rechtsbescherming van de burger niet optimaal tot haar recht komt. Hoe minder deskundigheid de belastingplichtige op fiscaal terrein heeft, des te minder rechtsbescherming hij van de rechter geniet. Vanuit een oogpunt van rechtsbescherming is het onbevredigend dat de onwetendheid van de belastingplichtige omtrent het bestaan van een beleidsregel verlies van de procedure bij de belastingrechter kan meebrengen. Dit brengt mij tot

de vraag of de rechter bevoegd is om ambtshalve beleidsregels toe te passen. Voordat het Leidraad arrest werd gewezen was het zonder meer duidelijk dat de rechter ook niet de bevoegdheid had om zelf de beleidsregel aan de orde te stellen en in zijn overwegingen te betrekken. (...)

Ik acht deze rechtspraak onbevredigend. Met name in de situaties dat de beleidsregel in de vakpers is gepubliceerd en de rechter er kennis van draagt, past naar mijn mening geen formele opstelling van de rechter. De door mij bepleite bevoegdheid van de rechter behoort het tegenwicht te vormen tegenover de verzaakte plicht van de inspecteur om de beleidsregels uit zichzelf toe te passen.¹⁰ Het standpunt van de Hoge Raad laat bovendien ongestraft dat de staatssecretaris aan een belastingplichtige een rechtsgevolg kan onthouden dat hij juist in een beleidsregel in het vooruitzicht had gesteld.”

5.5 *Feteris* heeft uit HR *BNB* 1995/293 opgemaakt dat HR *BNB* 1990/194 meebrengt dat het de rechter niet is toegestaan zélf beleidsregels aan de orde te stellen, dan wel dat niet *voor het eerst* in cassatie over schending daarvan kan worden geklaagd.¹¹

“Beleidsregels vormen recht in de zin van art. 99, eerste lid, Wet RO indien zij aan een reeks voorwaarden, zoals behoorlijke publicatie, voldoen. Zij nemen echter een bijzondere positie in, aangezien de rechter ze alleen mag toepassen wanneer een partij in het proces daarop een beroep doet.¹² Daardoor is het niet mogelijk om bij de HR te klagen over schending van een beleidsregel die voor het hof niet was ingeroepen.”

5.6 Tezamen met *Bergman* merkte ik naar aanleiding van HR *BNB* 1990/94 op:¹³

“Duidelijk is in elk geval dat de Hoge Raad de hierbedoelde beleidsregels niet als wet in materiële zin opvat. Zeker is ook dat tot het recht in de zin van art. 79 RO ook behoren de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De werking van de beleidsregels nu is een afgeleide van die van de zojuist genoemde beginselen. De beleidsregels binden de overheid indien en voorzover enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur zulks verlangt. De belastingplichtige op zijn beurt wordt echter slechts gebonden door de wet (en soms door overeenkomst).

De beleidsregels vormen dus rechtsregels waarvan de werking is afgeleid uit die van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Nu heeft tot dusverre steeds gegolden dat, hoezeer bijvoorbeeld het vertrouwensbeginsel recht in de zin van art. 79 RO is, daarop toch expliciet een beroep moet worden gedaan, omdat de gelding daarvan afhankelijk is van wat steeds werd beschouwd als een element van feitelijke aard, namelijk (bijv.) een resolutie (besluit). In dit opzicht wil de Hoge Raad de geldende praktijk voortzetten. Blijkens zijn overwegingen in 4.8 dient de contribuabele zich op de beleidsregel te beroepen, althans: de rechter is niet gehouden de beleidsregels ambtshalve toe te passen.

Letterlijk wil dat zeggen dat de rechter een resolutie niet ambtshalve *hoeft* toe te passen, maar dat hij het wel *mag*. Of de Hoge Raad dat in het besproken arrest bedoelt, is niet duidelijk; die zienswijze zou de hoven (en later ook de rechtbanken) de gelegenheid geven nu eens wel en dan weer niet ambtshalve bepaalde beleidsregels toe te passen, zonder dat de Hoge Raad daarop zou kunnen casseren. Het lijkt ons meer aannemelijk dat het arrest aldus moet worden verstaan dat de rechter beleidsregels niet ambtshalve mag toepassen. Zulks is bevestigd door HR *BNB* 1995/293 waarin de Hoge Raad oordeelde dat het hof door een resolutie ambtshalve toe te passen buiten de rechtsstrijd was getreden.

De conclusie tot dusver is dan dat het bestaan van bepaalde beleidsregels evenals voorheen als element van feitelijke aard moet worden verstaan, doch dat de uitlegging daarvan – als direct samenhangend met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – onder de werking van art. 79 RO valt.

Maar hiermee is de laatste zinsnede van overweging 4.8 nog niet helemaal duidelijk: de cassatierechter is tot een oordeel over de schending van beleidsregels uitsluitend gehouden ingeval daarover in cassatie wordt geklaagd. Indien het hof het bestaan van een bepaalde beleidsregel heeft vastgesteld en daarover heeft geoordeeld, zou men toch moeten aannemen

dat dat rechtsoordeel zonder meer is onderworpen aan het – eventueel ambtshalve – toezicht van de Hoge Raad? Wij nemen, ondanks dat de Hoge Raad iets anders lijkt te zeggen, aan dat dit zo is.

De desbetreffende overweging zou dan betekenen dat wie zeker wil zijn een oordeel van de Hoge Raad te krijgen over de uitlegging van een beleidsregel, daarover in cassatie uitdrukkelijk moet klagen. Vooralsnog moet worden aangenomen dat een beroep op een beleidsregel niet *voor het eerst* in cassatie kan worden gedaan. Uit HR *BNB* 1995/293 blijkt dat het college daarin een uitbreiding van de feitelijke grondslag van het geschil ziet, en dat is nu eenmaal in cassatie niet toegestaan.”

6 Voortschrijdende rechtsontwikkeling

6.1 In het voorgaande onderdeel is ingegaan op (de implicaties van) eerdere rechtspraak van de Hoge Raad ten aanzien van de aard van beleidsregels en de bevoegdheid c.q. verplichting tot (al dan niet) ambtshalve toepassing daarvan door de belastingrechter.

6.2 In nadien door de Hoge Raad gewezen arresten (die hierna worden besproken) valt – (mede) in het licht van latere wetgeving – evenwel een rechtsontwikkeling te ontwaren, op grond waarvan voorgaande rechtsopvatting ten dele in ander perspectief kan worden geplaatst.

Wetgeving (tekst 2011)

6.3 In de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is opgenomen:

“Artikel 1:3

(...)

4 Onder beleidsregel wordt verstaan: een bij besluit vastgestelde algemene regel, niet zijnde een algemeen verbindend voorschrift, omtrent de afweging van belangen, de vaststelling van feiten of de uitleg van wettelijke voorschriften bij het gebruik van een bevoegdheid van een bestuursorgaan.

(...)

Artikel 4:81

1 Een bestuursorgaan kan beleidsregels vaststellen met betrekking tot een hem toekomende of onder zijn verantwoordelijkheid uitgeoefende, dan wel door hem gedelegeerde bevoegdheid.

2 In andere gevallen kan een bestuursorgaan slechts beleidsregels vaststellen, voor zover dit bij wettelijk voorschrift is bepaald.

(...)

Artikel 4:84

Het bestuursorgaan handelt overeenkomstig de beleidsregel, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen.

(...)

Artikel 8:69

1 De bestuursrechter doet uitspraak op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting.

2 De bestuursrechter vult ambtshalve de rechtsgronden aan.

3 De bestuursrechter kan ambtshalve de feiten aanvullen.”

Jurisprudentie van de Hoge Raad

6.4 In HR *BNB* 1999/169 heeft de Hoge Raad een beroep op (goedkeurend) beleid gehonoreerd, dat eerst in de cassatiefase tot stand was gekomen.¹⁴ De Hoge Raad overwoog als volgt:^{15, 16}

“3.3. Middel IV slaagt: ingevolge het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 (...) dient ook ten aanzien van belanghebbende het zogenoemde buitenlandertarief van artikel 20b van de Wet op de loonbelasting 1964 buiten toepassing te blijven. 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.”

6.5 In HR *BNB* 1999/309 heeft de Hoge Raad – anders dan in HR *BNB* 1999/169 – zelf de toepassing van een beleidsregel aan de orde gesteld, die eerst tot stand was gekomen vóór de uitspraak waartegen het cassatieberoep gericht was.¹⁷ De Hoge Raad overwoog dienaangaande:¹⁸

“5.2. De tweede klacht, welke zich richt tegen 's Hofs oordeel (...), is echter gegrond. (...) Voor een zodanige situatie houdt het landelijke beleid van de belastingdienst in (...) (zie vraag en antwoord 1.10 van de door de FIOD gepubliceerde documentatiebrochure van de belastingdienst over buitengewone lasten (...)). Nu in dit geval op jaarbasis meer dan (...) is bijgedragen, kan over het gehele jaar aftrek worden verleend, zoals door belanghebbende gevraagd.”

6.6 Bij dit arrest verscheen de volgende annotatie van *Poelmann*:¹⁹

“Hof en inspecteur hebben over het hoofd gezien dat de belastingdienst een beleidswijziging heeft doorgevoerd (...).

Opmerkelijk is wel dat de Hoge Raad het beleid toepast zonder dat belanghebbende daar een beroep op heeft gedaan. Beleid is immers weliswaar recht in de zin van art. 99 Wet RO, maar de rechter hoeft beleidsregels niet ambtshalve toe te passen. Belanghebbende stelt wel, overeenkomstig het beleid, dat per jaar getoetst moet worden, maar hij beroept zich niet op dat beleid. Dit arrest is aldus een eerste indicatie voor het antwoord op de vraag of de rechter na invoering van art. 8:69 [lid 2] Awb beleidsregels ambtshalve moet toepassen. Wel staat vast dat na HR (...) *BNB* 1999/165 (...) en na het onderhavige arrest, het de Hoge Raad ernst is als het gaat om toepassing van beleidsregels.”

6.7 In HR *BNB* 2000/300, HR *BNB* 2001/361 en 347, HR *BNB* 2006/206, HR *BNB* 2008/136 en HR *BNB* 2011/24 heeft de Hoge Raad eveneens zelf de toepassing van (goedkeurend) beleid aan de orde gesteld, dat eerst – met uitzondering van HR *BNB* 2000/300 – in de cassatiefase tot stand was gekomen.

6.8 In HR *BNB* 2000/300 had de belanghebbende bij het hof – zij het in haar conclusie van repliek – een beroep op het beleid gedaan, welk beroep door het hof was afgewezen en in cassatie door haar niet werd herhaald.²⁰ De Hoge Raad overwoog als volgt:²¹

“3.2. (...) Belanghebbende heeft in haar conclusie van repliek voor het Hof een beroep gedaan op het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (hierna: het Besluit). Ingevolge [par. 46 lid 2] van het Besluit, zoals dat luidt sinds de wijziging van 7 januari 1999 (...) heeft met ingang van 1 januari 1998 onmiddellijke werking de in [par. 24 lid 2] van het Besluit genoemde strafmaat van 5 procent (...) indien wegens grove schuld of opzet niet of niet tijdig betalingen van aangiftebelastingen zijn gedaan over tijdvakken en tijdstippen die eindigen vóór 1 januari 1998, terwijl na 1 januari 1998 vrijwillig verbetering heeft plaatsgevonden. Gelet op (...) moet er in dit geval van worden uitgegaan dat belanghebbende opzettelijk over 1997 te weinig omzetbelasting op aangifte heeft voldaan, terwijl vaststaat dat belanghebbende na 1 januari 1998 haar aangifte vrijwillig heeft verbeterd. Voor een dergelijk geval wijst voormelde bepaling een strafmaat aan van 5 procent van de verschuldigde belasting. Derhalve kan, anders dan het Hof heeft geoordeeld, niet worden gezegd dat de Inspecteur niet onjuist heeft gehandeld door de verhoging niet verder kwijt te schelden dan tot op 10 procent.”

6.9 Bij dit arrest verschenen (onder meer) de volgende annotaties:

Van de Merwe: 22

"Aan belanghebbende is een boete opgelegd omdat hij over 1997 te weinig omzetbelasting had aangegeven en voldaan. De te weinig betaalde belasting heeft belanghebbende in maart 1998 alsnog aan de Belastingdienst gemeld (...). Indien een opzettelijk onjuiste aangifte (...) vrijwillig wordt verbeterd (...) wordt de boete kwijtgescholden tot op 10% op grond van (...) VAB 1993. Het nieuwe boeterecht leidt tot een lagere boete: 5% (...). In het commune strafrecht geldt dat dan de voor de verdachte gunstigste bepaling wordt toegepast [art. 1, tweede lid, WvS]. Op grond van (...) BUPO geldt dit ook ten aanzien van de fiscale bestuurlijke boeten. Alleen al daarom had het hof dus het nieuwe boetestelsel moeten toepassen. Het BBBB 1998 beoogt hetzelfde effect te bereiken door aan bepaalde onderdelen van het BBBB 1998 onmiddellijke werking te geven (...). Aanvankelijk was daarbij over het hoofd gezien dat ook de boete bij vrijwillige verbetering van een opzettelijk onjuiste aangifte in het nieuwe regime lager was dan in het oude. Bij Besluit van 7 januari 1999 (...) is het BBBB 1998 met terugwerkende kracht tot 1 januari 1998 gewijzigd en is ook aan deze bepaling onmiddellijke werking gegeven. Kennelijk had het hof daarvan nog geen kennis genomen toen het op 27 januari 1999 mondeling uitspraak deed. Bij de vervanging van de mondelinge uitspraak door een schriftelijke kon het hof zijn beslissing niet meer wijzigen. De Hoge Raad kende de wijziging van het BBBB 1998 inmiddels wel en kon met een verwijzing daarnaar de uitspraak vernietigen en de boete in overeenstemming brengen met het nieuwe regime."

Redactie Vakstudie Nieuws: 23

"Kennelijk heeft het hof de wijziging van [par. 46 lid 2] BBBB 1998 bij het Besluit van 7 januari 1999 (...) over het hoofd gezien. Naar volgt uit de toelichting op dat besluit strekt de wijziging ertoe zeker te stellen dat de bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel tot herziening van het stelsel van bestuurlijke boeten en van het fiscale strafrecht gedane toezegging dat bepalingen die ten gunste van belanghebbende werken onmiddellijk in werking treden ook ziet op de beperking van de strafmaat indien er sprake is van 'vrijwillige verbetering' als bedoeld in [par. 24 lid 2] BBBB 1998."

