

Mr. dr. T.A. Cramwinckel

Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context

*Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek
naar gewekt vertrouwen*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2022

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Kan de burger vertrouwen op voorlichting? / 2
- 1.2 Aanleiding voor het onderzoek / 3
 - 1.2.1 Maatschappelijke en juridische ontwikkelingen / 4
 - 1.2.2 Opkomst van het 'burgerperspectief' / 5
 - 1.2.3 Stand van het fiscale wetenschappelijke debat / 7
 - 1.2.4 Uitvoeringstechnische signalen / 8
- 1.3 Doel van het onderzoek, onderzoeksvragen en beoordelingskader / 10
 - 1.3.1 Doel van het onderzoek / 10
 - 1.3.2 Centrale onderzoeksvraag en deelvragen / 11
 - 1.3.3 Beoordelingskader / 13
- 1.4 Belang van het onderzoek / 14
 - 1.4.1 Maatschappelijke relevantie / 14
 - 1.4.2 Wetenschappelijke relevantie / 16
 - 1.4.3 Praktische relevantie / 18
- 1.5 Afbakening van het onderzoek / 19
 - 1.5.1 Type uiting: voorlichting / 20
 - 1.5.2 Rechtsgebied: belastingrecht en vertrouwensbeginsel / 21
 - 1.5.3 Doelgroep: burgers / 22
 - 1.5.4 Focus op probleemgevallen / 23
- 1.6 Methode van onderzoek / 24
 - 1.6.1 Rechtswetenschappelijke onderzoeksmethode / 24
 - 1.6.2 Multidisciplinaire onderzoeksmethode / 25
 - 1.6.3 Onderzoeksmethode voor het burgerperspectief / 26
- 1.7 Gehanteerde begrippen / 26
 - 1.7.1 Het juridisch perspectief en het burgerperspectief / 27
 - 1.7.2 Belastingdienst, overheid en burger(s) / 27
 - 1.7.3 Voorlichting, communicatie, informatieverstrekking en dienstverlening / 28
 - 1.7.4 Taal, talige communicatie, taalgebruiker / 30
 - 1.7.5 Vertrouwensbeginsel, verwachtingen en vertrouwen / 30
 - 1.7.6 Rechtshandhaving en rechtsbescherming / 31
 - 1.7.7 Onvolkomenheden: onjuiste, onvolledige, onduidelijke voorlichting / 32
- 1.8 Opbouw van het boek / 33

DEEL I: HET JURIDISCH PERSPECTIEF

HOOFDSTUK 2

Het juridisch kader bij de voorlichtende taak van de Belastingdienst / 37

- 2.1 Inleiding / 37
- 2.2 Institutionele context bij voorlichting / 38
 - 2.2.1 Eigenschappen van het belastingrecht / 38
 - 2.2.2 De (problematische) complexiteit van het belastingrecht / 41
 - 2.2.2.1 Wat maakt het belastingrecht zo ingewikkeld? / 42
 - 2.2.2.2 Problematische fiscale rechtstaat / 43
 - 2.2.3 De rechtsstaat en het burgerperspectief / 46
 - 2.2.3.1 Rechtsstatelijke beginselen als waarden in de rechtsstaat / 47
 - 2.2.3.2 Geen 'bureaucratische rechtsstaat' maar een 'responsieve rechtsstaat' / 49
 - 2.2.4 Het 'burgerperspectief' in het juridisch discours / 50
- 2.3 Waarom geeft de Belastingdienst voorlichting? / 55
 - 2.3.1 Argument 1: Praktisch / 56
 - 2.3.1.1 Begrijpelijke 'vertaling' onmisbaar voor wetsuitvoering / 56
 - 2.3.1.2 Praktische noodzaak en afhankelijkheid / 57
 - 2.3.2 Argument 2: Principieel / 58
 - 2.3.2.1 Voorlichtende taak op grond van het rechtszekerheidsbeginsel / 59
 - 2.3.2.2 Juridische kanttekeningen bij voorlichting in het kader van rechtszekerheid / 66
 - 2.3.2.3 Voorlichtende taak op grond van het gelijkheidsbeginsel / 68
 - 2.3.2.4 Voorlichtende taak op grond van het democratiebeginsel / 69
 - 2.3.2.5 Voorlichtende taak op grond van het beginsel van de dienende overheid / 73
 - 2.3.2.6 Voorlichtende taak op grond van beginselen van behoorlijk bestuur / 74
 - 2.3.3 Argument 3: Beleidsmatig / 79
 - 2.3.3.1 De Belastingdienst ziet voor zichzelf een 'voorlichtende taak' / 80
 - 2.3.3.2 Door de Belastingdienst genoemde redenen om voorlichting te geven / 81
 - 2.3.3.3 Inbedding van de voorlichtende taak in de algemene doelstelling en strategie van de Belastingdienst / 84
 - 2.3.3.4 Uitvoeringsinstrument: voorlichting als instrument voor sturing van gedrag / 87
 - 2.3.4 Samengevat: juridische inbedding van de voorlichtende taak / 89
- 2.4 De voorlichtende taak: juridische betekenis van 'taak' / 91
 - 2.4.1 Taak of plicht? / 91
 - 2.4.2 Reikwijdte van de voorlichtende taak / 92
 - 2.4.2.1 Resultaat- of inspanningsverplichting? / 92
 - 2.4.2.2 Recht op voorlichting: rechtens afdwingbaar? / 95

