

ECLI:NL:PHR:2022:804

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	25-08-2022
Datum publicatie	09-09-2022
Zaaknummer	22/01432
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2023:141
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	<p>A-G Niessen heeft naar aanleiding van geschillen inzake de vermogensrendementsheffing een conclusie genomen over de vraag of, en zo ja, wanneer een feitenrechter gehouden is om de gevolgen van de collectieve uitspraak op bezwaar in zijn oordeel te betrekken bij behandeling van de individuele bezwaren in (hoger) beroep.</p> <p>Aan belanghebbende zijn voor de jaren 2015 tot en met 2018 aanslagen IB/PVV opgelegd naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van respectievelijk 15.475 (2015), 16.246 (2016), 17.018 (2017) en 13.754 (2018).</p> <p>Belanghebbende en haar partner hebben bezwaar gemaakt tegen de aanslagen IB/PVV 2015 tot en met 2018. De bezwaarschriften voor 2015 en 2016 vallen onder verschillende massale bezwaarprocedures waarop collectief uitspraak op bezwaar is gedaan. Op verzoek van belanghebbende zijn vervangende individuele uitspraken op bezwaar gedaan. De bezwaren voor de jaren 2017 en 2018 zijn gesplitst in een gedeelte waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt, en een gedeelte dat betrekking heeft op individueel bezwaar.</p> <p>Voor zowel de Rechtbank als het Hof was in geschil of de belastingheffing ter zake van het inkomen uit sparen en beleggen voor belanghebbende in de jaren 2015 tot en met 2018 geoorloofd is. Het Hof heeft kort gezegd geoordeeld dat voor de jaren 2015 tot en met 2018 gelet op de financiële situatie van belanghebbende en haar partner geen sprake was van een individuele en buitensporige last.</p> <p>In cassatie voert belanghebbende verschillende klachten aan. De A-G begrijpt de eerste klacht van belanghebbende zo dat deze ziet op (i) de kwalificatie als belastingplichtige, (ii) de bevoegdheid van het Hof, en (iii) de geldigheid van de Nederlandse (belasting)wetgeving. De tweede klacht betoogt dat de aanslagen IB/PVV te hoog zijn vastgesteld en dat voor alle jaren rechtsherstel moet worden geboden op basis van het arrest van 24 december 2021.</p> <p>Voor zover belanghebbende klaagt over de aan haar opgelegde aanslagen IB/PVV voor de jaren 2015 tot en met 2018, zijn de oordelen van het Hof volgens de A-G in overeenstemming met de voor die jaren gewezen rechtspraak van de Hoge Raad en voor het overige niet feitelijk en onbegrijpelijk. Hoewel het Hof geen rekening had kunnen houden met de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022, is de uitkomst van de uitspraak van het Hof wel daarmee in overeenstemming. Deze klachten kunnen derhalve niet tot cassatie leiden. De overige klachten zijn manifest ongegrond en behoeven om die reden op grond van art. 81 Wet RO geen motivering.</p> <p>De A-G gaat ten overvloede in op de vraag of, en zo ja, wanneer de feitenrechter gehouden is om rekening te houden met de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022. Die nuancering houdt in dat de feitenrechter mede om redenen van proceseconomie in zaken waarin een splitsing is gemaakt tussen de bezwaren die vallen onder het massaal bezwaar en de individuele bezwaren, de gevolgen van de collectieve uitspraak op bezwaar in zijn oordeel kan betrekken bij de behandeling van het (hoger) beroep dat betrekking heeft op het individuele bezwaar. Deze vraag kan zich voordoen in situaties waarin:</p> <p>(i) de behandeling ter zitting bij de feitenrechter heeft plaatsgevonden vóór het arrest van 20 mei 2022, maar de uitspraak door de feitenrechter is gedaan na het arrest van 20 mei 2022, waarbij geen rekening is gehouden met de oordelen uit dit arrest,</p> <p>(ii) zowel de behandeling ter zitting van de feitenrechter als de uitspraak plaats heeft gevonden respectievelijk gedaan is nadat het arrest van 20 mei 2022 is gewezen, waarbij geen rekening is gehouden met de oordelen uit dit arrest, en</p> <p>(iii) belastingplichtigen nadat op grond van de collectieve uitspraak op massaal bezwaar rechtsherstel is geboden, verzoeken om ambtshalve vermindering en na</p>

afwijzing daarvan, in beroep gaan.

De A-G meent dat het antwoord op de vraag of in die situaties de betreffende feitenrechter gehouden is om rekening te houden met de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022, afhangt van (i) de uitlegging van de zinsnede "bij de behandeling van het (hoger) beroep", en (ii) de vraag of de feitenrechter gehouden is om de nuancering van het arrest van 20 mei 2022 toe te passen.

Met betrekking tot de eerste vraag leidt de A-G uit de systematiek van de Awb af dat de uitspraak onderdeel uitmaakt van de behandeling van het (hoger) beroep. Dit brengt volgens de A-G mee dat op grond van het arrest van 20 mei 2022 de feitenrechter de gevolgen van de collectieve uitspraak op bezwaar dus nog tot en met het doen van uitspraak kan meenemen in zijn beoordeling.

Voor het antwoord op de tweede vraag analyseert de A-G de verschillende betekenissen van het woord kunnen. Naast de feitelijke definitie, heeft het woord volgens de A-G ook een meer juridische (al dan niet dwingende) betekenis. De A-G meent dat voor de betekenis in het onderhavige geval gekeken dient te worden naar de bredere context waarin het woord is gebruikt en de rol van de Hoge Raad als cassatierechter. Op basis van die context concludeert de A-G dat de feitenrechter bij het doen van de uitspraak gehouden is om rekening te houden met de overwegingen uit het arrest van 20 mei 2022.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl
 NLF 2022/1889
 NTFR 2022/3279
 Veditax (FutD) 2022090902
 FutD 2022-2469

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 22/01432

Datum 25 augustus 2022

Belastingkamer III

Onderwerp/tijdvak Inkomstenbelasting 2015 - 2018

Nr. Gerechtshof 20/00631, 20/00632, 20/00633, 20/00634

Nr. Rechtbank HAA 19/3810, 20/978, 20/980, 20/982

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

[X]

tegen

de Staatssecretaris van Financiën

A-G Niessen heeft naar aanleiding van geschillen inzake de vermogensrendementsheffing een conclusie genomen over de vraag of, en zo ja, wanneer een feitenrechter gehouden is om de gevolgen van de collectieve uitspraak op bezwaar in zijn oordeel te betrekken bij behandeling van de individuele bezwaren in (hoger) beroep.