- 6.10 In HR *BNB* 2001/361 (en 347) deed de belanghebbende in cassatie een beroep op een beleidsbesluit, nádat de Hoge Raad partijen hierop had geattendeerd en in de gelegenheid had gesteld zich over de toepassing daarvan uit te laten.²⁴ De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 2001/361 als volgt:²⁵

"3.1. Belanghebbende heeft zich beroepen op het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 januari 2001 (...) waarin wordt goedgekeurd dat ingeval van eerste constatering van het feitelijk gebruik van de weg in Nederland door een inwoner van Nederland met een niet in Nederland geregistreerde personenauto aan degene die het voertuig feitelijk tot zijn beschikking heeft, niet onmiddellijk een naheffingsaanslag wordt opgelegd, maar dat hij in de gelegenheid wordt gesteld de personenauto alsnog in Nederland te registreren en de BPM te voldoen dan wel een vrijstellingsvergunning aan te vragen of het voertuig weer buiten Nederland te brengen. Dit beroep faalt echter nu in voormeld Besluit van die goedkeuring is uitgezonderd het geval waarin degene die het voertuig feitelijk tot zijn beschikking heeft, uit hoofde van zijn functie of de door hem ontplooidde activiteiten bekend was of bekend behoorde te zijn met de toepassing van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (hierna: de Wet). De uitspraak en de stukken van het geding laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende handelde in auto's. Geoordeeld moet worden dat hij uit dien hoofde geacht kan worden bekend te zijn met de toepassing van de Wet en mitsdien niet in de termen viel voor toepassing van de in meerbedoeld Besluit omschreven gedragslijn."

- 6.11 Bij dit arrest verscheen (onder meer) de volgende annotatie van de *Redactie van Vakstudie Nieuws*:²⁶

"In het besluit is opgenomen dat het besluit op 30 januari 2001 in werking treedt. In geval van openstaande naheffingsaanslagen met betrekking tot in de laadruimte aangebrachte zijruitjes, kan de Belastingdienst alsnog de mogelijkheid tot herstel aanbieden. Over naheffingsaanslagen naar aanleiding van weggebruik met een buitenlands kenteken, rept het besluit niet. De Hoge Raad

acht blijkbaar de terugwerkende kracht van het besluit ook van toepassing op laatstgenoemde soort naheffingsaanslagen: tijdens de behandeling van het beroep in cassatie, heeft de Hoge Raad belanghebbende in de gelegenheid gesteld zich over het besluit van 30 januari 2001 uit te laten. De Hoge Raad beantwoordt in zijn arrest de aan de hand van het besluit te stellen vraag of de Belastingdienst belanghebbende in de gelegenheid had moeten stellen om alsnog aangifte voor de BPM te doen, een vrijstellingsverzoek in te dienen, of de auto weer naar het buitenland te voeren, alsmede de vraag of de uitzondering in het besluit van toepassing was. Nu belanghebbende handelde in auto's had hij bekend kunnen zijn met de wettelijke bepalingen, zodat de herstellmogelijkheid niet op hem van toepassing is."

6.12 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 2006/206:²⁷

"3.4. Vaststaat dat in het jaar 2000, afgezien van de betalingen (...) aan (...), geen betalingen hebben plaatsgevonden ter zake van de verbouwing van die woning. Zulks brengt mee dat het (...) gedeelte (...) van de geldlening in het jaar 2000 in ieder geval (nog) niet kan worden behandeld als een schuld waarvan de rente in aanmerking kan worden genomen als kosten van de eigen woning. Het middel slaagt derhalve.

3.5. 's Hof's uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor onderzoek naar de gevolgen voor het onderhavige geval van de goedkeuring in punt 4.1 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 oktober 2005 (...).²⁸ In dit besluit keurt de Staatssecretaris goed dat onder omstandigheden volledige rente-aftrek wordt verleend over de periode van de eerste zes maanden na het afsluiten van de lening."

6.13 Bij dit arrest annoteerde *Dutmer*:²⁹

"(...) Niettemin is het slot van het arrest interessant. De Hoge Raad doet de zaak niet meteen af maar gaat ambtshalve 'meeprocederen' door de zaak te verwijzen in verband met een in oktober 2005 door de Staatssecretaris van Financiën afgegeven goedkeuring. Alsnog dient Hof 's-Gravenhage te onderzoeken in hoeverre belanghebbende voor aftrek van rente baat kan hebben bij punt 4.1 van het besluit van 25 oktober 2005 (...). (...)

Ervan afgezien dat niet belanghebbende maar de staatssecretaris het onderhavige beroep in cassatie heeft ingesteld, lijkt het ook overigens, gelet op de van belang zijnde data oktober 2005 en juni 2003, uitgesloten dat in cassatie (tijdig) is geklaagd over het niet toepassen van de door de Hoge Raad ambtshalve omarmde goedkeuring van de staatssecretaris. Waaraan ontleende de cassatierechter dan toch de bevoegdheid om te besluiten tot een ambtshalve toepassing van beleidsregels? In het bepaalde in art. 8:69 Awb, handelend over een ambtshalve aanvulling van feiten en rechtsgronden, zou een aanknopingspunt kunnen zijn gelegen, ware het niet dat art. 29 AWR waarin zijn opgesomd de artikelen van de Awb die ook bij beroep in cassatie een rol behoren te vervullen, juist niet art. 8:69 Awb vermeldt. Een preluderend aanknopingspunt zou, naar mij voorkomt, wel kunnen worden gevonden in het arrest HR (...) ((...) *BNB* 1999/309). (...) Het hof was ervan uitgegaan dat zulks per kwartaal moest worden gezien, waarover belanghebbende in cassatie klaagde echter zonder een specifiek beroep te doen op bestaand beleid. Oordelend over de klacht volstond de Hoge Raad met het op eigen gezag constateren van te dezer voor handen zijnd gepubliceerd landelijke beleid dat uitging van 'op jaarbasis' (...), stelde vervolgens met die constatering belanghebbende in het gelijk en deed de zaak zelf af."

6.14 Den Ouden schreef naar aanleiding van HR *BNB* 2006/206 het volgende:³⁰

"Genoemd arrest van 10 februari 2006 (nr. 39879) grijp ik aan voor een uitstapje. In het Weekblad fiscaal recht (WFR 2002/6467) heb ik betoogd dat de Hoge Raad met de arresten HR 24 juli 2001, 36.245, NTFR 2001/1092 (BNB 2001/347) en HR 10 augustus 2001, nr. 36.317, NTFR 2001/1182 (BNB 2001/361) definitief een nieuwe koers is gaan varen met betrekking tot het actief ambtshalve toepassen van begunstigende beleidsregels. In de literatuur (onder anderen F.J.P.M. Haas, Bestuurlijke boeten in het belastingrecht, Kluwer, Deventer, 2006, p. 26) werd met betrekking tot

deze kwestie nog enige aarzeling uitgesproken.

Het arrest van 10 februari 2006 vormt naar mijn opvatting echter wederom een bevestiging van die nieuwe koers. De Hoge Raad betreft immers een beleidsregel van 25 oktober 2005 (nr. CPP2005/2073M, NTFR 2005/1440) in de rechtsstrijd – het verwijzingshof dient de gevolgen van de in genoemde beleidsregel vervatte goedkeuring met betrekking tot aftrek van hypotheekrente voor het te berechten geval te onderzoeken – , terwijl het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris van Financiën, gelet op de datum van de hofuitspraak (6 juni 2003), reeds in 2003 moet zijn ingediend, door de staatssecretaris nadien geen nadere geschriften zijn ingediend en belanghebbende zich niet in de cassatieprocedure heeft gemengd.”

6.15 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 2011/24:³¹

“4.2.2. Blijkens hun reacties op het in deze zaak door het Hof van Justitie gewezen arrest zijn partijen in cassatie uiteindelijk eenstemmig de opvatting toegedaan dat de zelfstandigenaftrek in zijn geheel in aftrek moet worden gebracht op belanghebbendes Nederlandse winst. Dit laatste is in overeenstemming met een door de Minister van Financiën bekendgemaakte beleidsregel (Besluit van 10 juni 2010 (...)).³² Omdat die beleidsregel als zodanig rechtscheppende werking heeft, zal de Hoge Raad zonder nadere beoordeling van de juistheid van het gezamenlijke standpunt van partijen, de hoogte van de aanslag dienovereenkomstig vaststellen.”

6.16 In HR *BNB* 2013/126 en HR *BNB* 2013/140 heeft de Hoge Raad (impliciet) de ambtshalve toepassing van een beleidsregel door de feitenrechter gesauveerd, dan wel het oordeel van die rechter gesanctioneerd.

6.17 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 2013/126:³³

“3.2. (...) Het Hof heeft, bij wijze van vooropstelling en van ambtswege, (onder meer) geoordeeld dat partijen, stilzwijgend, eenparig van mening zijn dat aan het ontbreken van de peremptoirstelling zoals bedoeld in paragraaf 4 van het Besluit fiscaal bestuursrecht, een beleidsregel (...), niet de gevolgtrekking hoeft te worden verbonden dat de Inspecteur, op die grond niet tot niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar mocht overgaan.³⁴ (...)”

3.3.2. (...) De hiervoor in 3.2 omschreven oordelen van het Hof zien op de uitleg en de toepassing van het Besluit, waaraan de Inspecteur zich dient te houden bij de behandeling van bezwaarschriften. Aangezien het Hof, binnen de grenzen van het geschil, het Besluit in de beoordeling heeft betrokken, had het niet zonder meer ervan mogen uitgaan dat belanghebbende een bepaalde uitleg of toepassing van die beleidsregel stilzwijgend voorstond, zeker niet wanneer die uitleg of toepassing (evident) niet strookt met de door belanghebbende verdedigde uitkomst.”

6.18 Bij dit arrest schreef *Den Ouden*³⁵

“Hoewel de Hoge Raad meermalen de gelegenheid heeft gehad om de vraag of de feitenrechter bevoegd is ambtshalve een beleidsregel toe te passen te beantwoorden (zie onder meer HR (...) NTFR 2004/1517 en – recent – HR (...) NTFR 2013/643), heeft de cassatierechter tot dusverre ervoor gekozen die vraag te ‘duiken’. Dat is jammer. Het onderhavige arrest lijkt de fiscale rechtspraktijk echter een stap verder te brengen op dit terrein. Het hof heeft namelijk ambtshalve een beleidsregel (het Besluit fiscaal bestuursrecht) toegepast en de Hoge Raad vindt dat goed, mede omdat – zoals de cassatierechter fijntjes opmerkt – dit is geschied binnen de grenzen van het geschil. De vraag is niettemin of uit de onderhavige goedkeuring zonder meer de conclusie kan worden getrokken dat de feitenrechter in belastingzaken bevoegd is – binnen de grenzen van het geschil – ambtshalve beleidsregels toe te passen? Een bevestigende beantwoording van deze vraag lijkt voor de hand te liggen, maar voorzichtigheid is geboden. In cassatie is er namelijk niet, althans daarvan ga ik uit, over geklaagd dat het hof door het ambtshalve toepassen van de onderhavige beleidsregel buiten de rechtsstrijd van partijen is getreden. Hoe de kaarten zouden hebben gelegen wanneer die klacht wel in cassatie zou zijn aangevoerd, is ongewis.”

6.19 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 2013/140:³⁶

“3.1.1. Middel II verwijt het Hof onder meer dat het buiten de rechtsstrijd is getreden door met betrekking tot de verhogingen (hierna: boeten) ter zake van de navorderingsaanslagen IB 1991 en VB 1992 toepassing te geven aan de regeling over strafverzwarende omstandigheden in de Leidraad administratieve boeten 1984 (hierna: de LAB 1984).³⁷

3.1.2. Het middel faalt in zoverre. Blijkens de gedingstukken heeft de Inspecteur zijn standpunt inzake de hoogte van de op te leggen boeten mede onderbouwd met een verwijzing naar de regels over strafverzwarende omstandigheden in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 (hierna: het BBBB 1998). Belanghebbende heeft voor het Hof betoogd dat van strafverzwarende omstandigheden geen sprake is. Aangezien het BBBB 1998 volgens paragraaf 46 daarvan eerst van toepassing is met betrekking tot beboetbare gedragingen die zijn begaan na 1 januari 1998, diende het Hof met betrekking tot dit geschilpunt andere, voorafgaande beleidsregels toe te passen. Daarmee is het Hof niet buiten de grenzen van het geschil getreden.”

6.20 In mijn conclusie voor dat arrest overwoog ik:

“4.8. Opmerking verdient dat, gelet op de aard van de door een bestuursorgaan vastgestelde beleidsregels, en met name ook op de grondslag waarop zij dat orgaan binden, de rechter niet tot ambtshalve toepassing ervan is gehouden, hetgeen meebrengt dat de cassatierechter slechts gehouden is over schending van beleidsregels te oordelen indien en voorzover over zodanige schending in cassatie is geklaagd.”

6.21 Bij dit arrest verschenen (onder meer) de volgende annotaties:

Pechler: ³⁸

“Valt ambtshalve toepassing van de LAB 1984 onder het ambtshalve aanvullen van de rechtsgronden [art. 8:69 lid 2 Awb]? Dit artikellid is niet geformuleerd als een ‘kan-bepaling’ maar als een verplichting: “De bestuursrechter vult ambtshalve de rechtsgronden aan.” De Hoge Raad laat zich in zijn arrest niet uit over die bepaling. Volgens de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State is die bepaling bij beleidsregels niet aan de orde (ABRvS 25 februari 2004, *AB* 2004, 286). Naar het oordeel van de Afdeling is een beleidsregel weliswaar recht in de zin van art. 79 Wet RO maar niet in de zin van art. 8:69 lid 2 Awb, met als gevolg dat de rechter niet gehouden is een beleidsregel ambtshalve toe te passen. Dit laatste is ook de lijn die de Hoge Raad lijkt te volgen: de rechter is bevoegd een beleidsregel ambtshalve toe te passen, maar hier niet toe verplicht (zie onderdeel 7 van de conclusie van A-G Niessen voor het arrest). Ook uit dit arrest kan men niet de conclusie trekken dat hij daar wel toe verplicht is. De gevolgde lijn impliceert ook dat de rechter die overweegt een beleidsregel toe te passen waarop tot dan toe geen beroep is gedaan door een partij, partijen niet in de gelegenheid hoeft te stellen zich daarover uit te laten.

Niettemin – en nu kom ik terug op het argument van de staatssecretaris – verdient het naar mijn mening aanbeveling partijen die gelegenheid wel te bieden. Zij komen dan niet voor ‘verrassingsbeslissingen’ te staan. Dit lijkt me doorgaans zwaarder te wegen dan mogelijke vertraging van de procedure die daardoor optreedt. Ik herinner ook aan het bezwaar, geopperd tegen de bevoegdheid van de Hoge Raad ambtshalve – op andere gronden dan de door partijen aangevoerde – te casseren [art. 29e lid 2 AWR]. En wel het bezwaar “dat de Hoge Raad het in het algemeen ongewenst vindt een punt te beslissen zonder dat partijen erover hebben gedebatteerd” (aldus P.J. van Amersfoort, toen raadsheer in de belastingkamer van de Hoge Raad; zie S.C.W. Douma en A.O. Lubbers, ‘Verslag van de discussiemiddag over de Hoge Raad in belastingzaken’ (op 2 november 2007), *TFB* 2007/8).”