- 2.4.3 Uitvoeringsbevoegdheid en normering van de voorlichtende taak / 97
 - 2.4.3.1 Discretionaire bevoegdheid Belastingdienst / 98
 - 2.4.3.2 Grenzen aan en normering van voorlichtende taak / 99
- 2.5 Voorlichting: eigenschappen en kwaliteitseisen / 102
 - 2.5.1 Eigenschappen van voorlichting / 102
 - 2.5.1.1 Doel en functie / 102
 - 2.5.1.2 Vorm en kanaal (medium) / 103
 - 2.5.1.3 Aard en karakter van voorlichting / 104
 - 2.5.1.4 Inhoud van de informatie / 104
 - 2.5.1.5 Zender (Belastingdienst) en ontvanger (doelgroep) / 105
 - 2.5.1.6 Taalgebruik / 105
 - 2.5.1.7 Juridische status en bindingsbedoeling / 106
 - 2.5.1.8 Voorlichting als 'vertaling' / 106
 - 2.5.2 Kwaliteitseisen voor voorlichting / 106
 - 2.5.2.1 Aan voorlichting te stellen kwaliteitseisen / 107
 - 2.5.2.2 Kwaliteitseis: juistheid / 107
 - 2.5.2.3 Kwaliteitseis: begrijpelijkheid / 114
 - 2.5.2.4 Spanningsveld juridische juistheid en begrijpelijkheid / 116
 - 2.5.2.5 Kwaliteitseis: neutrale informatie (onpartijdigheid) / 122
- 2.6 Omgaan met aan voorlichting verbonden risico's / 126
 - 2.6.1 Voorlichtingsrisico's / 126
 - 2.6.1.1 Tekortkomingen in voorlichting / 127
 - 2.6.1.2 Onvolkomenheden als gevolg van minder juridisch taalgebruik / 128
 - 2.6.1.3 Onvolkomenheden als gevolg van nadruk op hoofdlijnen / 129
 - 2.6.1.4 Onvolkomenheden als gevolg van vergissingen en onjuistheden / 130
 - 2.6.2 Juridische maatstaf om met voorlichtingsrisico's om te gaan / 131
 - 2.6.2.1 Een maatstaf nodig / 132
 - 2.6.2.2 Beoordelingskader van de rechtsstaat / 133
 - 2.6.3 Argumenten voor meer of minder terughoudendheid bij bescherming van door voorlichting gewekte verwachtingen / 133
 - 2.6.3.1 Meer terughoudendheid / 134
 - 2.6.3.2 Minder terughoudendheid / 137
- 2.7 Tussenconclusie / 138

HOOFDSTUK 3

Invulling van de voorlichtende taak door de Belastingdienst / 141

- 3.1 Inleiding / 141
- 3.2 Ontwikkelingen in het communicatiebeleid van de Belastingdienst / 143
 - 3.2.1 De voorlichtende taak in vogelvlucht / 144
 - 3.2.2 Pre-jaren 70: Wetsuitvoering en rechtshandhaving / 145
 - 3.2.3 Jaren 70: Een informatieplicht / 146
 - 3.2.3.1 Visie op communicatie: Belastingdienst erkent een informatieplicht / 147