1 Inleiding

- 1.1 Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) zijn voor de jaren 2015 tot en met 2018 aanslagen IB/PVV1 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van respectievelijk 7.480 (2015), 7.620 (2016), 7.672 (2017) en 7.695 (2018). Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen deze aanslagen bij de Inspecteur².
- 1.2 De bezwaren van belanghebbende betreffen onder meer de vraag of kort gezegd de forfaitaire vermogensrendementsheffing in de jaren 2015 tot en met 2018 op *stelselniveau* in strijd is met artikel 1 EP3 of artikel 14 EVRM. Voor zover deze bezwaren die vraag betreffen voor de jaren 2017 en 2018, zijn zij aangemerkt als massaal bezwaar volgens artikel 25c AWR^{4,5}
- 1.3 De Inspecteur heeft het bezwaar dat betrekking heeft op de individuele buitensporige last bij uitspraken op bezwaar afgewezen.
- 1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraken van de Inspecteur beroep ingesteld bij de Rechtbank⁶. De Rechtbank heeft die beroepen ongegrond verklaard bij in één geschrift vervatte uitspraken.⁷
- 1.5 Tegen die uitspraken van de Rechtbank heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof⁸. Het Hof heeft die beroepen ongegrond verklaard bij in één geschrift vervatte uitspraken.⁹
- 1.6 Belanghebbende heeft tijdig en regelmatig beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraken van het Hof. De Staatssecretaris¹⁰ heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft hierop gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft laten weten niet te zullen dupliceren.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

- 2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld. Belanghebbende is de fiscaal partner van [B]. In 2015 genoot belanghebbendes fiscaal partner een WW-uitkering van 17.485, een uitkering van 7.240 op grond van de Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (WIA) en een arbeidsongeschiktheidsuitkering van het Bedrijfspensioenfonds [A] van 4.042.
- 2.2 In 2016 genoot belanghebbendes fiscaal partner een WW-uitkering van 4.574 en een WIA-uitkering van 18.625. In 2017 en 2018 bestonden de inkomsten uit vroegere dienstbetrekking van belanghebbendes partner uitsluitend uit WIA-uitkeringen (respectievelijk 22.892 en 23.297).
- 2.3 Belanghebbende genoot in de jaren 2015 tot en met 2018 geen inkomsten uit (vroegere) dienstbetrekking.
- 2.4 Belanghebbende en haar partner zijn eigenaar van een woonark, welke volgens opgave van belanghebbende een waarde heeft van 197.000. Er is geen hypothecaire schuld. Belanghebbende en haar partner beschikken over bank en spaartegoeden, waarover zij rente ontvangen, alsmede een

beleggingsportefeuille.

- 2.5 De Inspecteur heeft de aanslagen IB/PVV 2015 tot en met 2018 conform de aangiften opgelegd. Belanghebbende en haar partner hebben de grondslag van het voordeel uit sparen en beleggen over elkaar verdeeld.
- 2.6 Indien aan de aanslagen van belanghebbende en haar partner ontleende gegevens over het inkomen en de verschuldigde belasting worden aangevuld met gegevens over de (volgens het jaar waarin deze door de bank worden bijgeschreven) door belanghebbende en haar partner ontvangen inkomsten over hun box 3-vermogen, gegevens over de bijstandsnorm voor gehuwden jonger dan pensioengerechtigde leeftijd zonder kostedelende medebewoners en gegevens over de gezamenlijke heffing over box 3, dan leidt dit tot het volgende overzicht:11

	2015	2016	2017	2018
Daadwerkelijk ontvangen rente	7.409	4.827	2.177	572
Belastbaar inkomen box 1	28.551	22.983	22.892	23.297
Bank en spaartegoeden	587.531	611.660	609.248	590.136
Aandelen en opties	29.028	33.867	33.888	41.435
Belastbaar inkomen box 1 + ontvangen rente	36.176	27.810	25.069	23.869
Belastbaar inkomen box 1 + ontvangen rente, minus ph en de ib over box 1 en box 3, na heffingskortingen	22.696 = 36.176 13.480	16.516 = 27.810 11.294	13.543 = 25.069 (47 + 11.479)	13.212 = 23.869 10.657
Bijstandsnorm (afgerond)	16.471 = 12 x 1.371,62	16.675 = 12 x 1.389,57	16.848 = 12 x 1.403,98	17.008 = 12 x 1.417,32
Gezamenlijke box 3 heffing voor heffingskortingen	6.886	7.159	7.406	6.434

- 2.7 Belanghebbende en haar partner hebben bezwaar gemaakt tegen de aanslagen IB/PVV voor de jaren 2015 tot en met 2018. De bezwaarschriften tegen de aanslagen IB/PVV 2015 en 2016 vallen onder verschillende massale bezwaarprocedures waarop collectief uitspraak op bezwaar is gedaan. Op verzoek van belanghebbende zijn vervangende individuele uitspraken op bezwaar gedaan waartegen belanghebbende beroep heeft ingesteld.
- 2.8 De Inspecteur heeft de bezwaren van belanghebbende ten aanzien van de aanslagen IB/PVV 2017 en 2018 gesplitst in een gedeelte waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt en een gedeelte dat betrekking heeft op individueel bezwaar. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar beslist op de individuele bezwaren.

Rechtbank Noord-Holland

- 2.9 Voor zowel de Rechtbank als het Hof was in geschil of de belastingheffing ter zake van het inkomen uit sparen en beleggen voor belanghebbende in de jaren 2015 tot en met 2018 geoorloofd is.
- 2.10 De Rechtbank heeft vooropgesteld dat de vraag of de vermogensrendementsheffing in 2017 en 2018 op regelniveau in strijd is met art. 1 EP en art. 14 EVRM niet aan de orde kan komen. Deze rechtsvraag zal in de massaal bezwaarprocedure moeten worden beantwoord.
- 2.11 Naar het oordeel van de Rechtbank is de box 3-heffing voor 2015 en 2016 op stelselniveau in strijd met art. 1 EP. Onder verwijzing naar eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad, oordeelt de Rechtbank vervolgens dat de rechter wegens schending van art. 1 EP de aanslag kan verminderen indien sprake is van een individuele en buitensporige last.
- 2.12 De Rechtbank ziet gelet op het beoordelingskader van de Hoge Raad, ondanks de zeer hoge belastingdruk en het feit dat belanghebbende en haar partner hebben ingeteerd op het vermogen, geen mogelijkheid om belanghebbende tegemoet te komen. Gelet op de inkomens- en vermogenspositie van belanghebbende en haar partner in de onderhavige jaren, is de box 3-heffing naar het oordeel van de Rechtbank niet van een dergelijk omvang dat die heffing als een individuele en buitensporige last kwalificeert.