Hendriks: ³⁹

“Volgens art. 8:69 Awb doet de belastingrechter uitspraak ‘op grondslag van het beroepschrift, de

overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter terechtzitting'. De omvang van het geschil wordt dus door de procespartijen bepaald. Onderwerpen waarover partijen niet van mening verschillen, worden buiten beschouwing gelaten. De belastingrechter dient in zekere zin lijdelijk te zijn. Aan de andere kant bepaalt het tweede lid dat de belastingrechter de rechtsgronden wel ambtshalve kan aanvullen. Een meer actieve rol dus. In beginsel twee conflicterende bepalingen. Waar de grens ligt tussen de lijdelijkheid enerzijds en de activiteit anderzijds, is niet altijd eenvoudig te trekken. Vaststaat dat een te actieve rol van de belastingrechter, niet mag. Zo casseerde de Hoge Raad anderhalf jaar geleden nog een beslissing van Hof Amsterdam om die reden (HR (...) NTFR 2011/2504). In die zaak werd een schending van procedurevoorschriften in het kader van douanewetgeving in het geschil getrokken, zonder dat de belastingplichtige er ooit feitelijk over geklaagd had. Daarmee trad het hof buiten de rechtsstrijd volgens de Hoge Raad. Voor de onderhavige casus is met name relevant art. 4:84 Awb. Op grond hiervan heeft een bestuursorgaan in beginsel de wettelijke verplichting om te handelen in overeenstemming met de voor hem geldende beleidsregels. Met deze wettelijke verplichting in het achterhoofd is het mijns inziens alleszins redelijk dat het hof ongevraagd het voor belastingplichtige gunstigere boeteregime – zoals dat gold tot en met 1993 – toepast voor de desbetreffende jaren. Het lijkt er zelfs op dat de Hoge Raad een soort van verplichting in het leven roept door in 3.1.2 te overwegen: '...*diende* (mijn cursivering) het Hof met betrekking tot dit geschilpunt andere, voorafgaande beleidsregels toe te passen.'"

Literatuur over rechtsontwikkeling in de jurisprudentie van de Hoge Raad

6.22 *Den Ouden* heeft naar aanleiding van HR *BNB* 1999/309, HR *BNB* 2001/347 en 361 gesteld dat de Hoge Raad een nieuwe koers is gaan varen, welke is uitgemond in het aanvaarden van een actieve(re) opstelling van de belastingrechter bij het toepassen van beleidsregels.⁴⁰

"Hoewel de Hoge Raad reeds eerder eigener beweging een beleidsregel van de fiscus heeft toegepast [HR (...) *BNB* 1999/309] lijkt het erop dat hij thans, met de twee genoemde arresten, definitief een nieuwe weg – te weten de weg van een actieve opstelling van de belastingrechter met betrekking tot het ambtshalve toepassen van beleidsregels – is ingeslagen. Kennelijk heeft de Hoge Raad de onderhavige zaken aangegrepen om zulks aan de rechtspraak kenbaar te maken. Opvallend in deze zaken is namelijk dat de cassatierechter eerst ambtshalve de herstelresolutie in de rechtsstrijd van partijen heeft betrokken – ofwel de bekende worst heeft voorgehouden – om vervolgens het door de belanghebbenden daarop gedane beroep af te wijzen. Dit⁴¹ op de grond dat belanghebbende, naar de Hoge Raad afleidde uit de voor hem beschikbare kenbronnen (de uitspraak van het hof en de stukken van het geding), handelde in auto's.⁴² De cassatierechter beschikte echter reeds op het moment dat hij belanghebbende in de gelegenheid stelde zich uit te laten over de herstelresolutie over deze informatie;⁴³ hij wist op dat tijdstip dus ook dat belanghebbende niet voor de daarin opgenomen goedkeuring in aanmerking zou komen. Niettemin heeft de Hoge Raad de – voor het te berechten geval in wezen zinloze – exercitie uitgevoerd. Daaruit maak ik op dat hij in deze arresten meer heeft willen zeggen dan men – a prima facie – zou vermoeden.

Het lijkt er namelijk op dat de (fiscale) cassatierechter (...) heeft willen benadrukken dat de rechtsbescherming van de belastingplichtigen bij hem hoog in het vaandel staat. Dat de Hoge Raad ook ambtshalve oog heeft voor de belangen van de (in beginsel) zwakkere procespartij is – als tegenwicht van de ruime wettelijke bevoegdheden van de inspecteur in de aanslag- en bezwaarfase – naar mijn opvatting een goede zaak. In dat licht bezien, juich ik de hier geschetste koerswijziging van de Hoge Raad dan ook toe. Ook de niet-waakzamen kunnen hierdoor immers profiteren van begunstigende beleidsregels. Uiteraard kleven aan de koerswijziging ook nadelen. In de eerste plaats blijft het bezwaar bestaan dat het – voortdurend in beweging zijnde – veld van beleidsregels (ook) door de belastingrechter niet goed is te overzien. Dit argument weegt mijns inziens echter minder zwaar dan voorheen. De technische ontwikkelingen hebben sinds het leidraad-arrest immers niet stilgestaan. De belastingrechter – zelfs hij hanteert heden ten dage de computer – kan thans beschikken over goede elektronische fiscale databanken, waarin (onder meer) beleidsregels zijn opgenomen. In de tweede plaats ligt in een actieve opstelling van de belastingrechter met betrekking tot het ambtshalve toepassen van beleidsregels een

taakverzwaring besloten. (...) In de derde plaats kan nog worden gewezen op het niet-denkbare gevaar van ongelijke behandeling van de justitiabelen door de belastingrechter. De éne belastingrechter zal zich – als het gaat om het ambtshalve toepassen van beleidsregels – immers actiever opstellen dan de andere. De één zou, met andere woorden, verder kunnen gaan in het bieden van rechtsbescherming dan de ander. Dit kan uiteraard niet de bedoeling zijn. Hier zal, dunkt mij, de Hoge Raad zich dan ook nadrukkelijk als waakhond moeten manifesteren.

Genoemde aan de koerswijziging klevende nadelen leggen het naar mijn mening per saldo af tegen het voordeel daarvan (een verhoogde rechtsbescherming), zodat de door de Hoge Raad bewandelde route navolging verdient.”

6.23 Tezamen met *Bergman* kwam ik naar aanleiding van HR *BNB* 1999/309 en HR *BNB* 2001/347 en 361 tot de conclusie dat de Hoge Raad niet expliciet ervan blijk had gegeven dat hij een nieuwe koers heeft willen varen. Evenwel hebben wij daar betoogd dat beleidsregels ten gunste van de burger evengoed toepassing behoren te vinden als wettelijke regels.⁴⁴

“In enkele gevallen heeft de Hoge Raad ambtshalve beleidsregels bij zijn oordeel betrokken (HR *BNB* 1999/309 inzake aftrek voor kosten van levensonderhoud, en HR *BNB* 2001/347 en 361 inzake BPM). Maar dat is bij incidenten gebeven, en de Hoge Raad geeft ook in die arresten niet expliciet ervan blijk dat hij een nieuwe koers wil gaan varen. Onze inschatting is dat het college om niet genoemde redenen van mening was dat zich in de betreffende zaken bijzondere omstandigheden voordeden welke afwijken van de in *BNB* 1990/194 geformuleerde regel rechtvaardigden. Daaruit kan tevens een aarzeling aangaande die regel spreken. Misschien doet de Raad er goed aan zijn koudwatervrees op dit punt van zich af te zetten. Wanneer een beleidsregel recht inhoudt ten gunste van de burger, verdient dat immers even goed toepassing als wettelijke regels; die gelijkstelling impliceert dat ambtshalve toepassing in belastingzaken op dezelfde voet mogelijk moet zijn, derhalve dat de rechter dat kán doen, niet dat hij dat altijd en overal móét doen.”

6.24 *Feteris* heeft betoogd dat de huidige stand van het recht lijkt te zijn dat de (cassatie)rechter bevoegd, maar niet verplicht is om beleidsregels ambtshalve toe te passen.⁴⁵

“De vraag is of de HR, hoewel daartoe niet gehouden, niettemin bevoegd is om een beleidsregel ambtshalve toe te passen. Dat geldt in het bijzonder indien in eerdere instantie(s) geen beroep op die beleidsregel is gedaan. Volgens het arrest van 28 maart 1990 is de feitenrechter namelijk niet verplicht om de beleidsregel in zo’n geval ambtshalve toe te passen. Het is zelfs de vraag of hij daartoe wel bevoegd is.⁴⁶ Daarom kan men zich afvragen wat de lagere rechter fout doet, en wat dus de grondslag voor cassatie zou moeten zijn, indien deze rechter nalaat om een beleidsregel ambtshalve toe te passen.⁴⁷ Daar staat tegenover dat de HR zelf enkele keren de toepassing van een beleidsregel ambtshalve aan de orde heeft gesteld.⁴⁸ De huidige stand van het recht lijkt te zijn dat de rechter, ook de cassatierechter, bevoegd maar niet verplicht is om beleidsregels ambtshalve toe te passen.⁴⁹”

Literatuur over Invloed van het 'nieuwe' – in de Awb vervatte – fiscale (proces)recht

6.25 A-G *Wattel* betoogde in zijn conclusie bij HR *BNB* 2004/429 dat de belastingrechter (i) gelet op het legaliteitsbeginsel níet verplicht (beleid is géén 'recht' in de zin van artikel 8:69 lid 2 Awb), maar (ii) wél bevoegd is ambtshalve aan beleid te toetsen.⁵⁰

“4.11. De Algemene wet bestuursrecht (Awb) bevat een titel 4.3 over beleidsregels.⁵¹ Art. 4.81 vestigt de bevoegdheid tot het vaststellen van beleidsregels door bestuursorganen en art. 4:84 Awb bepaalt dat het bestuursorgaan in beginsel volgens zijn beleidsregels handelt.

4.12. Vallen beleidsregels daardoor inmiddels onder het 'recht' in de zin van art. 8:69, lid 2, Awb, hoewel u hen in 1990 (nog) niet onder het 'recht' in de zin van art. 48 (thans 25) Rv. rangschikte? Bröring⁵² schreef in 1998:

'Beleidsregels zijn een besluit, en dus een rechtshandeling. Zijn beleidsregels daarom als

rechtsgronden van een op de beleidsregels gebaseerde beschikking te beschouwen, zodat de rechter ingevolge art. 6:69⁵³, lid 2, Awb naast andere juridische normen ook ambtshalve aan beleidsregels dient te toetsen? Ja, daar lijkt het wel op (dit is een verschil met hoe het voor de Awb was). Niet valt in te zien waarom er op dit punt enig verschil tussen beleidsregels en wettelijke voorschriften moet worden aangenomen. De opvatting van de Hoge Raad dat beleidsregels, net als wettelijke voorschriften, recht in de zin van art. 99 Wet RO kunnen vormen, pleit althans voor het tegendeel. In samenhang daarmee speelt een rol dat ook beleidsregels op behoorlijke wijze moeten worden bekendgemaakt.'

Over de vraag of de burgerlijke rechter van ambtswege aan beleidsregels mag toetsen, schreef hij:⁵⁴

'Het is nog omstreden. Sommigen beantwoorden de zojuist gestelde vraag ontkennend, mede met het oog op de werklast van de rechter. Uit dogmatisch oogpunt is dit niet overtuigend. In het Leidraad-arrest kwam de Hoge Raad eveneens tot een ontkennend antwoord. Voor hem was toen doorslaggevend: de grondslag van de verbindende werking van beleidsregels. Met de wettelijke grondslag van beleidsregels in de Awb staat dit argument echter in een nieuw daglicht.'

- 4.13. Dit nieuwe daglicht is mogelijk ook in uw raadkamer gevallen, gezien de omstandigheid dat u in HR (...) V-N 2003/31.13 (ministeriële standaardvoorwaarden zijn 'recht' in de zin van art. 79 RO), ook naar art. 4.84 Awb verwees (r.o. 3.4).
- 4.14. Maar in verband met het fiscale legaliteitsbeginsel van art. 104 van de Grondwet acht ik het niet aannemelijk dat u de belastingrechter van ambtswege beleidsregels zou willen doen toepassen ook indien die beleidsregel een nadeliger resultaat voor de belastingplichtige oplevert dan strikte toepassing van de wet zoals deze volgens de belastingrechter moet worden uitgelegd. 'Intimidatieresoluties' die uitgaan van een andere uitleg van de wet dan die waarvan de rechter blijkt uit te gaan, zijn niet op de formele belastingwet gebaseerd en zijn trouwens ook geen daden van wetgeving, maar van uitvoeringsbeleid. Het gaat in het wettelijke belastingrecht nu eenmaal om dwingend recht, vrijwel steeds – afgezien van standaardvoorwaarden en controle- en boetebeleid – zonder beleidsruimte voor de heffende overheid. Daarin past niet een afwijking van de formele wet of de bevoegd gedelegeerde lagere wet ten nadele van de belastingplichtige op basis van een door zijn tegenpartij (de fiscus) afgekondigde beleidsregel (maar wel een individuele afwijking te zijnen gunste op basis van door de beleidsmaker gewekt gerechtvaardigd vertrouwen).
- 4.15. Ik houd het er dus op dat belastingbeleidsregels nog steeds geen 'recht' in de zin van art. 8:69 Awb inhouden in de zin dat de rechter verplicht zou zijn hen van ambtswege toe te passen. Ik meen dat uw jurisprudentie en het (grond)wettelijke kader slechts meebrengen (i) dat de belastingrechter verplicht is hen toe te passen indien de belanghebbende zich beroept op gerechtvaardigd vertrouwen op een gepubliceerde beleidsregel (of via het gelijkheidsbeginsel op niet-gepubliceerd beleid of toerekenbare schijn van beleid) en (ii) dat de belastingrechter bevoegd maar niet verplicht is van ambtswege gepubliceerde beleidsregels in geding te brengen en – zonodig na vergewissing dat de belanghebbende zich erop wenst te beroepen – toe te passen."
- 6.26 *Feteris* is van mening dat de invoering van artikel 4:84 Awb geen wezenlijke verandering teweeg heeft gebracht met betrekking tot de vraag of de rechter verplicht is van ambtswege een beleidsregel in zijn oordeel te betrekken.⁵⁵
- "In het verleden heeft de HR echter beslist dat de rechter een beleidsregel alleen dient toe te passen wanneer een partij in het proces daarop een beroep heeft gedaan. Sindsdien is met ingang van 1998 art. 4:84 Awb in werking getreden, op grond waarvan een bestuursorgaan in beginsel de wettelijke verplichting heeft om te handelen in overeenstemming met de voor hem geldende beleidsregels. Mijns inziens is dat geen wezenlijke verandering⁵⁶, omdat de verplichting voor bestuursorganen om beleidsregels na te leven vóór de inwerkingtreding van art. 4:84 Awb ook al bestond op grond van ongeschreven recht, en de verplichting voor de rechter om

ambtshalve het recht toe te passen evenzeer geldt voor ongeschreven recht. Wel heeft de HR in de afgelopen jaren een aantal keren ambtshalve de toepassing van een beleidsregel aan de orde gesteld. Er geldt voor de rechter dus geen algemeen verbod meer om beleidsregels ambtshalve toe te passen. Maar een algemene verplichting daartoe heeft de HR ook (nog) niet uitgesproken.”