- 3.2.3.2 Uitgangspunten / 149
- 3.2.4 Jaren 80: Koerswijziging naar 'klantdenken' / 149
 - 3.2.4.1 Visie op communicatie: welbewuste keuze voor een nieuwe koers / 149
 - 3.2.4.2 De 'klant' centraal / 151
 - 3.2.4.3 Initiatieven in dienstverlening, voorlichting en begrijpelijke taal / 153
- 3.2.5 Jaren 90: Introductie communicatiebeleid en dienstverleningsstrategie / 154
 - 3.2.5.1 Visie op communicatie en dienstverlening / 155
 - 3.2.5.2 Uitgangspunten in het communicatiebeleid / 158
- 3.2.6 Jaren 00: Communicatie als instrument / 162
 - 3.2.6.1 Visie op communicatie en dienstverlening: instrument voor gedragsbeïnvloeding / 162
 - 3.2.6.2 Gedragsmodel bij communicatiestrategie / 164
 - 3.2.6.3 Spanningsveld: Belastingdienst als 'dienstverlenende rechtshandhaver' / 166
 - 3.2.6.4 Uitgangspunten: uitwerkingen en aanvullingen / 167
- 3.2.7 Jaren 10: Communiceren op basis van gedragskennis / 170
 - 3.2.7.1 Visie op communicatie en dienstverlening: beleidsinstrument / 170
 - 3.2.7.2 Nieuwe gedragswetenschappelijke inzichten: relatie compliance en communicatie / 172
 - 3.2.7.3 Van 'Leuker kunnen we het niet maken (...)' naar 'Goed geregeld' / 174
 - 3.2.7.4 Uitgangspunten: opnieuw verfijningen en aanvullingen / 175
- 3.2.8 Jaren 20: Betrouwbare en effectieve communicatie / 177
 - 3.2.8.1 Visie op communicatie en dienstverlening: betrouwbare en effectieve voorlichting is essentieel / 178
 - 3.2.8.2 Uitgangspunten communicatiebeleid: uitwerkingen en nieuwe focuspunten / 180
- 3.2.9 Effectiviteit van voorlichting / 183
- 3.2.10 Visie op het gewenste niveau van dienstverlening / 184
- 3.2.11 Balans opmaken: ontwikkeling van de voorlichtende taak door de jaren heen? / 186
- 3.3 Richtlijnen en uitgangspunten voor communicatie met burgers vanuit de Belastingdienst / 187
 - 3.3.1 Uitgangspunten bij taalgebruik en communicatie / 187
 - 3.3.2 Kwaliteitseisen voor (voorlichtings)teksten van de Belastingdienst / 189
 - 3.3.3 Kwaliteitseisen van juridische juistheid en begrijpelijkheid / 190
 - 3.3.3.1 Begrijpelijkheid: tekst-, zin- en woordniveau / 191
 - 3.3.3.2 Juridische terminologie en fiscale begrippen? / 192
 - 3.3.3.3 Juridische juistheid / 193
 - 3.3.4 Verwijzen naar de wet? / 195
 - 3.3.5 Voorbehouden en 'disclaimers' / 197
 - 3.3.5.1 Typen disclaimers in overheidsvoorlichting / 197

- 3.3.5.2 Disclaimergebruik Belastingdienst: koerswijziging in de jaren 90 / 199
- 3.3.5.3 Huidige vormen van disclaimers in voorlichting / 200
- 3.4 Vormen van voorlichting / 204
 - 3.4.1 Overzicht ontwikkelingen in het scala aan voorlichting / 204
 - 3.4.2 Voorlichting: vormen en kanalen / 205
 - 3.4.2.1 Algemeen / 206
 - 3.4.2.2 Individueel / 208
 - 3.4.2.3 Kanalen / 211
 - 3.4.3 Gebruik en waardering van voorlichting / 211
- 3.5 Tussenconclusie / 214