Gerechtshof Amsterdam

Stelselniveau

2.13 Voor de jaren 2015 en 2016 heeft het Hof onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 14 juni 2019 geoordeeld dat zich een schending van art. 1 EP op stelselniveau voordoet indien het nominaal zonder (veel) risicos haalbare rendement lager is dan 1,2%. Gelet op de terughoudendheid die de rechter ten opzichte van de wetgever past op het punt van het bieden van rechtsherstel, kan volgens het Hof een (eventuele) strijdigheid van de vermogensrendementsheffing met art. 1 EP niet tot vernietiging of verlaging van de aanslag IB/PVV leiden. Naar het oordeel van het Hof geldt ook op grond van HR 2 juli 2021 dat de klacht van belanghebbende dat de vermogensrendementsheffing voor de jaren 2015 en 2016 op stelselniveau in strijd is met art. 1 EP niet tot een vernietiging of vermindering van de aanslag kan leiden.

2.14 Voor de jaren 2017 en 2018 kan volgens het Hof gelet op de splitsing van het bezwaar in een deel dat betrekking heeft op de rechtsvraag die onderdeel is van de massaalbezwaarprocedure en een ander deel dat daar geen onderdeel van uitmaakt in de onderhavige procedure uitsluitend het andere bezwaar aan de orde komen. Het Hof gaat dan ook voorbij aan de bezwaren voor de jaren 2017 en 2018 voor zover deze betrekking hebben op de rechtsvraag uit de massaalbezwaarprocedure.

Individuele en buitensporige last

2.15 Onder verwijzing naar HR *BNB* 2018/13712, HR *BNB* 2020/14013 en HR *BNB* 2021/14914, oordeelt het Hof dat bij de beoordeling van de aanwezigheid van een individuele en buitensporige last de gevolgen van de vermogensrendementsheffing moeten worden gezien in samenhang met de gehele financiële situatie van belanghebbende. Bij de financiële gegevens uit de in onderdeel 2.6 opgenomen tabel gaat het Hof anders dan belanghebbende heeft gesteld ter zake van de daadwerkelijk ontvangen rente uit van de bedragen in de jaren waarin deze volgens de bank zijn bijgeschreven. Eerst door middel van die bijschrijving heeft belanghebbende volgens het Hof feitelijk de beschikking over de rentebedragen gekregen, ook al hebben die bedragen betrekking op het voorafgaande jaar. Het Hof is het met de Rechtbank eens dat het hiermee verband houdende timingverschil niet van beslissende invloed is op de vraag of zich ten aanzien van belanghebbende een individuele en buitensporige last voordoet.

2.16 Nu volgens het Hof het werkelijke rendement voor het jaar 2015 van belanghebbende hoger is dan de vermogensrendementsheffing, doet zich in dit jaar naar het oordeel van het Hof ten aanzien van belanghebbende niet een individuele en buitensporige last voor. Ook anderszins zijn volgens het Hof geen specifieke omstandigheden aannemelijk geworden waardoor de box 3-heffing voor belanghebbende een last zou kunnen vormen die zich sterker doet voelen dan in het algemeen en waardoor belanghebbende wordt geconfronteerd met een buitensporige last. Dit is volgens het Hof wat betreft de omvang van het werkelijke rendement vergeleken met de vermogensrendementsheffing anders voor het jaar 2016. Zo staat in 2016 tegenover een vermogensrendementsheffing van 7.159 een werkelijk rendement van 4.827. Naar het oordeel van het Hof is voor het jaar 2016 in geringe mate voldaan aan het criterium uit HR *BNB* 2021/149 dat belanghebbende moet interen op haar vermogen. Het Hof is daarbij voor het uitgavepatroon van belanghebbende uitgegaan van de bijstandsnorm. Deze bedraagt in 2016 voor gehuwden onder de pensioengerechtigde leeftijd 16.675, terwijl het netto gezamenlijk inkomen van 16.516 bedraagt in het jaar 2016. Aan deze overschrijding van 159 draagt de vermogensrendementsheffing in 2016 volgens het Hof voor 7.159 bij.

2.17 In de jaren 2017 en 2018 doet zich volgens het Hof een voor belanghebbende omvangrijker negatief verschil voor van het besteedbaar inkomen ten opzichte van de bijstandsnorm. Daarnaast geldt voor de jaren 2017 en 2018 dat belanghebbende over een eigen woning beschikt, en naast de bank en spaartegoeden over aandelen en opties van 33.888 respectievelijk 41.435 beschikt. Indien deze omstandigheden mee in aanmerking worden genomen, is het Hof van oordeel dat de vermogensrendementsheffing ten aanzien van belanghebbende ook voor de jaren 2017 en 2018 niet tot een individuele en buitensporige last leidt.

2.18 Indien in de onderhavige zaak en gelet op het arrest HR *BNB* 2022/27 ter zake van de bank- en spaartegoeden wordt uitgegaan van de in de jaren 2017 en 2018 daadwerkelijk ontvangen rente van respectievelijk 2.177 en 572, dan leidt dit naar het oordeel van het Hof ter zake van die bank- en

spartegoeden niet tot een heffing die hoger is dan het behaalde rendement, zodat voor belanghebbende ook op deze grond geen sprake kan zijn van een individuele en buitensporige last. Van een interen is dan geen sprake volgens het Hof, vanwege de dienovereenkomstig lagere vermogensrendementsheffing. Dit oordeel wordt volgens het Hof niet anders indien veronderstellenderwijs in aanmerking wordt genomen dat de toename van de waarde van de aandelen en opties als vermeld in de tabel voor het jaar 2018 ten opzichte van het jaar 2017 een waardestijging van die vermogensbestanddelen inhoudt die tot het werkelijke rendement zou zijn te rekenen. Indien die waardestijging tot het werkelijke rendement zou moeten worden gerekend, dan leidt dit naar het oordeel van het Hof voor belanghebbende evenmin tot een individuele en buitensporige last, omdat de waardestijging weliswaar het besteedbaar inkomen verhoogt, maar niet in de vermogensrendementsheffing.