6.27 *De Blicck e.a.* hebben betoogd dat sinds de invoering van artikel 4:84 Awb de binding van het bestuursorgaan aan beleidsregels berust op de wet.⁵⁷

“Interessant is voorts art. 4:84 Awb, dat bepaalt dat het bestuursorgaan handelt overeenkomstig de beleidsregel, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen. Dit artikel brengt mee dat de binding van het bestuursorgaan aan een beleidsregel berust op de wet en dus niet meer op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur,⁵⁸ zoals voorheen het geval was.⁵⁹ Met betrekking tot beleidsregels die in strijd zijn met de wet, zou men dit op grond van de wetsgeschiedenis kunnen betwijfelen; daarin is gesteld dat deze onverbindend zijn en dat een burger zich tegenover het bestuursorgaan niet op een onverbindende beleidsregel kan beroepen. Voor zover deze tegenwettelijke beleidsregels voor de belastingplichtigen gunstiger zijn dan de wet, binden zij het bestuursorgaan onder omstandigheden toch, en wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, met name het vertrouwensbeginsel of het gelijkheidsbeginsel.⁶⁰

Die omweg lijkt ons echter doorgaans niet nodig. Het verbod van tegenwettelijkheid vindt onzes inziens zijn grond in het in de Awb-definitie van beleidsregel besloten liggende vereiste dat het bestuursorgaan tot het vaststellen van de beleidsregel *bevoegd* moet zijn. Voor de belastingplichtigen gunstige fiscale beleidsregels kunnen berusten op de *bevoegdheid* van de Staatssecretaris tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard (art. 63 AWR). Dan kan niet worden gezegd dat de Staatssecretaris tot de vaststelling ervan niet bevoegd was, en ontleen zij hun bindende kracht dus wel aan het bepaalde in art. 4:84 Awb. Happé, Van Loon, Slijpen en Pauwels⁶¹ betogen terecht dat er veel tegenwettelijke beleidsregels zijn, die niet berusten op art. 63 AWR. Die beleidsregels binden het bestuursorgaan volgens hen niet op grond van art. 4:84 Awb. Zij voldoen volgens hen echter wel aan de in HR (...) BNB 1990/194, gegeven definitie van een beleidsregel, en binden het bestuursorgaan daarom op grond van enig beginsel van behoorlijk bestuur.⁶² Van laatstbedoelde definitie maakt echter deel uit dat de regels binnen de *bestuursbevoegdheid* van het bestuursorgaan zijn vastgesteld. Als dat met de regels waarop Happé, Van Loon, Slijpen en Pauwels doelen het geval is – en wij menen dat dat met bijna alle regels die de Staatssecretaris uitvaardigt, ook de tegenwettelijke, zo is – is er onzes inziens geen goede reden ze van binding op grond van art. 4:84 Awb uitgesloten te achten.”

6.28 *Happé e.a.* ⁶³ hebben – anders dan *De Blicck e.a.* – verdedigd dat bepaalde tegenwettelijke beleidsregels (gelet op de wetsgeschiedenis van artikel 1:3, lid 4, Awb) in beginsel onverbindend zijn. Daarom bestaat volgens hen, voor het bestuursorgaan, ingevolge artikel 4:84 Awb geen verplichting overeenkomstig dit beleid te handelen, zodat – evenals voorheen – geen wettelijke grondslag bestaat voor binding van het bestuursorgaan aan deze beleidsregels.

“Beleidsregels die aan de omschrijving van art. 1:3 Awb voldoen, zullen ook onder de omschrijving van beleidsregels van de Hoge Raad vallen. De vraag is of het omgekeerde ook het geval is. Daarbij gaat het met name om de contra legem beleidsregels in het belastingrecht. Vallen zulke beleidsregels ook onder de Awb-definitie? De parlementaire geschiedenis is op dit punt duidelijk: ‘tegenwettelijke beleidsregels zijn doorgaans beleidsregels in de zin van art. 1:3, vierde lid’. Wel wordt hieraan toegevoegd dat zulke beleidsregels wegens strijd met de wet in beginsel onverbindend zijn en dat ook een burger zich tegenover het bestuursorgaan niet op een onverbindende beleidsregel kan beroepen.⁶⁴ Art. 4:84 Awb bevat dus geen verplichting voor het bestuursorgaan overeenkomstig zulke beleidsregels te handelen. Op dit punt blijft de rechtspraak van de Hoge Raad met betrekking tot het vertrouwensbeginsel van belang: op grond daarvan dient de inspecteur toch overeenkomstig deze beleidsregels te handelen.⁶⁵

In de literatuur is het standpunt ingenomen dat in de regel de fiscale contra legem beleidsregel wel op een wettelijke bevoegdheid berusten: namelijk de bevoegdheid van de Staatssecretaris van Financiën om aan onbillijkheden van overwegende aard tegemoet te komen.⁶⁶ Het gaat hier om de zogenaamde hardheidsclausule van art. 63 AWR. Dit lijkt ons een onjuiste visie. De praktijk laat zien dat toepassing van de hardheidsclausule beperkt blijft tot echte gevallen van hardheid. Daarnaast zijn er andere categorieën van contra legem beleidsregels. In de doorbraakarresten noemt de Hoge Raad, naast de op hardheidsclausule gebaseerde beleidsregels, de regels die als doel hebben de bevordering van de praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid van de wetgeving en de regels die beogen een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied. (...)

Voor deze, niet op de hardheidsclausule gebaseerde categorieën van beleidsregels blijft de rechtspraak van de Hoge Raad haar belang behouden: op grond van het vertrouwensbeginsel is de inspecteur gehouden overeenkomstig deze beleidsregels te handelen. Deze verplichting van de inspecteur kan, zoals gezegd, niet op art. 4:84 Awb gebaseerd worden.”

7 Temporele werking van het vertrouwensbeginsel

7.1 Belanghebbende doet in haar beroepschrift in cassatie een beroep op een beleidsbesluit dat in werking is getreden nadat het relevante belastingtijdvak reeds was verstreken, dan wel de tot de belastingheffing aanleiding gevende feiten zich hadden voorgedaan.

Jurisprudentie van de Hoge Raad

7.2 Uitgangspunt is dat een beroep op een rechtens te beschermen vertrouwen, gewekt door een beleidsregel, (in beginsel) slaagt zolang de bestreden aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, althans zolang nog rechtsmiddelen tegen die aanslag open staan.⁶⁷

7.3 Uit vaste rechtspraak van de Hoge Raad volgt echter dat dit uitzondering lijdt, indien en voor zover de beleidsregel zulks uitdrukkelijk bepaalt.⁶⁸

7.4 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 1987/161:

“4.2. (...) Een belastingplichtige kan zich bij de inspecteur c.q. voor het gerechtshof met vrucht beroepen op een rechtens te beschermen vertrouwen, door een resolutie bij hem gewekt, ongeacht het tijdstip waarop het tot belastingheffing aanleiding gevende feit zich heeft voorgedaan. Dit is slechts anders indien en voor zover de resolutie zulks uitdrukkelijk bepaalt.”

7.5 Overigens heeft de Hoge Raad in 1993 (HR *BNB* 1993/123 en 138) in een tweetal gevallen geoordeeld dat de desbetreffende resolutie(s) niet kon(den) worden toegepast op feiten die zich hadden voorgedaan vóór bekendmaking van die beleidsregel(s), ondanks het ontbreken van een daartoe strekkende – uitdrukkelijk – opgenomen bepaling in het/de bedoelde beleidsbesluit(en).⁶⁹

7.6 De Hoge Raad overwoog in HR *BNB* 1993/138:

“3.23. Bij gebreke van een andersluidende overgangsbepaling heeft de Staatssecretaris van Financiën kennelijk beoogd evenbedoeld voorschrift van toepassing te doen zijn vanaf de bekendmaking van de resolutie aan de belastingdienst. Belanghebbende kan aan deze resolutie dan ook niet het in rechte te beschermen vertrouwen ontnemen dat – voor zover wordt geklaagd over verhogingen als de onderhavige – deze moeten vervallen indien zij niet schriftelijk zijn medegedeeld, ook als de mededeling is gedaan voor de inwerkingtreding van de resolutie.”

7.7 De zaak die heeft geleid tot HR *BNB* 2012/47, betrof een belanghebbende die zich beriep op een op 16 juni 2010 in werking getreden beleidsbesluit, hoewel de tot belastingheffing aanleiding gevende feiten zich op 7 oktober 2006 hadden voorgedaan.

7.8 De Hoge Raad oordeelde:²⁰

"3.3.3. Voor zover de (...) klachten (...) inhouden dat in algemene zin een beroep kan worden gedaan op het herstelbeleid van de Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende te gelden. Het (...) bedoelde herstelbeleid van de Staatssecretaris van Financiën is door de Minister van Financiën herzien in het zogenoemde Kaderbesluit bpm (Besluit van 4 juni 2010, nr. DGB2010/1670M, (...) nader gewijzigd bij Besluit van 14 december 2010, nr. DGB2010/7686M (...)), welk besluit op 16 juni 2010 in werking is getreden.

(...)

In onderdeel 13 van het Kaderbesluit bpm is bepaald dat het (...) bedoelde herstelbeleid van de Staatssecretaris van Financiën wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van het Kaderbesluit bpm.

3.3.4. Gelet op het bepaalde in onderdeel 13 van het Kaderbesluit bpm moet worden aangenomen dat de werking van dit besluit zich mede uitstrekt tot gevallen waarin de naheffingsaanslag in de BPM nog niet onherroepelijk is komen vast te staan, zoals voor de onderwerpelijke naheffingsaanslag het geval is."

7.9 *A-G Wattel* heeft in zijn conclusie voor het arrest HR *BNB* 2016/197 op grond van HR *BNB* 2012/47 en bovenvermelde jurisprudentie over de onmiddellijke werking van beleidsregels betoogd dat het litigieuze beleidsbesluit (dat in werking was getreden vanaf dagtekening, nádat de belastbare feiten zich hadden voorgedaan) zich mede uitstrekke tot gevallen waarin de aanslag nog niet onherroepelijk vaststond op de inwerkingtredingsdatum. Het beleidsbesluit bevatte volgens hem geen overgangsrecht voor nog niet onherroepelijke gevallen van vóór dagtekening.²¹

7.10 De Hoge Raad heeft in de arresten HR *BNB* 2001/347 en 361, HR *BNB* 2006/206 en HR *BNB* 2011/24 (ook) ambtshalve een beleidsregel toegepast op aan het desbetreffende beleidsbesluit, met daarin opgenomen een datum van inwerkingtreding, anterieure feiten (vgl. onderdeel 6.10, 6.12 en 6.14).

Literatuur

7.11 Het is de vraag of HR *BNB* 1987/161 zo moet worden uitgelegd dat een in een beleidsbesluit opgenomen datum van inwerkingtreding verhindert om op dit beleid een geslaagd beroep te doen wanneer de tot belastingheffing aanleiding gevende feiten zich vóór een dergelijke ingangsdatum hebben voorgedaan.

7.12 Zie dienaangaande:

De Blicck e.a.: 22

"Met betrekking tot de ingangsdatum van (...) beleid, (...) geldt dat in de eerste plaats beslissend is de ingangsdatum vermeld in de beleidsregel zelf. Als een dergelijke vermelding ontbreekt heeft het beleid in principe onmiddellijke werking."

A-G Van Hilten: 23

"6.2. Alvorens het beroep op het besluit nader te bespreken merk ik op dat de omstandigheid dat het besluit eerst is verschenen ná het tijdvak waarop de onderhavige naheffingsaanslag betrekking heeft, geen beletsel vormt voor het (met succes) invoeren daarvan. In het besluit wordt immers geen ingangsdatum vermeld vanaf welke de inhoud van het besluit gaat gelden. Ik verwijs in dit verband naar het arrest (...) [HR *BNB* 1987/161]."

Gorissen: 24

"De beleidsregel werkt (...) onmiddellijk oftewel ex nunc. Een uitzondering hierop is als de terugwerkende kracht van een beleidsregel uitdrukkelijk niet van toepassing is verklaard of in de beleidsregel een ingangsdatum vermeld is."

Den Boer, Koopman en Wattel:z5

“Indien echter de beleidsregel een ingangsdatum bevat of anderszins uitdrukkelijk toepassing op reeds verstreken tijdvakken uitsluit, is dit anders. De beleidsregel wekt in zoverre niet het vertrouwen dat de inspecteur hem ook met terugwerkende kracht zal toepassen.”

Happé: z6

“Een (...) aspect is dat de Hoge Raad in alle tot nu toe verschenen arresten aangeeft dat deze hoofdregel slechts uitzondering lijdt indien en voor zover de resolutie zulks uitdrukkelijk bepaalt. De beleidsregelgever heeft dus de bevoegdheid expliciet melding te maken vanaf welk moment de resolutie of het besluit zal gelden. De praktijk is dat geregeld de resoluties en dergelijke geen bepaling bevatten waarin de inwerkingtreding expliciet is geregeld.”

7.13 De visie dat een datum van inwerkingtreding een geslaagd beroep op het desbetreffende beleidsbesluit voorkomt, wanneer de belastbare feiten zich vóór deze datum hebben voorgedaan, staat echter op gespannen voet met recente(re) rechtspraak.zz

8 Uitgaven voor parketvloeren

8.1 Artikel 6.31 Wet IB 2001 luidde in het jaar 2011 als volgt:

“1 Als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden in aanmerking genomen:

- a. indien het een eigen woning als bedoeld in artikel 3.111 betreft: het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen verminderd met 0,80% van de eigenwoningwaarde;
- b. indien het een bezitting betreft die volgens artikel 5.1 in de belastingheffing wordt betrokken en waarbij de daarmee overeenkomende waardeveranderingen van het monumentenpand de belastingplichtige direct of indirect grotendeels aangaan: het bedrag van de drukkende onderhoudskosten, verminderd met 4% van de waarde in het economische verkeer van de bezitting op de peildatum als bedoeld in artikel 5.2, waarbij de waarde in het economische verkeer van de bezitting wordt bepaald met toepassing van artikel 5.19.

2 Onder monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988.

3 Onderhoudskosten van een monumentenpand zijn de kosten van werkzaamheden daaraan voor zover die ertoe hebben gestrekt het pand, zoals dat bij de aanvang van de werkzaamheden bestond, in bruikbare staat te herstellen of te houden en in redelijkheid zijn gemaakt.