HOOFDSTUK 4

Toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting / 217

- 4.1 Inleiding / 217
- 4.2 Leerstuk van het vertrouwensbeginsel / 218
 - 4.2.1 Het vertrouwensbeginsel: inhoud, doel en strekking / 219
 - 4.2.2 De 'doorbraak' van het vertrouwensbeginsel / 221
 - 4.2.2.1 In vogelvlucht: de erkenning van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 222
 - 4.2.2.2 Ratio: waarom ging de Hoge Raad 'om'? / 223
 - 4.2.3 Methode van de belastingrechter bij toepassing van het vertrouwensbeginsel / 224
 - 4.2.3.1 Specifieke aanpak belastingrechter: categoriseren, toetsen, rechtsgevolg / 224
 - 4.2.3.2 Wat zijn 'gerechtvaardigde' verwachtingen? / 227
 - 4.2.3.3 Wat houdt 'contra legem' toepassing van het vertrouwensbeginsel in? / 228
 - 4.2.3.4 Belangenconflict en belangenafweging / 230
 - 4.2.3.5 Te goeder trouw een beroep op het vertrouwensbeginsel / 231
 - 4.2.3.6 Samenvatting specifieke eigenschappen van toepassing van het vertrouwensbeginsel / 233
- 4.3 Toepassing vertrouwensbeginsel bij algemene voorlichting en inlichtingen / 234
 - 4.3.1 Definitie van algemene voorlichting en inlichtingen / 235
 - 4.3.1.1 Uitingen in het kader van de 'voorlichtende taak' / 235
 - 4.3.1.2 Definitie algemene voorlichting en inlichtingen / 236
 - 4.3.1.3 Relevante karaktereigenschappen / 237
 - 4.3.1.4 Het is 'slechts' voorlichting / 240
 - 4.3.2 Hoofdregeel: Nee, tenzij / 241
 - 4.3.2.1 Ontwikkelingen in de voorlichtingsjurisprudentie / 241
 - 4.3.2.2 Hoofdregeel en criteria / 244
 - 4.3.2.3 Ratio en motivering / 245
 - 4.3.2.4 Hoe wordt de huidige koers in de fiscale literatuur opgevat? / 247

	4.3.2.5	Sfeerschets: Jurisprudentieonderzoek periode 1979-2020 / 250
	4.3.2.6	Analyse: redenen voor de huidige koers en juridische kanttekeningen / 251
4.3.3		Criterium (i) niet-kenbaarheidsvereiste / 261
	4.3.3.1	Toetsing van het niet-kenbaarheidsvereiste / 262
	4.3.3.2	Relevantie van het niet-kenbaarheidsvereiste in de rechtspraak / 265
4.3.4		Criterium (ii) dispositievereiste / 266
	4.3.4.1	Het dispositievereiste sinds <i>BNB</i> 1979/311 / 267
	4.3.4.2	Herziening van het dispositievereiste in <i>BNB</i> 2022/10 / 268
	4.3.4.3	Het dispositievereiste: drie elementen / 269
	4.3.4.4	Ratio dispositievereiste: waarom als criterium gesteld? / 274
	4.3.4.5	Kanttekeningen bij het dispositievereiste als criterium / 276
4.3.5		Omstandigheid: voorbehoud ('disclaimer') / 280
	4.3.5.1	Relevantie van een voorbehoud / 280
	4.3.5.2	Voorbehoud en voorlichting of extra service? / 281
4.3.6		Onderscheid tussen algemene en individuele voorlichting / 283
	4.3.6.1	Overeenkomsten / 283
	4.3.6.2	Verschillen / 283
	4.3.6.3	Argumenten om (g)een onderscheid te maken / 287
4.3.7		Voorlichting en andere beginselen van behoorlijk bestuur / 288
	4.3.7.1	Zorgvuldigheidsbeginsel en voorlichting / 288
	4.3.7.2	Gelijkheidsbeginsel en voorlichting / 290
	4.3.7.3	Beboeting bij afgaan op onjuiste voorlichting? / 292
4.3.8		Samenvatting / 293
4.4		Vergelijking met beleidsregels / 294
	4.4.1	Definitie van beleidsregels / 295
	4.4.2	Hoofdregel: Ja, mits / 297
	4.4.2.1	Hoofregel en criteria / 297
	4.4.2.2	Ratio en motivering / 298
	4.4.3	Criterium (i): in redelijkheid beroepen / 300
	4.4.4	Criterium (ii): gepubliceerd en aldus ter kennis van het publiek gekomen / 301
	4.4.5	Samenvatting voorlichting en beleidsregels vergeleken / 302
4.5		Vergelijking met toezeggingen / 304
	4.5.1	Definitie van een toezegging en standpuntbepaling / 305
	4.5.2	Hoofdregel: Ja, mits / 307
	4.5.2.1	Hoofdregel en criteria / 308
	4.5.2.2	Ratio en motivering / 309
	4.5.3	Criterium (i) relevante en juiste gegevens verstrekt / 311
	4.5.4	Criterium (ii) toezegging is niet zo duidelijk in strijd met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige op nakoming van die toezegging in redelijkheid niet mocht rekenen / 313
	4.5.5	Omstandigheid: voorbehoud / 315
	4.5.6	Bevoegdheid / 316
	4.5.7	Samenvatting voorlichting en toezeggingen vergeleken / 316