3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende komt met verschillende klachten in cassatie. Deze klachten kunnen worden onderscheiden in 2 onderdelen:

Ik begrijp de eerste klacht van belanghebbende zo dat deze kort gezegd ziet op (i) de kwalificatie als belastingplichtige, (ii) de bevoegdheid van het Hof, en (iii) de geldigheid van de Nederlandse (belasting)wetgeving.

Met de tweede klacht betoogt belanghebbende dat de aanslagen IB/PVV te hoog zijn vastgesteld en dat voor alle jaren rechtsherstel moet worden geboden op basis van het arrest van 24 december 2021.15

3.2 Hierna zet ik eerst het relevante juridische kader uiteen, waarna ik de klachten van belanghebbende behandel (onderdeel 4).

4 Strijdigheid van de vermogensrendementsheffing (Box 3)

De jaren 2015 en 2016

4.1 Belanghebbende betoogt in cassatie dat ook voor de jaren 2015 en 2016 rechtsherstel moet worden geboden, nu het door belanghebbende en haar partner in box 3 behaalde werkelijke rendement duidelijk minder bedraagt dan het volgens de wet becijferde forfaitaire rendement. Ter onderbouwing van dit standpunt verwijst belanghebbende naar het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.

4.2 In dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel van box 3 met de fictie van de veronderstelde vermogensmix en het veronderstelde rendement van spaartegoeden en beleggingen op stelselniveau in strijd is met art. 1 EP en art. 14 EVRM. Dit stelsel leidt er namelijk toe dat bepaalde belastingplichtigen worden geconfronteerd met een heffing naar een voordeel uit sparen en beleggen dat hoger is dan het werkelijk behaalde rendement. Volgens de Hoge Raad is hiervoor geen toereikende rechtvaardiging aan te wijzen. De Hoge Raad oordeelt vervolgens dat niet langer kan worden volstaan met de constatering van de schending of een onderzoek naar een individuele buitensporige last. Daarmee ziet de Hoge Raad aanleiding belanghebbende voor de schending van zijn fundamentele rechten rechtsherstel te bieden door te bepalen dat met betrekking tot de jaren die in geschil zijn, alleen het werkelijke rendement in de heffing wordt betrokken.

4.3 Het arrest van 24 december 2021 heeft echter alleen betrekking op de heffing in box 3 vanaf het jaar 2017.16 Dit brengt mee dat de oordelen van het Hof voor zover belanghebbende klaagt over de aan haar opgelegde aanslagen IB/PVV voor de jaren 2015 en 2016, in overeenstemming zijn met de voor die jaren gewezen rechtspraak van de Hoge Raad en voor het overige feitelijk en niet onbegrijpelijk zijn. Deze klachten kunnen derhalve niet tot cassatie leiden.

De jaren 2017 en 2018

4.4 De onderhavige zaak ziet voor de jaren 2017 en 2018 slechts op de vraag of sprake is van een individuele en buitensporige last voor belanghebbende (de individuele bezwaren), nu de bezwaren ten

aanzien van de stelselvraag zijn aangewezen onder de massaalbezwaarprocedure (zie onderdeel 2.8). In HR *BNB* 2021/14117 overwoog de Hoge Raad dat de feitenrechter bij de beoordeling van de individuele uitspraak op bezwaar niet een oordeel mag geven over de aangewezen rechtsvraag waarop het massaal bezwaar ziet. Dit brengt mee dat belastingplichtigen die zowel bezwaren hebben die onder de massaalbezwaarprocedure vallen, als bezwaren met betrekking tot de individuele en buitensporige last van de vermogensrendementsheffing, voor deze samenhangende geschilpunten twee separate procedures moeten doorlopen.

- 4.5 Op 20 mei 2022 heeft de Hoge Raad een nuancering op deze regel aangebracht, nu de Hoge Raad de gevolgen van deze regel onevenredig bezwaarlijk achtte.¹⁸ In zaken waarin een splitsing is gemaakt tussen de bezwaren die vallen onder het massaal bezwaar en de individuele bezwaren, kan de feitenrechter mede om redenen van proceseconomie de gevolgen van de collectieve uitspraak op bezwaar in zijn oordeel betrekken bij de behandeling van het (hoger) beroep dat betrekking heeft op het individuele bezwaar:
- “3.2.4 Indien een bezwaar is gesplitst in een massaalbezwaarvraag en een individueel bezwaar, kan de in 3.2.2 geschetste gang van zaken ertoe leiden dat de belastingplichtige voor verwante geschilpunten over dezelfde aanslag twee procedures zou moeten doorlopen: de reeds aanhangige procedure over het individuele bezwaar en een nieuwe procedure naar aanleiding van het op de voet van artikel 9.6 Wet IB 2001 ingediende verzoek. Aangezien het daarbij steeds gaat over de juistheid van dezelfde aanslag, acht de Hoge Raad dat onevenredig bezwaarlijk. Daarom acht de Hoge Raad het, mede om redenen van proceseconomie, geboden om de in de laatste volzin van overweging 5.4 van de beslissing van 2 juli 2021 gegeven rechtsregel te nuanceren. Die nuancering houdt in dat de feitenrechter vanaf de datum waarop de collectieve uitspraak is gedaan bij de behandeling van het (hoger) beroep dat betrekking heeft op het individuele bezwaar, de gevolgen van die collectieve uitspraak in zijn oordeel kan betrekken, met inbegrip van een krachtens artikel 25e, lid 4, AWR genomen besluit inzake vermindering.”
- 4.6 De collectieve uitspraak is gedaan op 4 februari 2022.¹⁹ Dit brengt mee dat op grond van het arrest van 20 mei 2022 ingeval de behandeling van individuele bezwaren plaatsvindt na 4 februari 2022, de feitenrechter aldus rekening kan houden met de gevolgen van die collectieve uitspraak.
- 4.7 In de onderhavige zaak heeft de behandeling ter zitting plaatsgevonden geruime tijd vóórdat het arrest van 20 mei 2022 werd gewezen, namelijk op 1 december 2021. Het Hof heeft vervolgens de bestreden uitspraak gedaan op 1 maart 2022, dus vóórdat het arrest van 20 mei 2022 was gewezen. Het Hof heeft derhalve geen rekening kunnen houden met dat arrest. Belanghebbende heeft hierover ook niet geklaagd.
- 4.8 Hoewel het Hof dus geen rekening had kunnen houden met de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022, is de uitkomst van de uitspraak van het Hof wel daarmee in overeenstemming. In wezen heeft de Hoge Raad de wijze waarop het Hof het Kerstarrest heeft toegepast en meegenomen bij de beoordeling van de individuele bezwaren bevestigd.
- 4.9 Daarbij merk ik voor de volledigheid nog op dat voor zover belanghebbende door het forfaitaire stelsel wordt geconfronteerd met een box 3 heffing die hoger is dan het werkelijk behaalde rendement, haar rechtsherstel zal moeten worden geboden op grond van het arrest van 24 december 2021 en de daarop volgende collectieve uitspraak op bezwaar van 4 februari 2022. In de collectieve uitspraak op bezwaar zijn alle aangewezen bezwaren gegrond verklaard.²⁰ Op grond van art. 25e, lid 4, AWR is de Inspecteur vervolgens gehouden om de aanslagen waarop bezwaren waarvoor de aanwijzing massaal bezwaar geldt betrekking hadden, binnen zes maanden na de kennisgeving van de collectieve uitspraak te verminderen.
- 4.10 Inmiddels is duidelijk geworden dat de huidige planning van de Belastingdienst is om vanaf medio september te starten met het rechtsherstel voor de aanslagen over 2017 tot en met 2020 die op 24 december 2021, de dag dat de Hoge Raad uitspraak deed, nog niet onherroepelijk vaststonden of nog niet zijn vastgesteld.²¹ Indien belanghebbende het niet eens zou zijn met de uitkomst daarvan, heeft hij de mogelijkheid om een verzoek tot ambtshalve vermindering te doen. Indien de Inspecteur dit verzoek afwijst, staat daartegen beroep open voor belanghebbende op grond van art. 9.6, lid 3, Wet IB 2001.