4 Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de wijze waarop de onderhoudskosten, lasten en afschrijvingen worden vastgesteld.”

8.2 In het Besluit is, voor zover in cassatie van belang, bepaald:z8

“3. Huurderslasten

Niet aftrekbaar zijn de zogenoemde huurderslasten, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties (Hoge Raad, 5 oktober 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3910z9). Hierna behandel ik onder 3.1 tot en met 3.3 de uitgaven van binnenschilderwerk, de uitgaven voor tuin of park en de uitgaven voor parketvloeren. (...)

3.3 Uitgaven voor parketvloeren

Uitgaven voor een parketvloer kunnen worden aangemerkt als uitgaven voor monumentenpanden als:

- De vloer, zoals aanwezig bij aanvang van de werkzaamheden, in bruikbare staat wordt gebracht;
- Er sprake is van een vloer die vast aan de ondergrond bevestigd wordt;
- Er geen sprake is van een kleine reparatie, zoals bedoeld in het arrest van de Hoge Raad van 5

oktober 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3910⁸⁰.”

8.3 Bij dit besluit verscheen (onder meer) de volgende annotatie van de *Redactie van NTFR*:⁸¹

“Nieuw is onderdeel 3.3, dat gaat over de aftrek van de kosten voor parketvloeren. Bij de opsomming van de gevallen waarin volgens de staatssecretaris sprake is van aftrekbaar kosten voor een parketvloer haalt hij een arrest uit 1988 van de Hoge Raad aan (5 oktober 1988, nr. 25.615). De vraag komt, gelet op dit wat oudere arrest, op waarom dit nieuwe onderdeel is toegevoegd aan het besluit. Het is immers slechts een verduidelijking en bepaald geen actuele. De reden voor de opname van het onderdeel ligt vermoedelijk in de jurisprudentie die na het arrest uit 1988 is verschenen, zoals als laatste de uitspraak van Rechtbank Den Haag waarin bepaald werd dat de kosten van een parketvloer met daaronder isolatie aftrekbaar zijn ((...) NTFR 2016/905). De inspecteur is weliswaar tegen de uitspraak in hoger beroep gegaan, maar de uitspraak van de rechtbank zal voor belastingplichtigen toch aanleiding geven om deze te volgen. Iets meer toelichting bij onderdeel 3.3 (bijvoorbeeld dat de Belastingdienst de uitspraak van de rechtbank niet zal volgen o.i.d.) was welkom geweest.”

Huurderslasten

8.4 In HR *BNB* 1988/321 kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat een redelijke wetstoepassing mede brengt⁸²

“(…) dat slechts die categorie van onderhoudskosten in aftrek wordt toegelaten die van invloed is geweest op de berekening van de in [artikel 42a, lid 1, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (thans: het eigenwoningforfait van artikel 3.112 van de Wet)] vermelde forfaitaire bedragen. Tot laatstbedoelde categorie van kosten behoren blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 42a niet „de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties” (Memorie van Antwoord Tweede Kamer zitting 1969-1970-10 790, nummer 8, bladzijde 25 rechter kolom).”

8.5 Inbouwapparatuur in een keuken, hoewel volgens belanghebbende nagelvast verbonden met de woning, werd in HR *BNB* 1995/62 niet in aftrek toegestaan omdat het een huurderslast betreft.⁸³

“3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat uit de wetsgeschiedenis en uit het arrest van de Hoge Raad van 5 oktober 1988, *BNB* 1988/321, niet valt op te maken dat een redelijke uitleg van artikel 42a, lid 8, (tekst 1986) van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 met zich zou moeten brengen dat in 1986 afschrijvingen als de onderwerpelijke niet op het onzuivere inkomen in mindering kunnen worden gebracht.

3.3. Dit oordeel wordt door het middel terecht bestreden. Genoemde wetsbepaling maakt deel uit van de in dat artikel neergelegde forfaitaire huurwaarderegeling. Dit brengt mee dat als kosten van de onderneming slechts in aftrek kunnen worden toegelaten die kosten, afschrijvingen daaronder begrepen, die een component hebben gevormd bij de berekening van de in lid 1, letter a, van genoemd wetsartikel vermelde forfaitaire bedragen. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 42a blijkt dat „de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen” niet tot de kosten als hiervóór bedoeld behoren (Memorie van Antwoord, Kamerstukken II, 1969/1970, 10 790, nr. 8, blz. 25). De afschrijvingskosten voor inbouwapparatuur als de onderhavige kunnen, als behorende tot laatstgenoemde categorie, niet in aftrek worden toegelaten.”

8.6 Het gerechtshof Leeuwarden was van oordeel dat afschrijving op een aard- en nagelvast verbonden parketvloer géén huurderslast vormt:

“2.2. [Belanghebbende] rekent het gehele pand, inclusief het woongedeelte, tot zijn ondernemingsvermogen.

2.3. (...) De parketvloer is aard- en nagelvast verbonden met de onderliggende vloer. Over 1991 is op deze parketvloer f 532 ten laste van de winst afgeschreven. Bovendien heeft belanghebbende op deze parketvloer investeringsaftrek gevraagd ten bedrage van f 653.

(...)

Mede nu naar verkeersopvattingen een zodanige parketvloer dient te worden aangemerkt als een verbetering van het desbetreffende pand, heeft belanghebbende de kosten daarvan terecht geactiveerd en daarop afgeschreven.

Gelet op het vorenoverwogene kan het hof de inspecteur niet volgen in diens standpunt, dat met betrekking tot de afschrijving op de parketvloer sprake zou zijn van huurderslasten, welke in verband met de systematiek van voormeld artikel 42a, 9e lid, niet van de winst aftrekbaar zouden zijn."

8.7 Artikel 7:217 BW luidt:

"De huurder is verplicht te zijnen koste de kleine herstellingen te verrichten, tenzij deze nodig zijn geworden door het tekortschieten van de verhuurder in de nakoming van zijn verplichting tot het verhelpen van gebreken."

8.8 Artikel 7:240 BW delegeert de bevoegdheid om te definiëren wat onder 'kleine herstellingen', die door de huurder moeten worden gedragen, moet worden verstaan:

"Bij algemene maatregel van bestuur kunnen herstellingen worden aangewezen die moeten worden aangemerkt als kleine herstellingen die krachtens artikel 217 voor rekening van de huurder zijn. Van de krachtens het onderhavige artikel vastgestelde bepalingen kan niet ten nadele van de huurder worden afgeweken."

8.9 Van die bevoegdheid is gebruik gemaakt met het Besluit kleine herstellingen (*Stb.* 2003, 230), welk besluit niets vermeldt over vloerbedekking.

8.10 *Tekst en Commentaar Huurrecht* vermeldt over het Besluit kleine herstellingen:⁸⁴

"**a. Indeling.** (...) Bij de opstelling van de lijst is de bestaande jurisprudentie gevolgd. Voorts zijn volgens de nota van toelichting twee criteria gehanteerd voor het onderscheid tussen klein en groot onderhoud.

b. De bereikbaarheidsmaatstaf. In de eerste plaats geldt het criterium van de bereikbaarheid. De kosten van onderhoud en van herstel dat de huurder in verband met technische aspecten contractueel niet mag uitvoeren of van werkzaamheden aan voorzieningen en installaties die fysiek onbereikbaar zijn, komen niet voor zijn rekening. Het betreft dan met name klein en groot onderhoud aan complexe installaties die gemeenschappelijk worden gebruikt en zich buiten de woonruimte zelf bevinden: collectieve cv, lift, hydrofoor, luchtverversing etc. Anders ligt dat voor klein onderhoud aan technische installaties binnen de woonruimte, dat de huurder in beginsel zelf kan uitvoeren. Als voorbeelden zijn in lijst A sub h genoemd het ontluchten en bijvullen van de cv, het opstarten van de installatie na uitval alsmede het vervangen van filters van de ventilatie en het schoonmaken van de roosters. De opsomming is niet limitatief, maar wel begrensd tot werkzaamheden die feitelijk eenvoudig uitvoerbaar zijn en geen specifieke kennis vereisen. Volgens de nota van toelichting dient de vraag naar de uitvoerbaarheid naar objectieve maatstaven beantwoord te worden, dus los van de vermogens van de huurder zelf. Dat geldt voor de enigszins open normen in de lijst (bijvoorbeeld onder d, h, l, r, en t), maar ook voor ruimere contractuele bedingen.

c. De kosten. Het tweede criterium is dat de herstelwerkzaamheden geen noemenswaardige kosten met zich meebrengen. Deze maatstaf staat naast de eerste en is niet absoluut. Hij wordt genoemd in de punten d, g, h, i, j, q en t van de lijst en vormt daar onderdeel van de begrenzing van het klein onderhoud. Werkzaamheden die op zich aan het eerste criterium kunnen voldoen (bijvoorbeeld de vervanging van ramen, het verwijderen van graffiti), worden toch niet aan de huurder toebedeeld als de uitvoering ervan noemenswaardige kosten met zich meebrengt. De nota van toelichting kwantificeert het begrip niet. Als enig voorbeeld wordt genoemd dat een eenvoudig bereikbaar raam bij breuk door de huurder vervangen moet worden en een kostbaar of

moeilijk te bereiken raam niet. Bij gebrek aan houvast in de wetsgeschiedenis dient de term beperkt te worden uitgelegd, zowel op grond van zijn bewoordingen als van zijn aard: hij is gerelateerd aan eenvoudig door de huurder uit te voeren werk. Denkbaar is voorts dat een relatie met de hoogte van de huurprijs wordt gelegd. De expliciete vermelding van het criterium brengt met zich mee dat het in andere dan de genoemde onderdelen geen of een beperkte rol speelt. Binnenschilderwerk en tuinonderhoud kunnen kostbaar zijn, maar vormen toch klein onderhoud.”

Criteria Besluit

8.11 Teneinde uitgaven voor parketvloeren, ingevolge het Besluit, in aftrek te mogen brengen, moet aan drie voorwaarden zijn voldaan (zie citaat in onderdeel 8.2). In dit onderdeel wordt ten overvloede bekeken in hoeverre die criteria, al dan niet, uit de jurisprudentie voortvloeien.

8.12 Het gerechtshof Den Haag was in 2011 van oordeel dat uitgaven voor het aanbrengen van een eiken visgraatparketvloer wél zijn aan te merken als aftrekbare uitgaven voor monumentenpanden. De staatssecretaris heeft tegen die uitspraak géén cassatie ingesteld. Het gerechtshof overwoog:⁹⁵

“4.6. (...) Belanghebbende heeft onweersproken gesteld dat hij na aankoop van de woning in 1986 de oorspronkelijke parketvloer wegens beschadiging heeft verwijderd en de vloer zolang – als tussenoplossing – heeft afgedekt met tapijt. Voor deze tussenoplossing heeft belanghebbende toen gekozen vanwege zijn financiële situatie en de totale onderhoudskosten. De kosten van het tapijt heeft hij nimmer in aftrek gebracht. Vanaf het begin was het zijn intentie om de vloer in de oorspronkelijke staat te herstellen door te zijner tijd weer een eiken parketvloer te laten leggen. Nu belanghebbende de woning sinds de aankoop in 1986 successievelijk heeft verbouwd en nog steeds verbouwt, de vervanging van de oorspronkelijke, beschadigde, parketvloer steeds in belanghebbendes bedoeling lag, en hij slechts als tussenoplossing tijdelijk gekozen heeft voor het afdekken van de vloer met tapijt, kan het – weer – leggen van de parketvloer "in overeenstemming met de oorspronkelijke vloer" (zie 2.3) naar het oordeel van het Hof niet anders worden gezien dan als "werkzaamheden die dienen om een gebouw, zoals dit bij de stichting of na latere verandering bestond, in bruikbare staat te houden en aldus achteruitgang en verval te voorkomen."

De tussenoplossing waarvoor belanghebbende in 1986 door omstandigheden heeft gekozen, heeft de woning niet in een andere toestand gebracht dan bij de aanvang van de werkzaamheden in 1986. Belanghebbende is immers met de werkzaamheden begonnen in 1986, direct na de aankoop, en is daar tot op heden mee bezig. De tussenoplossing in de vorm van het leggen van tapijt maakt de latere uitgaven voor het terugleggen van de parketvloer in overeenstemming met de oorspronkelijke vloer niet tot niet-aftrekbare kosten.

4.7. Voor zover de Inspecteur zijn betoog baseert op de stelling dat het leggen van een parketvloer per definitie een huurderslast is, kan het Hof die stelling evenmin volgen.

De Inspecteur beroept zich onder meer op het Besluit van de Staatssecretaris van 10 juni 2010, nr. DGB2010/921, inzake het beleid over de eigenwoningrente, waarin parket en vloerbedekking als voorbeelden van huurderslasten worden genoemd.

Wat er ook zij van de toepassing van een besluit uit 2010 voor het belastingjaar 2007, de Hoge Raad heeft in het arrest van 5 oktober 1988, nr. 25613, BNB 1988/321, betreffende de toepassing van artikel 42a Wet IB 1964, inzake aftrekbare kosten van monumentenpanden, overwogen:

"(...)

4.2. De in artikel 42a, lid 6, voor een monument getroffen regeling is geënt op de in dat artikel neergelegde forfaitaire huurwaarderegeling. Een redelijke wetstoepassing brengt daarom mede dat slechts die categorie van onderhoudskosten in aftrek wordt toegelaten die van invloed is geweest op de berekening van de in lid 1, letter a, vermelde forfaitaire bedragen. Tot laatstbedoelde categorie van kosten behoren blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 42a niet "de kosten die in huurverhoudingen door de huurder plegen te worden gedragen, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties" (Memorie van Antwoord Tweede Kamer zitting 1969-1970-10 790, nummer 8, bladzijde 25 rechter kolom).

(...)."

Ook de Staatssecretaris gaat van die opvatting uit in zijn Besluit van 16 juni 2008, nr. CPP2008/68M, BNB 2008/216(hierna: het Besluit 2008),waarin hij stelt:

"(...)

3. Huurderslasten

Niet aftrekbaar zijn de zogenoemde huurderslasten, zoals tuinonderhoud, behangen, binnenverfen witwerk en kleinere reparaties (Hoge Raad, 5 oktober 1988, rolnr. 25613, BNB 1988/321).

(...).