- 4.6 Kwalificatie- en afbakeningsproblematiek bij voorlichting ten opzichte van andere uitingen / 317
 - 4.6.1 Analyse van discussie in de fiscale literatuur / 319
 - 4.6.1.1 Individueel (toezegging vs inlichting) / 319
 - 4.6.1.2 Algemeen (beleid vs voorlichting) / 322
 - 4.6.2 Wat zijn uitingen in het kader van de voorlichtende taak? / 325
 - 4.6.2.1 Conceptueel: Wat 'doet' de Belastingdienst in voorlichting? / 325
 - 4.6.2.2 Knelpunt: Voorlichting en interpretatieruimte in de belastingwet / 326
 - 4.6.2.3 Knelpunt: Voorlichting geven over onduidelijke wetteksten / 328
 - 4.6.2.4 Knelpunt: een foutje of een onjuiste rechtsopvatting (of toch een goedkeuring)? / 330
 - 4.6.2.5 Evaluatie / 334
- 4.7 Kritische reflectie op huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting / 335
 - 4.7.1 Houdbaarheid methode / 335
 - 4.7.1.1 Knelpunten en verbetermogelijkheden in de toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting / 336
 - 4.7.1.2 Knelpunten en verbetermogelijkheden in de criteria van het dispositievereiste en het niet-kenbaarheidsvereiste / 339
 - 4.7.1.3 Knelpunten ten aanzien van de rechtsgevolgen in huidige methode / 340
 - 4.7.2 Houdbaarheid uitgangspunten / 341
 - 4.7.3 Houdbaarheid huidige koers met hoofdregel nee, tenzij / 343
 - 4.7.3.1 Hoofdregel nee, tenzij staat haaks op het rechtsstatelijke doel en functie van voorlichting / 343
 - 4.7.3.2 Rechtshandhaving en rechtsbescherming uit balans / 345
 - 4.7.4 Evaluatie / 348
- 4.8 Tussenconclusie / 348

DEEL II: HET BURGERPERSPECTIEF

INTRODUCTIE DEEL II / 353

HOOFDSTUK 5

Vertrouwen op voorlichting vanuit het burgerperspectief / 355

- 5.1 Inleiding / 355
- 5.2 Invulling van het burgerperspectief in dit onderzoek / 356
 - 5.2.1 Keuze en relevantie van de gehanteerde invulling / 356
 - 5.2.2 Methodologische aanpak en afbakening / 357
 - 5.2.3 Verantwoording literatuur / 358
- 5.3 Wat kenmerkt voorlichting als vorm van communicatie? / 359
 - 5.3.1 Typering van voorlichting als communicatievorm / 359
 - 5.3.1.1 Institutionele context / 359