- 4.11 Op dit moment is nog niet duidelijk of en in hoeverre de aanslagen IB/PVV van belanghebbende worden verminderd door de Inspecteur als gevolg van de collectieve uitspraak op bezwaar. Daarmee is dus ook niet duidelijk in hoeverre belanghebbende geconfronteerd wordt met twee verschillende procedures en hoe daar gelet op de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022 mee om dient te worden gegaan. Nu dit een rechtsvraag betreft die in andere zaken wel van belang kan zijn, zal ik hier in het volgende onderdeel ten overvloede nader op ingaan.
- 4.12 Bovenstaande brengt mee dat voor zover belanghebbende klaagt over de aan haar opgelegde aanslagen IB/PVV voor de jaren 2017 en 2018, de oordelen van het Hof in overeenstemming zijn met de voor die jaren gewezen rechtspraak van de Hoge Raad en voor het overige feitelijk en niet onbegrijpelijk zijn. Deze klachten kunnen derhalve niet tot cassatie leiden.
- 4.13 De overige klachten van belanghebbende (klacht 1) zijn manifest ongegrond, en behoeven om die reden op grond van art. 81 Wet RO geen motivering.

Ten overvloede

- 4.14 Hoewel in de onderhavige zaak het Hof geen rekening heeft kunnen houden met het arrest van 20 mei 2022, meen ik dat desalniettemin voldoende aanleiding bestaat om voor andere situaties ten overvloede in te gaan op de vraag of, en zo ja, wanneer de feitenrechter gehouden is wél rekening te houden met dit arrest. Met het antwoord op die vraag is naar mijn mening namelijk een zaaksoverstijgend belang gediend. Er zijn immers situaties denkbaar waarin deze vraag aan bod komt, namelijk:
- (i) die waarin de behandeling ter zitting bij de feitenrechter heeft plaatsgevonden vóór het uitspreken van het arrest van 20 mei 2022, maar de uitspraak door de feitenrechter is gedaan na het arrest van 20 mei 2022, waarbij geen rekening is gehouden met de oordelen uit dit arrest,
 - (ii) die waarin zowel de behandeling ter zitting van de feitenrechter als de uitspraak plaats heeft gevonden respectievelijk gedaan is nadat het arrest van 20 mei 2022 is gewezen, waarbij geen rekening is gehouden met de oordelen uit dit arrest, en
 - (iii) die waarin belastingplichtigen nadat op grond van de collectieve uitspraak op massaal bezwaar rechtsherstel is geboden, verzoeken om ambtshalve vermindering en na afwijzing daarvan, in beroep gaan (zie mede onderdelen 4.9 en 4.10).²²
- 4.15 Het antwoord op de vraag of in die gevallen de betreffende feitenrechter gehouden is om rekening te houden met de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022, hangt af van (i) de uitlegging van de zinsnede "bij de behandeling van het (hoger) beroep", en (ii) de vraag of de zinsnede "de feitenrechter () de gevolgen van de collectieve uitspraak in zijn oordeel kan betrekken" meebrengt dat de feitenrechter gehouden is om de nuancering van het arrest van 20 mei 2022 toe te passen.
- 4.16 Hierna ga ik verder in op deze situaties en de betekenis van het arrest van 20 mei 2022 voor die situaties.
- Betekenis "() bij de behandeling van het (hoger) beroep"*
- 4.17 De Hoge Raad acht het in het arrest van 20 mei 2022, mede om redenen van proceseconomie, geboden om de in de laatste volzin van overweging 5.4 van HR *BNB* 2021/141 gegeven rechtsregel (zie onderdeel 4.4) te nuanceren.
- 4.18 Die nuancering houdt in dat de feitenrechter vanaf de datum waarop de collectieve uitspraak is gedaan bij de behandeling van het (hoger) beroep dat betrekking heeft op het individuele bezwaar, de gevolgen van die collectieve uitspraak in zijn oordeel kan betrekken. Voor de hierboven besproken situaties, rijst de vraag wat dient te worden verstaan onder "behandeling van het (hoger) beroep".
- 4.19 Afdeling 8.2 van de Awb behelst de bepalingen aangaande de behandeling van het beroep in eerste aanleg en is dan ook corresponderend getiteld "Behandeling van het beroep in eerste aanleg". Afdeling 8.2.6, welke onderdeel uitmaakt van afdeling 8.2, behelst de regels aangaande de uitspraak en is dan ook corresponderend getiteld "Uitspraak". Gelet op de systematiek van de Awb meen ik dat de uitspraak onderdeel uitmaakt van de behandeling van het (hoger) beroep. Dit brengt mee dat op grond van het arrest van 20 mei 2022 de feitenrechter de gevolgen van de collectieve uitspraak op bezwaar dus nog tot en met het doen van de uitspraak kan meenemen in zijn beoordeling van de betreffende zaak.