- 4.8. De Hoge Raad en de Staatssecretaris doelen - in overeenstemming met de wetsgeschiedenis - derhalve op tuinonderhoud, behangen, binnenverf- en witwerk en kleinere reparaties. Naar het oordeel van het Hof kan in een geval als hier aan de orde is, waar sprake is van het leggen van een eiken parketvloer in visgraadmotief "in overeenstemming met de oorspronkelijke vloer", niet gesproken worden van dergelijke reparaties. Van een huurderslast kan niet worden gesproken.
- 4.9. Voor zover de Inspecteur bedoelt te stellen dat het (terug)leggen van de parketvloer een verbetering vormt, is het Hof het met die stelling niet eens. De eiken parketvloer lag er bij de aankoop van de woning en werd in 2007 weer terug gelegd. Het terugbrengen van een monumentenpand in de oorspronkelijke staat vormt naar het oordeel van het Hof geen verbetering.
- 4.10. Gelet op het vorenoverwogene is het hoger beroep van de Inspecteur ongegrond. Hetgeen belanghebbende heeft gesteld met betrekking tot het vertrouwensbeginsel behoeft geen behandeling meer."
- 8.13 De rechtbank Haarlem lijkt in 2011 in een andere zaak aan de eerste twee criteria te toetsen:⁸⁶
- "4.1.2. Vaststaat dat de woning een monumentenpand is als hiervoor bedoeld en dat sprake is van een eigen woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet IB 2001.
- 4.1.3. Ingevolge artikel 6.31, derde lid, Wet IB 2001 (tekst voor 2006) – voor zover hier van belang - zijn de kosten voor monumentenpanden de op de voordelen daaruit drukkende kosten voor zover zij zijn gemaakt tot behoud van die voordelen en in hun totale omvang niet overtreffen wat gebruikelijk is. Deze wettelijke eis brengt mee dat als persoonsgebonden aftrek bij een bestaande eigen (monumenten)woning uitsluitend in aanmerking kunnen worden genomen verbouwingkosten voor zover deze strekken tot instandhouding van de woning, dat wil zeggen voor het voorkomen en opheffen van ingetreden achteruitgang en verval en voor herstel in bruikbare staat. Indien bij verbouwingswerkzaamheden zowel herstel als vernieuwing plaatsvindt, moeten de verbouwingkosten worden gesplitst in (aftrekbare) onderhoudskosten en (niet-aftrekbare) kosten voor verbetering (in zoverre heeft de jurisprudentie van de Hoge Raad onder de oude Wet op de inkomstenbelasting 1964 over de vraag wanneer sprake is van dergelijke onderhoudskosten, zijn betekenis behouden; vgl. HR 2 september 1997, nr. 32756, BNB 1997/390 en HR 10 maart 1999, nr. 34348, BNB 1999/213). Daarbij moet tot uitgangspunt worden genomen dat alleen dan van (niet-aftrekbare) kosten tot verbetering in tegenstelling tot (aftrekbare) kosten van onderhoud kan worden gesproken, wanneer het betreft kosten besteed voor werkzaamheden die dienen om aan de woning, in vergelijking met de toestand, waarin deze zich bij de stichting en mogelijke latere veranderingen bevond, een wezenlijke verandering aan te brengen, waardoor deze naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat (vgl. HR 17 maart 1954, nr. 11676, BNB 1955/140).
- 4.2. In beginsel rust op eiser de bewijslast om, tegenover de gemotiveerde betwisting door verweerder, feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken, waaruit geconcludeerd moet worden dat sprake is van onderhoudskosten in vorenbedoelde zin.
- 4.3. Eiser is daarin niet geslaagd. Alvorens in te gaan op de afzonderlijke aftrekposten, overweegt de rechtbank dat eiser behalve summier fotomateriaal geen ander bewijsmateriaal heeft

aangedragen. Eiser heeft met name geen bewijs aangeleverd waaruit de rechtbank zich een (objectief) beeld kan vormen van de onderhoudstoestand van door hem aangepakte onderdelen van de woning bij aanvang van de werkzaamheden.

(...)

Parketvloer

- 4.9. Verweerder heeft met verwijzing naar het aanvullend taxatierapport van 19 november 2008 onweersproken gesteld dat een parketvloer een vloerbedekking betreft die geen constructieve binding heeft met de woning. De kosten van € 269 voor het afschuren en opnieuw lakken van de bij de aankoop aanwezige parketvloer kunnen dan ook niet worden aangemerkt als onderhoudskosten die noodzakelijk waren voor de instandhouding van het monument.”

In bruikbare staat brengen

- 8.14 In HR *BNB* 1955/140 werd overwogen:⁸⁷

“O. dat bij de beoordeling of er sprake is van kosten van onderhoud van onroerend goed, als bedoeld in art. 14 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, welke als kosten van verwerving in mindering van de opbrengst worden toegelaten, gelet moet worden op den aard van het uitgevoerde werk;

dat uitgaven voor werkzaamheden, die dienen om een gebouw, zoals dit bij de stichting of na latere verandering bestond, in bruikbaren staat te houden en aldus achteruitgang en verval te voorkomen, zijn kosten, welke ertoe strekken om in de toekomst de opbrengst van het goed te verzekeren;

dat daarom zodanige uitgaven als kosten van onderhoud voor aftrek in aanmerking komen;

(...)

dat van vrijwel alle kosten van onderhoud kan worden gezegd, dat zij een verbetering van het betrokken pand meebrengen;

dat echter alleen dan van kosten tot verbetering in tegenstelling tot kosten van onderhoud kan worden gesproken, wanneer het betreft kosten besteed voor werkzaamheden, welke dienen om aan het gebouw, in vergelijking met den toestand, waarin het zich bij de stichting en mogelijke latere veranderingen bevond, een wezenlijke verandering aan te brengen, waardoor het naar inrichting, aard of omvang een wijziging ondergaat;”

- 8.15 Het criterium ‘in bruikbare staat houden/brengen is thans neergelegd in het derde lid van artikel 6.31 Wet IB 2001 (zie 8.1).

Vast aan de ondergrond bevestigd

- 8.16 De voor deze zaak relevante artikelen uit Boek 3 van het BW luiden:

“Artikel 3

1 Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

2 Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.

Artikel 4

1 Al hetgeen volgens verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt, is bestanddeel van die zaak.

2 Een zaak die met een hoofdzaak zodanig verbonden wordt dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken, wordt bestanddeel van de hoofdzaak.”

- 8.17 Tenzij een opstalrecht op de in artikel 3:4, lid 2, BW bedoelde zaak wordt gevestigd, wordt de zaak door natrekking eigendom van de eigenaar van de onroerende zaak.

8.18 Zie hierover ook de uitspraak van de rechtbank Haarlem (onderdeel 8.13).

8.19 *Kastelein* schreef over de aftrekbaarheid van parketvloeren:⁸⁸

“Recent kwam bij een bevriende accountant de vraag op of bij het vervangen van linoleum door parket de kosten aftrekbaar waren tot het bedrag dat vervangend linoleum gekost zou hebben. Wij hebben de vraag ontkennend beantwoord. Linoleum is roerend; vervangen door een vast parket is verbetering.⁸⁹ In dit kader is wel relevant dat een vaste parketvloer aard-, muur- en nagelvast aan het gebouw verbonden is en aldus, als bestanddeel, onderdeel gaat uitmaken van het pand (dit wordt civielrechtelijk natrekking genoemd). Het vervangen van een aangetaste, oude vaste parketvloer door een nieuwe parketvloer kan dus wel degelijk aftrekbaar zijn.⁹⁰”

8.20 *Nijkamp* schreef over het onderscheid tussen roerende en onroerende bestanddelen, in het kader van huurderslasten:⁹¹

“3 Roerende en onroerende bestanddelen

Voor het onderscheid tussen roerende en onroerende zaken verwijs ik naar de tekst van art. 3:3 BW. In art. 3:4 BW is geregeld wanneer een zaak een bestanddeel gaat vormen van een hoofdzaak. Iedere uitgave die een eigenaar ten behoeve van zijn eigen woning doet, moet betrekking hebben op een zaak die nadat het in of aan de woning is aangebracht, als een onroerend bestanddeel van de woning moet worden aangemerkt. Is het niet op basis van de verkeersopvatting, dan is het wel omdat die zaak niet uit of van de woning verwijderd kan worden zonder schade toe te brengen aan het gebouw dan wel de zaak zelf. Als een zwevende parketvloer dus uit de woning kan worden verwijderd zonder schade aan het gebouw of de vloer zelf aan te brengen, betreft het een roerende zaak die geen bestanddeel is geworden van de eigen woning en dus een consumptieve besteding vormt. Uit de tekst van het nieuwe besluit uit 2010 blijkt echter dat er een nog belangrijker onderscheid is, en wel tussen eigenaars- en huurderslasten. Alleen een uitgaaf voor een onroerende eigenaarslast mag met toepassing van renteaftrek worden gefinancierd. De vraag is dan ook wat onder een eigenaars of een huurderslast moet worden verstaan. Daarnaast rijst de vraag of de staatssecretaris dit onderscheid terecht maakt bij de beoordeling van de hypotheekrenteaftrek.

(...)

De rente op een lening die is aangegaan ter verwerving van het behang voor een eigen woning, is dus niet aftrekbaar. Ik meen dat dit ook moet gelden voor de rente op de lening die is aangegaan voor de aanschaf van de parketvloer, overigens ongeacht de wijze waarop deze in de woning wordt aangebracht. Het verlijmde behang en de verlijmde parketvloer zijn beide een onroerend bestanddeel van de woning geworden. De uitgave voor het behang (wandbedekking) maar ook de uitgave voor de parketvloer (vloerbedekking) is een uitgave die verband houdt met de inrichting¹⁵ van de woning. Naar mijn mening betekent dit dat beide uitgaven als een huurderslast getypeerd moeten worden. Beide zijn dan geen eigenaarslast.”

Geen kleine reparatie

8.21 *Van den Berg en Hoepelman* hebben samengevat hoe het begrip ‘onderhoudskosten’ nader werd ingevuld:⁹²

“In een viertal arresten uit 1999 heeft de Hoge Raad het begrip onderhoudskosten ingevuld. In de eerste plaats mogen de door de verbouwingswerkzaamheden aangebrachte wijzigingen niet zo ingrijpend zijn geweest dat er sprake is van radicale vernieuwing. De verbouwing moet de woning (i.c. de appartementen) in bruikbare staat herstellen en aldus de ingetreden achteruitgang opheffen (HR 2 december 1998, nr. 33 851, BNB 1999/24).

In de tweede plaats mogen de duur en de omvang van de werkzaamheden er niet toe leiden dat er in beginsel sprake is van een nieuwe bron van inkomen. De restauratiekosten kunnen in dit geval niet in aftrek worden gebracht (HR 27 januari 1999, nr. 33 892, BNB 1999/94).

In de derde plaats moeten de verbouwingswerkzaamheden in de regel worden gesplitst in onderhoudskosten en kosten van verbetering. Een dergelijke splitsing komt niet meer aan de orde indien de verbouwing zo radicaal is dat in wezen nieuwbouw heeft plaatsgevonden. Voor de

beantwoording van de vraag of sprake is van een zo radicale vernieuwing moet worden gezien wat er in bouwkundig opzicht is geschied. Daarbij is niet van doorslaggevend belang of bij de verbouwing zelfstandige wooneenheden ontstaan of tenietgaan, al kan dat wel enig licht werpen op de aard van de kosten (HR 10 februari 1999, nr. 34 012, BNB 1999/154 en HR 24 februari 2012, nr. 05560, V-N 2012/13.14).

Zo kan renovatie ook tot (gedeeltelijke) onderhoudskosten leiden (Hof Arnhem/Leeuwarden 3 september 2013, nr. 13/00025, ECLI:NL:GHARL:2013:6856).

Ten slotte kan het verbouwen van de oude woning in een aantal nieuwe wooneenheden zo een ingrijpende wijziging zijn, dat er sprake is van een nieuwe bron van inkomen (HR 10 maart 1999, nr. 34 348, BNB 1999/213)."

9 Beschouwing en behandeling van het middel

Inleiding

9.1 In de onderhavige zaak is aan de orde de vraag of belanghebbende de kosten van het leggen van een nieuwe parketvloer bij de bepaling van de inkomsten uit haar eigen woning (een monumentenpand) in mindering mag brengen.

9.2 Het Hof is van oordeel dat de betreffende kosten kwalificeren als zogenoemde huurderslasten en daarom niet in aftrek kunnen worden gebracht.⁹³

9.3 Belanghebbende verdedigt dat de aftrek wel mogelijk is en verwijst daarbij naar het Besluit van 7 maart 2016 (geciteerd in onderdeel 8.2).

9.4 De Staatssecretaris voert in verweer aan dat belanghebbende zich niet kan beroepen op een besluit dat pas na de dag van de zitting bij het Hof in werking is getreden. Tevens stelt hij dat onderdeel 3.3 van het Besluit dat over de kosten van een parketvloer handelt, geen goedkeuring behelst maar een weergave is van de bestaande rechtspraak.

Toepassing van beleidsbesluiten door de belastingrechter

9.5 In HR *BNB* 1990/194 (Leidraad-arrest) besliste de Hoge Raad, geparafraseerd, dat beleidsregels – onder zekere voorwaarden die nu niet ter discussie staan – als 'recht' in de zin van artikel 79 Wet RO zijn aan te merken.⁹⁴

9.6 De Hoge Raad overwoog in dat arrest tevens dat beleidsregels niet algemeen verbindende voorschriften zijn en dat de binding daaraan van het bestuursorgaan berust op de werking van een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

9.7 Daarmee is een als het ware dual karakter van de beleidsregels gegeven. Weliswaar behelzen zij 'recht', maar zij leggen eenzijdig verplichtingen op aan het bestuur en niet – in vergelijking met de wettelijke regel – ten nadele van de belanghebbende.⁹⁵ Omdat zij niet een algemeen verbindend voorschrift zijn, moet de belanghebbende, wanneer dat in zijn belang is, er zelf een beroep op doen.

9.8 Artikel 4:84 Awb brengt hierin in zoverre verandering dat de bestuursverplichting thans uit de wet volgt.⁹⁶ De vraag is of dit alleen geldt voor beleidsregels die voldoen aan de eisen van de artikelen 4:81 t/m 4:84 Awb of ook in de ruimere zin die in de fiscale rechtspraak wel aan dit begrip wordt toegekend, hetgeen ik voor het fiscale recht zou willen bepleiten.⁹⁷ Voor de onderhavige zaak is die vraag echter niet van belang.

9.9 Artikel 4:84 Awb brengt daarentegen niet een verandering in die zin dat beleidsregels nog steeds alleen aan het bestuur een verplichting opleggen.