	5.3.1.2	Zender (overheid) en ontvanger (publiek) / 362
	5.3.1.3	Doel en functie van voorlichting / 363
	5.3.1.4	Tekstsoort en medium / 364
	5.3.1.5	Taal- en tekstkenmerken: begrijpelijkheid / 366
	5.3.1.6	Begrijpelijkheid en (fiscaal-)juridische taal: (hoe) gaat dat samen? / 368
	5.3.2	Eisen aan voorlichting: wat is 'goede' voorlichting? / 369
	5.3.2.1	Kwaliteitseisen aan voorlichting volgens de taal- en communicatiewetenschap / 370
	5.3.2.2	Waarom (goede) voorlichting van belang is / 374
	5.3.2.3	Aanleiding voor voorlichting: 'taalverkeersprobleem' / 375
	5.3.3	Toepassing op voorlichting door de Belastingdienst aan burgers / 377
5.4		De 'vertaling' van wetteksten in voorlichtingsteksten / 378
	5.4.1	Vier aspecten in het vertaalproces naar voorlichting / 379
	5.4.2	Juridische inhoud: selecteren en weergeven in voorlichting / 382
	5.4.3	Status van voorlichtingsteksten: een afgeleide of een zelfstandige tekst? / 383
	5.4.4	Onjuistheden en disclaimers in voorlichting / 386
	5.4.5	Toepassing op voorlichting door de Belastingdienst aan burgers / 387
5.5		Voorlichting en communicatieproces: hoe werkt talige communicatie? / 388
	5.5.1	Klassiek communicatiemodel: hoe communicatie (niet) werkt / 389
	5.5.2	Hoe werkt talige communicatie (wel)? / 391
	5.5.2.1	Formuleren en interpreteren van taaluitingen / 392
	5.5.2.2	Taalverkeersregels / 393
	5.5.3	Het coöperatieprincipe en de communicatiemaximes uit de theorie van Grice / 394
	5.5.3.1	De communicatiemaximes van Grice / 395
	5.5.3.2	De werking van het coöperatieprincipe en de communicatiemaximes / 397
	5.5.3.3	Communicatieprincipes: een kwestie van 'moeten'? / 398
	5.5.4	Communiceren als gezamenlijke inspanning / 400
	5.5.4.1	Communicatie als 'joint action' / 400
	5.5.4.2	Met het oog op een doel: geslaagde communicatie / 401
	5.5.5	Het belang van context, talige en niet-talige informatie / 402
	5.5.5.1	Talige en niet-talige informatie / 402
	5.5.5.2	Wederzijds gedeelde kennis: common ground / 403
	5.5.6	Toepassing op voorlichting door Belastingdienst aan burgers / 404
5.6		Het (inherente) risico op miscommunicatie / 406
	5.6.1	Waarom communicatie niet altijd vlekkeloos verloopt / 406
	5.6.1.1	Potentiële uitkomsten van het communicatieproces / 408
	5.6.2	Wat kan er misgaan in het communicatieproces? / 409
	5.6.2.1	Typen verstoringen / 409
	5.6.2.2	Interactionele controle / 410
	5.6.3	Wie is 'verantwoordelijk' voor miscommunicatie? / 411
	5.6.4	Toepassing op voorlichting door de Belastingdienst aan burgers / 413

- 5.7 Communicatieve gebondenheid: verwachtingen, verplichtingen en verantwoordelijkheden / 418
 - 5.7.1 Communicatieve gebondenheid door talige communicatie / 419
 - 5.7.1.1 Verwachtingen door hanteren van de taalverkeersregels / 419
 - 5.7.1.2 Communicatieve gebondenheid als default / 420
 - 5.7.2 Communicatieve gebondenheid door gezamenlijke inspanning / 421
 - 5.7.2.1 Commitment bij gezamenlijke inspanning / 421
 - 5.7.2.2 Commitment: binding en schending / 422
 - 5.7.3 Disclaimers en 'hedging' van communicatieve gebondenheid / 424
 - 5.7.3.1 Typen hedging / 424
 - 5.7.3.2 Waarom hedging / 425
 - 5.7.3.3 Werking van hedging / 426
 - 5.7.3.4 Randvoorwaarden bij hedging / 428
 - 5.7.4 Toepassing op voorlichting door de Belastingdienst aan burgers / 429
- 5.8 Tussenconclusie / 432