In hoeverre is de lagere rechter gehouden rekening te houden met een arrest van de HR dat is gewezen na de behandeling ter zitting, maar vóór het doen van de uitspraak?

- 4.20 Vervolgens rijst de vraag in hoeverre de feitenrechter ook gehouden is bovenstaande te doen. De Hoge Raad heeft in het arrest van 20 mei 2022 geoordeeld dat de feitenrechter de gevolgen van de collectieve uitspraak in zijn beoordeling "kan" betrekken. Onduidelijk is echter of dit een discretionaire bevoegdheid van de feitenrechter is of een verplichting inhoudt voor de feitenrechter om deze nuancerings bij elke zaak waarop het arrest ziet toe te passen.
- 4.21 Het woord kunnen heeft meer dan één betekenis. Allereerst is er de feitelijke definitie. De Van Dale omschrijft deze vorm van kunnen als volgt:
- () 2 de kracht of macht bezitten tot , slagen in , syn. *Vermogen* () 3 in staat zijn, de mogelijkheid hebben tot
- 4.22 Duidelijk is dus dat het bij deze definitie gaat om het bezitten van een bepaalde capaciteit of het vermogen om iets te doen. Het woord kunnen houdt onder deze definitie geen verplichting in om van deze capaciteit of dit vermogen gebruik te maken.
- 4.23 Aan de andere kant heeft het woord kunnen afhankelijk van de context waarin het wordt gebruikt naar mijn mening ook een meer juridische (al dan niet dwingende) betekenis.
- 4.24 Zo gebruikt de wetgever het woord kan bijvoorbeeld om aan te geven dat een rechter of bestuursorgaan een zekere discretionaire bevoegdheid heeft:²⁴
- Ook kan een discretionaire bevoegdheid van de rechter voortvloeien uit regels van ongeschreven recht. Zo wordt zonder (uitdrukkelijke) wettelijke grondslag aangenomen dat de rechter de bevoegdheid heeft een geplande zitting uit te stellen. Dergelijke beslissingen hangen samen met de omstandigheden van het geval, en als gevolg daarvan pleegt de feitelijke component in die beslissingen te overheersen. Daar komt bij dat de wettelijke regeling voor de gevallen waarin zij de rechter een discretionaire bevoegdheid toekent veelal geen nadere normen bevat voor het gebruik van die bevoegdheid. De rechter heeft daardoor veelal een grote vrijheid bij zijn beslissing of hij van een dergelijke bevoegdheid gebruikmaakt.
- 4.25 Op basis daarvan ligt het wellicht voor de hand om de betekenis van het woord kan in het arrest van 20 mei 2022 uit te leggen conform de betekenis die dit woord heeft in de wetgeving. In de onderhavige zaak gaat het echter niet om de uitlegging van het woord kan uit een wetsbepaling.
- 4.26 Mijns inziens dient voor de betekenis in het onderhavige geval dan ook gekeken te worden naar de bredere context waarin het woord is gebruikt en de rol van de Hoge Raad als cassatierechter. Uit het arrest van 20 mei 2022 volgt dat de Hoge Raad de in de beslissing van 2 juli 2021 gegeven rechtsregel mede nuanceert "om redenen van proceseconomie". Het leerstuk van de proceseconomie behelst met name overwegingen van praktische aard. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om gevallen waarin de rechter voor de keus staat op welke wijze het proces, met inachtneming van algemene beginselen, zo efficiënt mogelijk gevoerd kan worden, zonder onnodige en vertragende proceshandelingen.²⁵ Dit duidt naar mij voorkomt op een min of meer dwingende betekenis van het woord kunnen. Als de mogelijkheid er is, dan is de feitenrechter in de regel gehouden daar ook rekening mee houden, tenzij dit redelijkerwijs niet kan worden verlangd in de betreffende zaak.
- 4.27 Tot de context behoort naar mijn mening ook de rol van de Hoge Raad als cassatierechter. Met name relevant is één van de drie taken van de Hoge Raad: de bevordering van de rechtseenheid. Een cassatierechter concentreert zich als hoogste rechter op rechtsvragen en levert daarmee een bijdrage aan een uniforme toepassing van het recht. De Hoge Raad kan ervoor zorgen dat de verschillende feitenrechters in het land rechtsregels op dezelfde manier opvatten. Dat draagt ook bij aan de voorspelbaarheid van rechterlijke beslissingen, hetgeen op zijn beurt de rechtszekerheid ten goede komt. De bevordering van de rechtseenheid levert ook een bijdrage in het gedeeltelijk vermijden van toekomstige procedures.²⁶ Deze taak kan de Hoge Raad niet vervullen wanneer de andere rechters helemaal niet gebonden zouden zijn aan de jurisprudentie van de Hoge Raad.
- 4.28 Feteris heeft in dat kader ook het volgende betoogd met betrekking tot het gezag van de beslissingen van de Hoge Raad:²⁷

Nederland kent formeel geen precedentenstelsel waarbij in gerechtelijke procedures beslist moet worden in overeenstemming met eerdere uitspraken van de (hoogste) rechter.

Niettemin gaat er in de praktijk wel een sterk gezaghebbend effect uit van de juridische beslissingen van de HR. De HR sprak in een arrest uit 1992 van "de overtuigende werking die daarvan in andere zaken mag worden verwacht".²⁸ Die werking hangt samen met het feit dat de HR slechts zelden zijn opvattingen met betrekking tot een bepaalde rechtsregel wijzigt.²⁹ In verreweg de meeste gevallen kan dus verwacht worden dat de HR een rechtsregel in een volgende procedure op dezelfde wijze zal uitleggen. Het is daarom niet praktisch als een lagere rechter in een volgend geschil van een afwijkende interpretatie uitgaat.³⁰ Als de in het ongelijk gestelde partij daarover tot aan de HR doorprocedeert, zal zij naar alle waarschijnlijkheid in het gelijk worden gesteld. De lagere rechter die ingaat tegen een eerdere interpretatie van de HR, lokt daarmee een voortzetting van de procedure in hogere instantie(s) uit waarvan de uitkomst vrijwel altijd voorspelbaar is. Voor partijen³¹ brengt dit extra kosten met zich mee, en het duurt onnodig lang totdat hun procedure is afgerond. In verband daarmee plegen de lagere rechters in Nederland de rechtsopvattingen van de HR te volgen, althans in verreweg de meeste gevallen.³² De wetgever gaat daar ook van uit.³³