- 9.10 In HR *BNB* 1995/293 besliste de Hoge Raad dat de (feiten)rechter een resolutie, thans besluit genaamd, niet ambtshalve mag toepassen, aangezien hij dan buiten de rechtsstrijd treedt.⁹⁸ Uitgaande van de leer dat een beroep op een resolutie verloopt door tussenkomst van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dat voor hun toepassing een feitelijk element, in dit geval vertrouwen ontleend aan een resolutie, is vereist, is deze beslissing begrijpelijk.⁹⁹
- 9.11 In de arresten HR *BNB* 2013/126 en 140 besliste de Hoge Raad echter dat de rechter een besluit ambtshalve mag, zelfs moet, toepassen zolang hij blijft binnen de rechtsstrijd.¹⁰⁰
- 9.12 Deze beslissing vloeide naar ik meen logischerwijze voort uit het gegeven dat een beleidsregel 'recht' is in de zin van artikel 79 Wet RO, en dus naar mij dunkt ook in de zin van artikel 8:69 Awb.¹⁰¹ Dit laat overigens onverlet dat een beleidsregel slechts het bestuur bindt en de rechter zich, zo nodig, ervan moet vergewissen of de beleidsregel niet ten nadele van de belanghebbende werkt (HR *BNB* 2001/361 en 347).¹⁰²
- 9.13 Uit deze arresten volgt dat de ambtshalve toepassing van beleidsregels niet per definitie (meer) betekent dat de rechter buiten de rechtsstrijd treedt.
- 9.14 Voor de Hoge Raad ligt de zaak in zoverre anders dat voor hem artikel 8:69 Awb niet geldt en hij ambtshalve buiten het kader van de in het beroepschrift aangevoerde gronden een beleidsregel kan toepassen (artikel 29e, lid 2, AWR).¹⁰³
- 9.15 De Hoge Raad paste een beleidsregel dan ook in verschillende arresten ambtshalve toe (HR *BNB* 1999/309, HR *BNB* 2001/347 en 361, HR *BNB* 2006/206).¹⁰⁴
- 9.16 Uit deze arresten volgt bovendien dat een beleidsregel na zijn inwerkingtreding kan worden toegepast op openstaande aanslagen.¹⁰⁵ HR *BNB* 1987/161 staat hieraan – gelet op HR *BNB* 2012/47 – klaarblijkelijk niet in de weg.¹⁰⁶ Ook dit past bij de rechtscheppende werking van beleidsregels (HR *BNB* 2011/24).¹⁰⁷
- 9.17 Eens te meer kan een beleidsregel in die gevallen ook worden toegepast wanneer de belanghebbende zelf daarop voor het eerst in cassatie een beroep doet (HR *BNB* 1999/169).¹⁰⁸
- Beoordeling van het middel*
- 9.18 Volgens het Besluit waarop belanghebbende zich beroept, kunnen de uitgaven voor een parketvloer worden aangemerkt als uitgaven voor een monumentenpand, mits aan enkele voorwaarden is voldaan.¹⁰⁹
- 9.19 Indien de parketvloer in het geval van belanghebbende voldoet aan de bedoelde eisen, dan komen de met de vervanging hiervan gemoeide kosten in aftrek ingevolge artikel 6.31, lid 1, Wet IB 2001 (tekst 2011).¹¹⁰
- 9.20 Uit het vorenstaande¹¹¹ volgt dat belanghebbende (ook voor het eerst in cassatie) in rechte en beroep kan doen op het onderhavige Besluit.
- 9.21 Ongeacht of de bepaling betreffende parketvloeren is bedoeld als een goedkeuring dan wel anderszins als een aanwijzing omtrent de invulling van de in de rechtspraak neergelegde normen, kan de belanghebbende verlangen dat de Inspecteur de bepaling in haar geval toepast.¹¹²
- 9.22 Voor het belastingrecht wordt ook niet betwist dat de bewindsman op grond van zijn algemene bestuursbevoegdheid contra legem besluiten kan uitvaardigen in het voordeel van belastingplichtigen.¹¹³
- 9.23 Ten overvloede merk ik op dat de in het Besluit geformuleerde criteria klaarblijkelijk zijn ontleend aan de jurisprudentie (en het eerste criterium letterlijk voortvloeit uit de wettekst),¹¹⁴ waardoor,

ongeacht de toepasbaarheid van het Besluit, aan de criteria dient te worden getoetst.¹¹⁵

9.24 Het middel slaagt in zoverre.

9.25 Te beantwoorden is nog de vraag of in het geval van belanghebbende is voldaan aan de eisen die in het Besluit voor de aftrekbaarheid van de kosten van een parketvloer worden gesteld.

9.26 Het komt mij voor dat de Hoge Raad kan beslissen dat de vaststaande feiten geen andere conclusie toelaten dan dat te dezen niet sprake is van een 'kleine reparatie' in de zin van de wetsgeschiedenis en HR *BNB* 1988/321.¹¹⁶

9.27 Voor het overige zal verwijzing moeten plaatsvinden.

10 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard en dat de zaak ter verdere behandeling en beslissing dient te worden verwezen.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ De inspecteur van de Belastingdienst, [P].

² Rb. Den Haag 8 oktober 2015, nr. AWB 15/3842, ECLI:NL:RBDHA:2015:12027, *NTFR* 2016/905 met commentaar Kastelein, *FutD* 2016/0403, *V-N* 2016/15.3.2.

³ Gerechtshof Den Haag 26 april 2016, nr. BK 15/01072, ECLI:NL:GHDHA:2016:1495, *FutD* 2016/1286 met commentaar van de Redactie, *NTFR* 2016/1792 met commentaar Kastelein, *V-N* 2016/38.1.3.

⁴ HR 5 oktober 1988, nr. 25 613, ECLI:NL:HR:1988:ZC3909, *BNB* 1988/321, *V-N* 1988/2850.22 met aantekening van de Redactie, *FED* 1988/652, *AA* 1989/217 met noot Kortmann, zie onderdeel 8.4.

⁵ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2016, nr. BLKB 2016/360M, *Stcrt.* 2016, 13309, *V-N* 2016/21.8 met aantekening van de Redactie, *NTFR* 2016/906 met commentaar van de Redactie.

⁶ HR 28 maart 1990, nr. 25 668, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, na conclusie A-G Van Soest, *BNB* 1990/194 met noot Den Boer, *V-N* 1990/1383.4 met aantekening van de Redactie, *AA* 1990/464 met noot Zwemmer, *FED* 1990/331 en 878 met noot Langereis, *AB* 1990/306 met noot F.H. Burg, *NJ* 1991/118, *WFR* 1990/535, *RvdW* 1990/77.

⁷ HR 28 juni 1995, nr. 30 281, ECLI:NL:HR:1995:BI5427, *BNB* 1995/293 met noot Niessen, *V-N* 1995/2507.21 met noot van de Redactie, *FED* 1995/614 met noot Blokland en *WFR* 1995/1017.

⁸ P.J. Wattel, 'Avanti nu ook in fiscalibus. Beleidsregels inroepbaar in cassatie', *WFR* 1990/5941, p. 698. Vgl. tevens zijn conclusie bij HR 24 september 2004, nr. 38 172, ECLI:NL:HR:2004:AN8661, *BNB* 2004/429 met noot Bijl, *NTFR* 2004/1517 met commentaar Van Nieuwenhuizen, *V-N* 2004/54.18 met aantekening van de Redactie, *WFR* 2004/1435/1, *FED* 2004/521, *FutD* 2004/1733, onderdeel 4.2.

⁹ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996, par. 2.2.3.5.

¹⁰ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Er kan zich uiteraard ook de situatie voordoen dat beide

procespartijen weet hebben van het bestaan van de relevante beleidsregel, doch het erover eens zijn deze regel buiten toepassing te laten. In deze situatie is naar mijn mening de rechter niet bevoegd de beleidsregel ambtshalve in zijn oordeel te betrekken. De rechter zou buiten de rechtsstrijd treden. Dit standpunt sluit ook aan bij de betekenis van het Leidraadarrest zelf. De Hoge Raad beoogt de uniforme uitleg van beleidsregels te waarborgen. In dit geval strijden partijen echter niet over de uitleg van de beleidsregel, maar over de uitleg van de achterliggende wettelijke bepaling zelf. Er is dan ook geen aanleiding dit ambtshalve te doen. Zie in dezelfde zin P.J. Wattel, 'Avanti nu ook in fiscalibus. Beleidsregels inroepbaar in cassatie', *WFR* 1990/5941, p. 698, die ook nog de vergelijking trekt met bepalingen van regeland recht in het burgerlijke recht. Hetzelfde geldt als alleen de belastingplichtige de beleidsregel buiten beschouwing wenst te laten. De beleidsregel bindt immers alleen de fiscus en niet de belastingplichtige. Voor het civiele procesrecht geldt vermoedelijk hetzelfde. (...)"

¹¹ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 356.

¹² De voetnoot in het origineel vermeldt: "Zie bijv. HR (...) *BNB* 1995/293. (...)".

¹³ R.E.C.M. Niessen & C.M. Bergman, *Cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2006, par. 4.4.

¹⁴ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998, DB 98/431, *V-N* 1998/8.17, waarin naar aanleiding van (onder meer) HR 28 mei 1997, nr. 28 946, *BNB* 1997/279 (in welk arrest is geoordeeld dat toepassing van het zogenoemde buitenlandertarief van art. 20b Wet LB 1964 ten aanzien van ondernemers in strijd komt met het EG-Verdrag) vooruitlopend op een voorgenomen wetwijziging was goedgekeurd dat het voornoemde tarief niet meer zou worden toegepast.

¹⁵ HR 3 februari 1999, nr. 34 001, ECLI:NL:HR:1999:AA2636, *BNB* 1999/169 met noot Van der Geld, *FED* 1999/129, *FED* 1999/227 met noot Engelen, *V-N* 1999/12.13 met aantekening van de Redactie, *PJ* 1999/45 met noot Brouwer, *WFR* 1999/183.

¹⁶ In middel IV klaagde de belanghebbende over schending van het recht, inhoudende dat na 's Hof's arrest van 9 december 1997 "het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 3 februari 1998 (...) (inmiddels) [was] (...) verschenen, waaraan belanghebbende het vertrouwen (kon) ontnemen dat ook in de onderhavige situatie art. 20b niet meer [zou worden] (...) toegepast." In zijn verzoekschrift in cassatie onderschreef de staatssecretaris dit standpunt van de belanghebbende.

¹⁷ Documentatiebrochure van de FIOD, gepubliceerd op 9 oktober 1997, *V-N* 1997/3648.1 (vraag en antwoord 1.10). "In art. [9 lid 3 UR IB 1990] is bepaald dat voor de toepassing van het levensonderhoud van kinderen tot 27 jaar de toestand op de eerste dag van het kalenderkwartaal beslissend is. Moet op die dag aan alle in art. 9 opgenomen voorwaarden worden voldaan? Voor wat betreft (...) is de eerste dag van het kwartaal beslissend. Ook de mate van onderhoud dient in beginsel per kwartaal te worden beoordeeld. Als de onderhoudsplicht het gehele jaar heeft bestaan hoeft evenwel geen betekenis te worden toegekend aan de omstandigheid dat in het ene kwartaal minder en in het andere kwartaal meer is bijgedragen. Dit betekent dat als op jaarbasis ten minste (...) is bijgedragen, de aftrek over het gehele jaar kan worden verleend. Vergelijk Hof Amsterdam (...) 26 maart 1987 (*Infobulletin* 1987/507)."

¹⁸ HR 14 april 1999, nr. 34 359, *BNB* 1999/309 met noot Zwemmer, *FED* 1999/344 met noot Poelmann, *V-N* 1999/20.10 met aantekening van de Redactie, *WFR* 1999/520.

¹⁹ *FED* 1999/344.

²⁰ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 januari 1999, AFZ98/4212, *Stcrt.* 1999, 6, *V-N* 1999/7.6. In par. 24 lid 2 werd bepaald, dat indien wegens grove schuld of opzet niet of niet tijdig betalingen van aangiftebelastingen zijn gedaan over tijdvakken en tijdstippen die eindigen vóór 1 januari 1998, terwijl na 1 januari 1998 vrijwillig verbetering heeft plaatsgevonden, een strafmaat van 5 procent van de verschuldigde belasting wordt aangehouden.

²¹ HR 14 juni 2000, nr. 35 312, ECLI:NL:HR:2000:AA6206, *BNB* 2000/300, *WFR* 2000/961, *NTFR* 2000/883 met commentaar Van de Merwe, *V-N* 2000/28.5 met aantekening van de Redactie.

²² *NTFR* 2000/883.

²³ *V-N* 2000/28.5.

²⁴ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 januari 2001, nr. CPP2000/1835, *V-N*

2001/11.27 met aantekening van de Redactie, *NtFR* 2001/309. Onder het kopje 'Inwerkingtreding en overgangsbepaling' werd vermeld: "Dit besluit treedt heden in werking. Ten aanzien van openstaande naheffingsaanslagen die betrekking hebben op auto's waarbij zijruiten in de laadruimte zijn aangebracht kan (met inachtneming van de lijn uit de uitspraak van het Hof Amsterdam kenmerk P99/03285) de mogelijkheid tot herstel worden aangeboden. Op onherroepelijk vaststaande naheffingsaanslagen wordt, gelet op het bepaalde paragraaf 9 van het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735 (...) niet teruggekomen."

²⁵ HR 10 augustus 2001, nr. 36 317, ECLI:NL:HR:2001:AB3226, *BNB* 2001/361, *NtFR* 2001/1182 met commentaar Schellekens, *V-N* 2001/61.27 met aantekening van de Redactie, *WFR* 2001/1125, gewezen op het beroep in cassatie van de belanghebbende tegen de uitspraak van gerechtshof Arnhem van 22 mei 2000, betreffende een naheffingsaanslag in de belasting van personenauto's en motorrijwielen, ter zake waarvan het tot belastingheffing aanleiding gevende feit zich op 11 augustus 1994 had voorgedaan. Vgl. tevens – met betrekking tot hetzelfde besluit van de staatssecretaris – HR 24 juli 2001, nr. 36 245, ECLI:NL:HR:2001:AB2777, *BNB* 2001/347, *NtFR* 2001/1092 met commentaar Schellekens, *V-N* 2002/50.25 met aantekening van de Redactie, *FED* 2001/457, *WFR* 2001/1076, *FutD* 2001/1456, waarin de Hoge Raad in r.o. 3.6 op grond van eenzelfde overweging tot de conclusie kwam dat die belanghebbende "deel uitmaakte van een organisatie die tot oogmerk had het plegen van diefstallen van auto's en het helen van auto's alsmede het plegen van merkvervalsing met betrekking tot chassisnummers [en] Aangenomen moet worden dat hij uit dien hoofde bekend was met de toepassing van de Wet en mitsdien niet in de termen viel voor toepassing van de in meerbedoeld Besluit omschreven gedragslijn."

²⁶ *V-N* 2001/61.27.

²⁷ HR 10 februari 2006, nr. 39 879, ECLI:NL:HR:2006:AV1372, *BNB* 2006/206 met noot Spek, *FED* 2006/49 met noot Dutmer, *NtFR* 2006/243 met commentaar Ligthart, *V-N* 2006/11.12 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2006/0272, gewezen op het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van gerechtshof Amsterdam van 6 juni 2003, betreffende een aanslag IB/PVV, aan de belanghebbende opgelegd voor het jaar 2000.

²⁸ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 oktober 2005, nr. CPP2005/2073M, *V-N* 2005/52.10.

²⁹ *FED* 2006/49.

³⁰ *NtFR* 2006/854.

³¹ HR 29 oktober 2010, nr. 43 761bis, ECLI:NL:HR:2010:BN0666, na conclusie A-G Wattel, *BNB* 2011/24 met noot Kavelaars, *NtFR* 2010/2622 met commentaar Nijkeuter, *V-N* 2010/63.18 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2010/2498 met commentaar van de Redactie, gewezen op het beroep in cassatie van de belanghebbende tegen de uitspraak van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 9 november 2006, na beantwoording door het Hof van Justitie EG in de verzochte prejudiciële beslissing van 18 maart 2010 van de door de Hoge Raad in zijn arrest van 12 september 2008 gestelde vraag, betreffende een aanslag IB/PVV, opgelegd aan de belanghebbende voor het jaar 2001.

³² Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2010, nr. DGB2010/2574M, *Stcrt.* 2010, 8449, *BNB* 2010/276, *NtFR* 2010/1454 met commentaar van de Redactie, waarin werd ingegaan op de gevolgen van het arrest Gielen van het Hof van Justitie EU, in welk arrest (onder meer) is geoordeeld dat voor de berekening van het uren criterium ook de in het buitenland bestede uren moeten meetellen.

³³ HR 12 april 2013, nr. 12/03956, ECLI:NL:HR:2013:BZ6831, *BNB* 2013/126, *NtFR* 2013/909 met commentaar Den Ouden, *V-N* 2013/18.6 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2013/0980 met commentaar van de Redactie, *NJB* 2013/906.

³⁴ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 9 december 2008, nr. CPP2008/2635M, *Stcrt.* 2008, 253, *BNB* 2009/59, *NtFR* 2009/4.

³⁵ *NtFR* 2013/909.

³⁶ HR 15 maart 2013, nr. 12/00097, ECLI:NL:HR:2013:BY6057, na conclusie A-G Niessen, *BNB* 2013/140 met noot Pechler, *NtFR* 2013/643 met commentaar Hendriks, *V-N* 2013/2.8 met aantekening van de

Redactie, *V-N* 2013/16.4 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2013/0722 met commentaar van de Redactie.

³⁷ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 maart 1984, *Stcrt.* 1984, 65, waarin 1 april 1984 als datum van inwerkingtreding is genoemd.

³⁸ *BNB* 2013/140.

³⁹ *NTFR* 2013/643.

⁴⁰ R. den Ouden, 'Ambtshalve toepassing van beleidsregels door de belastingrechter: (definitief) een nieuwe koers?', *WFR* 2002/6467, par. 2.3 en 4.

⁴¹ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Ik beperk mij (...) tot het arrest van 10 augustus 2001."

⁴² De voetnoot in het origineel vermeldt: "De in de herstelresolutie opgenomen goedkeuring geldt niet voor degene die het voertuig feitelijk tot zijn beschikking heeft, uit hoofde van zijn functie of de door hem ontplooidde activiteiten (bijvoorbeeld een autohandelaar) bekend was of bekend behoorde te zijn met de toepassing van de Wet BPM 1992."

⁴³ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Zie onder meer overweging 6.4.1 van de uitspraak van het hof."

⁴⁴ R.E.C.M. Niessen & C.M. Bergman, *Cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2006, par. 4.4.

⁴⁵ M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, par. 2.4.2.2.

⁴⁶ De voetnoot in het origineel vermeldt: "HR 28 juni 1995, *BNB* 1995/293, casseerde de uitspraak van een hof omdat het hof een beleidsregel ambtshalve had toegepast."

⁴⁷ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Als de beleidsregel eerst in de cassatiefase tot stand is gekomen, kan daarop uiteraard voor de feitenrechter geen beroep worden gedaan. HR 3 februari 1999, *BNB* 1999/169, honoreerde een beroep op een dergelijke beleidsregel, nadat daarop voor het eerst in cassatie een beroep was gedaan."

⁴⁸ De voetnoot in het origineel vermeldt: "HR 14 april 1999, *BNB* 1999/309, HR 24 juli 2001, *BNB* 2001/347, HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/361, HR 10 februari 2006, *BNB* 2006/206, en HR 29 oktober 2010, *BNB* 2011/24. Afgezien van het arrest van 14 april 1999 waren dit allemaal gevallen waarin de beleidsregel tot stand was gekomen ná de uitspraak waartegen het cassatieberoep gericht was (vgl. de vorige noot). Zie over deze problematiek R. den Ouden, 'Ambtshalve toepassing van beleidsregels door de belastingrechter: (definitief) een nieuwe koers?', *WFR* 2002/6467, p. 182 e.v."

⁴⁹ De voetnoot in het origineel vermeldt: "In die zin L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake Rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2009, p. 15, R.H. Happé e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 368, Ch.J. Langereis & I. de Roos, *Procesrecht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2010, p. 278, en de conclusie van A-G Wattel in *BNB* 2004/429."

⁵⁰ Conclusie A-G Wattel 22 oktober 2003, nr. 38 172, ECLI:NL:PHR:2004:AN8661.

⁵¹ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Deze titel is onderdeel van de derde tranche Algemene wet bestuursrecht (Wet van 20 juni 1996, *Stb.* 1996, 333)."

⁵² De voetnoot in het origineel vermeldt: "H.E. Bröring, *Beleidsregels*, Deventer: Kluwer 1998, p. 121."

⁵³ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Bedoeld zal zijn art. 8:69; PJW."

⁵⁴ De voetnoot in het origineel vermeldt: "H.E. Bröring, *Beleidsregels*, Deventer: Kluwer 1998, p. 124-125."

⁵⁵ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 439-440.

⁵⁶ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Anders: L.A. De Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2004 p. 14 en 101, H.E. Bröring, *Beleidsregels*, Deventer: Kluwer 1998, p. 124-125, en de conclusie van A-G Overgaauw in *BNB* 2006/113."

⁵⁷ L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, par. 2.2.2.2.3 en 6.1.5.

⁵⁸ De voetnoot in het origineel vermeldt: "HR 13 juni 2003, *BNB* 2003/295, r.o. 3.4, inzake standaardvoorwaarden fiscale eenheid (art. 15 Wet Vpb 1969)."

- ⁵⁹ De voetnoot in het origineel vermeldt: "HR 28 maart 1990, *BNB* 1990/194, r.o. 4.6. HR 12 april 2013, *BNB* 2013/126, lijkt tóch binding op grond van het vertrouwensbeginsel aan te nemen."
- ⁶⁰ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Zie voor dit een en ander *Kamerstukken II* 1993/94, 23700, 3, p. 124 (MvT)."
- ⁶¹ De voetnoot in het origineel vermeldt: "R.H. Happé e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2013, p. 63."
- ⁶² De voetnoot in het origineel vermeldt: "'Door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast.'"
- ⁶³ Happé e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2013, par. 4.4.
- ⁶⁴ De voetnoot in het origineel vermeldt: "*Kamerstukken II* 1993/94, 23700, 3, p. 109 en 124 (MvT)."
- ⁶⁵ De voetnoot in het origineel vermeldt: "Aldus *Kamerstukken II* 1993/94, 23700, 3, p. 124 (MvT). (...)"
- ⁶⁶ De voetnoot in het origineel vermeldt: "L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 15-16."
- ⁶⁷ Vgl. HR 10 november 2006, nr. 42 745, ECLI:NL:HR:2006:AZ1839, *BNB* 2007/159 met noot Happé, *NTRF* 2007/1592 met commentaar Fase, *FED* 2006/126 met noot Jansen, *V-N* 2006/60.2 met commentaar van de Redactie, *FutD* 2006/2035 met commentaar van de Redactie.
- ⁶⁸ HR 18 februari 1987, nr. 23 581, ECLI:NL:HR:1987:AW7750, *BNB* 1987/161 met noot Scheltens, *FED* 1987/120, *V-N* 1987/622.9 met commentaar van de Redactie; HR 17 februari 1988, nr. 24 275, ECLI:NL:HR:1988:ZC3766, na conclusie A-G Van Soest, *BNB* 1988/147 met noot Reugebrink, *FED* 1988/151, *FED* 1988/256 met noot De Moor, *V-N* 1988/768.43 met aantekening van de Redactie; HR 12 juni 1991, nr. 26 485, ECLI:NL:HR:1991:ZC4620, *BNB* 1991/244 met noot Scheltens, *FED* 1991/519, *V-N* 1991/1894.6 met commentaar van de Redactie.
- ⁶⁹ HR 10 februari 1993, nr. 28 771, ECLI:NL:HR:1993:ZC5255, na conclusie A-G Van Soest, *BNB* 1993/123 met noot Wattel, *FED* 1993/153, *FED* 1994/401 met noot Jacobs, *V-N* 1993/697.5, *WFR* 1993/304; HR 10 februari 1993, nr. 27 813, ECLI:NL:HR:1993:ZC5251, na conclusie A-G Van Soest, *BNB* 1993/138 met noot Den Boer, *FED* 1993/172, *FED* 1994/400 met noot Jacobs, *V-N* 1993/822.3 met aantekening van de Redactie, *WFR* 1993/346.
- ⁷⁰ HR 16 december 2011, nr. 10/03182, ECLI:NL:HR:2011:BU8238, *BNB* 2012/47 met noot Snoijink, *NTRF* 2012/45 met commentaar Rolleman, *V-N* 2011/67.14 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2011/3085 met commentaar van de Redactie.
- ⁷¹ Conclusie A-G Wattel 6 augustus 2015, nr. 15/00194, ECLI:NL:PHR:2015:1697, onderdelen 8.13-8.15.
- ⁷² L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2015, par. 6.2.1.7.
- ⁷³ Conclusie A-G Van Hilten 14 december 2009, nr. 09/01901, ECLI:NL:PHR:2010:BL5614.
- ⁷⁴ N.H.A. Gorissen, *Gewekt vertrouwen in Europees perspectief* (diss. Maastricht), Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2008, par. 2.12.4.
- ⁷⁵ J. den Boer, R.J. Koopman & P.J. Wattel, *Algemeen belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999, p. 12.
- ⁷⁶ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996, par. 2.2.4.1.
- ⁷⁷ Zie onder meer onderdeel 7.11 en 7.13.
- ⁷⁸ Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 maart 2016, nr. BLKB 2016/360M, *Stcrt.* 2016, 13309, *V-N* 2016/21.8 met aantekening van de Redactie, *NTRF* 2016/906 met commentaar van de Redactie.
- ⁷⁹ Bedoeld zal zijn: ECLI:NL:HR:1988:ZC3909.
- ⁸⁰ Bedoeld zal zijn: ECLI:NL:HR:1988:ZC3909.

⁸¹ NTFR 2016/906.

⁸² HR 5 oktober 1988, nr. 25 613, ECLI:NL:HR:1988:ZC3909, *BNB* 1988/321, *V-N* 1988/2850.22 met aantekening van de Redactie, *FED* 1988/652, *AA* 1989/217 met noot Kortmann.

⁸³ HR 4 januari 1995, nr. 29 511, na conclusie A-G Van Soest, ECLI:NL:HR:1995:AA3046, *BNB* 1995/62 met noot Van Dijck, *V-N* 1995/402,12 met noot van de Redactie, *FED* 1995/54 en *WFR* 1995/87,2. De A-G besprak in zijn conclusie voor het arrest een aantal arresten met betrekking tot de invulling van de term 'huurderslast'.

⁸⁴ F. van der Hoek, commentaar op artikel 7:240 BW, in: *Tekst & Commentaar Huurrecht*, Deventer: Kluwer 2016 (boek en online).

⁸⁵ Gerechtshof Den Haag 25 november 2011, nr. 11/00271, ECLI:NL:GHSGR:2011:BV7550, *V-N* 2012/20.17 met noot van de Redactie.

⁸⁶ Rb. Haarlem 18 juli 2011, nr. 10/4214, ECLI:NL:RBHAA:2011:BR2485.

⁸⁷ HR 17 maart 1954, nr. 11/ 676, ECLI:NL:HR:1954:AY2422, *BNB* 1955/140 met noot Van Soest.

⁸⁸ M.E. Kastelein, 'Over fiscale natrekking en andere monumentale onzin', *NTFR* 2010/2599.

⁸⁹ Voetnoot in origineel: "Hof Leeuwarden 21 april 1995, nr. 93/1068, *V-N* 1995/2880."

⁹⁰ Voetnoot in origineel: "Hof Arnhem 16 maart 1972, nr. 513/1971, *WFR* 1972/641, nr. 5095; zie ook Hof Den Bosch 3 oktober 2007, nr. 05/00212, *NTFR* 2008/77, *V-N* 2008/9.5, r.o. 4.9."

⁹¹ H.K. Nijkamp, 'Huurderslasten en de hypotheekrenteaftrek', *WFR* 2013/886.

⁹² J.E. van den Berg, met medewerking van E.G. Hoepelman, *De eigen woning*, Deventer: Kluwer 2013, p. 257-258.

⁹³ Zie de onderdelen 3.3-3.8.

⁹⁴ Zie onderdeel 5.1.

⁹⁵ Vgl. Wattel (onderdeel 5.3).

⁹⁶ Zie onderdeel 6.3.

⁹⁷ Vgl. de onderdelen 6.25-6.27.

⁹⁸ Zie onderdeel 5.2.

⁹⁹ Vgl. de onderdelen 5.4-5.6.

¹⁰⁰ Zie de onderdelen 6.17 en 6.19.

¹⁰¹ Zie onderdeel 6.3 en vgl. de onderdelen 6.25-6.28.

¹⁰² Zie onderdeel 6.10 en vgl. onderdeel 6.11. In zoverre wordt tevens recht gedaan aan ABRvS 25 februari 2004, *AB* 2004/286.

¹⁰³ Vgl. Wattel (onderdeel 6.25).

¹⁰⁴ Zie de onderdelen 6.5, 6.10 en 6-12.

¹⁰⁵ Zie onderdeel 7.2.

¹⁰⁶ Vgl. de onderdelen 7.4 en 7.7-7.8.

¹⁰⁷ Zie onderdeel 6.15.

¹⁰⁸ Zie onderdeel 6.4.

¹⁰⁹ Zie onderdeel 8.2.

¹¹⁰ Zie onderdeel 8.1.

¹¹¹ Zie onderdelen 9.11-9.17.

¹¹² Zie P.G.M. Jansen, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: SDU 2013, p. 63.

¹¹³ Vgl. P.G.M. Jansen, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: SDU 2013, p. 62.

¹¹⁴ Zie onderdeel 8.

¹¹⁵ Het verweerschrift in cassatie houdt in, p. 2: "De passage die ziet op de parketvloeren is een

interpretatie van de wettelijke regeling en bevat, anders dan in de twee voorgaande passages en anders dan belanghebbende stelt, geen goedkeuring.”

¹¹⁶ Zie onderdeel 8.4.