()

Doordat zijn arresten in de praktijk als richtinggevend worden beschouwd, is de HR in staat een bijdrage te leveren aan de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling; dit zijn kerntaken van de Raad.³⁴ Met het voorgaande is overigens niet gezegd dat lagere rechters de HR altijd slaafs zouden moeten volgen.³⁵ Hun opvattingen kunnen de HR stimuleren zijn eigen eerdere beslissingen kritisch te evalueren, en zo nodig aan te passen.³⁶ Ook subtielere verschuivingen in de rechtspraak van de HR komen voor, veel vaker zelfs dan diametrale koerswijzigingen. Zij kunnen evenzeer gebaseerd zijn op signalen in de lagere rechtspraak. De lagere rechter zal de voordelen van een eigen koers wel moeten afwegen tegen het nadeel dat voor partijen optreedt indien hij met die koers extra cassatieprocedures uitlokt waarin de HR aan zijn eerder ingezette koers vasthoudt.

4.29 Aan de andere kant merkt Feteris op dat de feitenrechter een zekere autonomie heeft bij de uitlegging en toepassing van het recht:³⁷

Op alle kwesties die in geschil zijn en waarover hij dient te beslissen moet de rechter, zo nodig uit eigen initiatief (ambtshalve), het recht toepassen (art. 8:69, tweede lid, Awb). Het is eigen aan de taak van de rechter dat hij bepaalt hoe het recht luidt.

4.30 Uit het bovenstaande maak ik op dat, hoewel geen formele grond bestaat op basis waarvan een rechter gehouden is een beslissing van de Hoge Raad te volgen, in de praktijk een sterk gezaghebbend effect van de juridische beslissingen van de Hoge Raad uitgaat.³⁸ Rechters die voornemens zijn af te wijken van de koers van de Hoge Raad, dienen het belang van die afwijking af te wegen tegen het nadeel van de eventuele extra procedures die daarmee worden uitgelokt. Ik meen dat in de onderhavige context (zie onderdelen 4.26 en 4.27) geen gronden aanwezig zijn op basis waarvan een rechter af zou kunnen wijken van de nuancering die de Hoge Raad heeft aangebracht.

4.31 Bovenstaande brengt naar mijn mening mee dat in situaties (i) en (ii) zoals omschreven in onderdeel 4.14, de feitenrechter bij het doen van de uitspraak gehouden is om rekening te houden met de overwegingen uit het arrest van 20 mei 2022.

4.32 Hetzelfde heeft naar mijn mening te gelden voor situatie (iii), waarin een belanghebbende naar aanleiding van het al dan niet verminderen van de aanslag door de Inspecteur als gevolg van de uitspraak op massaal bezwaar heeft verzocht om ambtshalve vermindering, dit verzoek om ambtshalve vermindering is afgewezen en belanghebbende tegen die afwijzing beroep heeft ingesteld op grond van art. 9.6, lid 3, Wet IB 2001. Voor belanghebbenden die daarnaast ook nog een procedure bij de feitenrechter hebben lopen inzake de individuele bezwaren, zal immers ook de situatie ontstaan waarin sprake is van twee separate procedures die zien op dezelfde aanslagen IB/PW. Ook hier zou dan naar mijn mening de nuancering uit het arrest van 20 mei 2022 om proceseconomische redenen naar analogie moeten worden toegepast.

4.33 Perdaems is eveneens van mening dat het arrest van 20 mei 2022 in die situatie dient te worden toegepast:³⁹

Tot slot beslist de Hoge Raad dat om reden van proceseconomie de feitenrechter vanaf het moment waarop de collectieve uitspraak op bezwaar is gedaan (4 februari 2022) bij de beoordeling van een individueel beroep ook het massaal bezwaar kan betrekken. Dit betekent dus dat de uitspraak op bezwaar die in de massaalbezwaarprocedure is genomen en de daaropvolgende vermindering door de feitenrechter in een lopende procedure kunnen worden beoordeeld. De belastingplichtige zal dan moeten stellen dat sprake is van een schending op stelselniveau en/of op individueel niveau. Die stelling kan bijvoorbeeld worden ingenomen als het geboden rechtsherstel tot een hoger fictief vastgesteld box 3-inkomen leidt dan het werkelijke box 3-inkomen.

5 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

-
- ¹ Inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen.
 - ² De inspecteur van de Belastingdienst.
 - ³ Het Eerste Protocol (hierna: EP) bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (hierna: EVRM).
 - ⁴ Algemene wet inzake rijksbelastingen.
 - ⁵ Zie (voor 2017) het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 7 juli 2018, nr. 2018-12775, *Stcrt.* 2018, 39781 en (voor 2018) het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2019, nr. 2019-8322, *Stcrt.* 2019, 23335. In voornoemde besluiten wijst de Staatssecretaris als massaal bezwaar in de zin van art. 25c AWR aan bezwaarschriften tegen de definitieve aanslagen inkomstenbelasting 2017, respectievelijk 2018, die de volgende rechtsvraag bevatten: "Is de vermogensrendementsheffing in het belastingjaar 2017 [respectievelijk 2018], uitgaande van de forfaitaire elementen van het stelsel, in onderlinge samenhang en met inachtneming van het heffingsvrije vermogen en het belastingtarief van 30%, op regelniveau in strijd met: 1. artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM, zonder dat de schending van de fair balance op het niveau van de individuele belastingplichtige wordt beoordeeld; of 2. het discriminatieverbod van artikel 14 EVRM?"
 - ⁶ De rechtbank Noord-Holland.
 - ⁷ Rechtbank Noord-Holland 22 september 2020, nrs. HAA 19/3810, 20/978, 20/980 en 20/982, ECLI:NL:RBNHO:2020:8926.
 - ⁸ Het gerechtshof Amsterdam.
 - ⁹ Hof Amsterdam 1 maart 2022, nrs. 20/00631 t/m 20/00634, niet gepubliceerd.
 - ¹⁰ De staatssecretaris van Financiën Fiscaliteit en Belastingdienst.
 - ¹¹ Zie r.o. 2.3 van de bestreden uitspraak.
 - ¹² HR 6 april 2018, nr. 17/01852, ECLI:NL:HR:2018:511, *BNB* 2018/137 met noot Pauwels, *V-N* 2018/20.3 met noot Redactie, *FED* 2018/110 met noot Gerverdinck, *NTFR* 2018/857 met noot Nieuwenhuizen, *NTFR-B* 2018/14 met noot Bruijsten, *FutD* 2018-0964 met noot Redactie, *NLF* 2018/0948 met noot Dusarduijn.

- ¹³ HR 29 mei 2020, nr. 19/03319, ECLI:NL:HR:2020:994 r.o. 2.5, *BNB* 2020/140 met noot Heithuis, *NTRF* 2020/1649 met noot Nieuwenhuizen en HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816, r.o. 2.4.4, *BNB* 2019/161 met noot Heithuis, *NTRF* 2019/1609 met noot Nieuwenhuizen.
- ¹⁴ HR 2 juli 2021, nr. 20/02453, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2021:1047, *FutD* 2021-2055 met noot Redactie, *BNB* 2021/149 met noot Heithuis, *V-N* 2021/29.9 met noot redactie, *FED* 2021/124 met noot Gerverdinck, *NTRF* 2021/2161 met noot De Haan, *NLF* 2021/1405 met noot Hoogwout.
- ¹⁵ HR 24 december 2021, nr. 21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963, *BNB* 2022/27 met noot Heithuis, *V-N* 2022/2.3 met noot redactie, *NTRF* 2022/37 met noot Nieuwenhuizen, *FutD* 2022-0005 met noot redactie, *FED* 2022/9 met noot Gerverdinck, *NLF* 2022/0106 met noot Dusarduijn, *Vp-bulletin* 2022/4 met noot Rebbens en Tobben.
- ¹⁶ Zie HR 20 mei 2022, nr. 21/04407, ECLI:NL:HR:2022:720, *BNB* 2022/89 met noot Heithuis, *V-N* 2022/23.3 met noot Redactie, *NTRF* 2022/2070 met noot Nieuwenhuizen, *FutD* 2022-1427 met noot Redactie, *NLF* 2022/1095 met noot Perdaems, *Vp-bulletin* 2022/34 met noot Rebbens en Tobben.
- ¹⁷ HR 2 juli 2021, nr. 20/030982, ECLI:NL:HR:2021:963, *BNB* 2021/141 met noot Pechler, *V-N* 2021/29.8 met noot Redactie, *FutD* 2021-2054 met noot Redactie, *NTRF* 2021/2180 met noot Nent-Vroomen, *NLF* 2021/1410 met noot Hoogwout.
- ¹⁸ HR 20 mei 2022, nr. 21/03587, ECLI:NL:HR:2022:718, *FutD* 2022-1428 met noot Redactie, *V-N* 2022/23.4 met noot Redactie, *NLF* 2022/1094 met noot Perdaems.
- ¹⁹ Besluit van 4 februari 2022, nr. 2022-35664, inzake collectieve uitspraak op bezwaar aanslagen inkomstenbelasting voor de jaren 2017 tot en met 2020.
- ²⁰ Besluit van 4 februari 2022, nr. 2022-35664, inzake collectieve uitspraak op bezwaar aanslagen inkomstenbelasting voor de jaren 2017 tot en met 2020.
- ²¹ De eerste fase van het rechtsherstel box 3 is inmiddels afgerond. Zie: Belastingdienst rondt eerste fase herstel box 3 af | Nieuwsbericht | Rijksoverheid.nl.
- ²² In de annotatie bij het arrest van 20 mei 2022, *V-N* 2022/23.4 merkt de redactie op dat, aangezien het rechtsherstel forfaitair zal worden bepaald en dus niet op basis van het werkelijke rendement, te verwachten is dat deze situatie zich zal voordoen.
- ²³ In art. 8.108 Awb is onder meer bepaald dat titels 8.1 tot en met 8.3 van overeenkomstige toepassing zijn, met uitzondering van artikelen 8:1 tot en met 8:10, 8:41 en 8:74.
- ²⁴ M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2014, p. 110.
- ²⁵ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2007, p. 449.
- ²⁶ M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2014, p. 52-53.
- ²⁷ M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2014, p. 436-437.
- ²⁸ Voetnoot in origineel: HR 16 oktober 1992 (civiele kamer), *BNB* 1993/31.
- ²⁹ Voetnoot in origineel: Zie § 13.4.3.2, letter m.: de HR gaat zeer zelden om. HR 1 juli 1983, *NJ* 1984/360, sprak van een praktisch gevolg van algemeen geformuleerde uitspraken van de rechter, dat is gelegen in de verwachting dat die rechter in volgende soortgelijke zaken in dezelfde zin zal beslissen.
- ³⁰ Voetnoot in origineel: In HR 23 november 2012, *BNB* 2013/66, probeerde een waterschap de HR tevergeefs te laten terugkomen van een rechtsoordeel dat de Raad niet lang daarvoor had uitgesproken in een procedure van dezelfde belanghebbende over dezelfde kwestie in een eerder belastingjaar.
- ³¹ Voetnoot in origineel: Ook voor de samenleving brengen deze procedures kosten met zich mee: kosten van de rechterlijke macht en in het bestuursrecht ook kosten van het procederende bestuursorgaan.
- ³² Voetnoot in origineel: Niet altijd zijn de lagere rechters volgbaar. In het tongzoen-arrest van 12 maart 2013, *NJ* 2013/437, constateerde de strafkamer van de HR dat zijn eerdere opvatting over tongzoenen in de feitenrechtspraak niet steeds is gevolgd; dit vormde één van de argumenten voor de HR om zijn opvattingen te wijzigen.
- ³³ Voetnoot in origineel: Zie Kamerstukken II 2010/11, 32 576, nr. 3, blz. 2.
- ³⁴ Voetnoot in origineel: Zie § 2.3.2.2 en § 2.3.2.3. Vgl. ook B.E. Wielenga, vermeld in noot 588.

³⁵ Voetnoot in origineel: Aldus ook J. Drion 1950, blz. 32.

³⁶ Voetnoot in origineel: Zie bijv. het in noot 589 genoemde tongzoen-arrest.

³⁷ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2007, p. 438.

³⁸ Indien de Hoge Raad de zaak na cassatie verwijst, is de rechter naar wie de zaak verwezen wordt gebonden aan de oordelen en beslissingen die de Hoge Raad on het arrest heeft opgenomen.

³⁹ *NLF 2022/1094*.