DEEL III: HET JURIDISCH PERSPECTIEF MET INACHTNEMING VAN HET BURGERPERSPECTIEF

INTRODUCTIE DEEL III / 437

HOOFDSTUK 6

Confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief / 439

- 6.1 Inleiding / 439
- 6.2 Confrontatie van perspectieven / 440
 - 6.2.1 Confrontatie aan de hand van casusposities / 441
 - 6.2.1.1 Methodologische verantwoording / 441
 - 6.2.1.2 Casuspositie 1: Autokosten (BNB 1979/311) / 443
 - 6.2.1.3 Casuspositie 2: De thuiswerkende notaris (BNB 1988/148) / 444
 - 6.2.1.4 Casuspositie 3: De campingexploitant (BNB 2000/330) / 446
 - 6.2.1.5 Casuspositie 4: Voorbehoud bij het aangifteprogramma (BNB 2002/45) / 447
 - 6.2.1.6 Casuspositie 5: Het te eenvoudige formulier (BNB 2010/314) / 449
 - 6.2.1.7 Casuspositie 6: De co-ouder (BNB 2021/76) / 451
 - 6.2.1.8 Casuspositie 7: Revisierente (BNB 2022/10) / 453
 - 6.2.2 Overzicht van bevindingen / 455
 - 6.2.3 Andere brontekst (aanleiding) / 456
 - 6.2.4 Andere aanknopingspunten voor vertrouwen op uitingen (oorzaak) / 457
 - 6.2.4.1 Uitgangspunt van (geen) bescherming van gewekt vertrouwen / 457
 - 6.2.4.2 Aangrijpingspunt en omstandigheden voor vertrouwen / 458
 - 6.2.4.3 Een andere kijk op voorbehouden, disclaimers ('hedging') en gebondenheid / 460
 - 6.2.5 Conflict: gebrek aan gebondenheid schuurt als het misgaat / 462
- 6.3 De positie van de Belastingdienst bij voorlichting als 'vertaler' / 464

- 6.3.1 Vergelijking perspectieven: relatie Belastingdienst en burger (en wetgever?) / 464
 - 6.3.1.1 Juridische en communicatieve invalshoek op de relatie bij voorlichting / 464
 - 6.3.1.2 Belastingdienst als zender? / 465
- 6.3.2 Belastingdienst treedt op als 'vertaler': zender maar ook 'bron'? / 466
- 6.3.3 Verantwoordelijkheid van de Belastingdienst voor 'vertaling'? / 468
 - 6.3.3.1 De status van voorlichting als 'vertaling' / 468
 - 6.3.3.2 Verantwoordelijkheid van de zender en vertaler / 468
 - 6.3.3.3 Opnieuw: is voorlichting 'slechts' de wet begrijpelijk uitlegen? / 471
- 6.3.4 Evaluatie: het schuurt als het misgaat / 472
- 6.4 Karakter van voorlichting: vertaling met ogenschijnlijke eenvoud / 473
 - 6.4.1 Afgaan op een 'vertaling' / 473
 - 6.4.2 Voorlichting bevat een (door de Belastingdienst gemaakte) trade-off / 474
 - 6.4.3 Spanningsveld bij afgaan op resultaat van 'trade-off' / 475
 - 6.4.4 Conflict: ogenschijnlijke eenvoud schuurt als het misgaat / 476
- 6.5 Opnieuw: Waarom is het burgerperspectief relevant voor het juridisch perspectief? / 477
- 6.6 Tussenconclusie: herijking onontkoombaar / 479

HOOFDSTUK 7

Voorstel voor herijking / 483

- 7.1 Inleiding / 483
- 7.2 Beoordelingskader voor de herijking / 484
 - 7.2.1 Dilemma: waarom de perfecte oplossing niet bestaat / 484
 - 7.2.2 Beoordelingskader: maatstaf voor een goede (en betere) oplossing / 485
 - 7.2.2.1 Beoordelingskader van de rechtsstaat die het burgerperspectief in acht neemt / 485
 - 7.2.2.2 Werking van het beoordelingskader: wanneer 'goed' en wanneer 'beter'? / 487
 - 7.2.2.3 Verantwoording van de juridische betekenis van inzichten uit het burgerperspectief / 489
- 7.3 Voorstel voor herijking: geconcretiseerd / 489
 - 7.3.1 Uitgangspunten bij het herijkingsvoorstel / 489
 - 7.3.2 Het herijkingsvoorstel: nieuwe koers en afwegingskader / 490
 - 7.3.3 Wat is de nieuws waarde van het voorstel? / 492
- 7.4 Afwegingskader / 495
 - 7.4.1 Het afwegingskader / 495
 - 7.4.2 Stap I: Redelijke verwachtingen? / 496
 - 7.4.2.1 Inspiratie uit de taal- en communicatiewetenschap / 497
 - 7.4.2.2 Toetsing stap I / 498
 - 7.4.2.3 Ter illustratie: uitspraak Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019 / 505
 - 7.4.3 Stap II: Rechtsgevolg? / 507

- 7.4.3.1 Huidige benadering bij toepassing van het vertrouwensbeginsel: 'alles of niets' / 507
 - 7.4.3.2 Alternatief: genuanceerdere benadering / 507
- 7.5 Het voorstel toegepast op casusposities / 513
 - 7.5.1 Casuspositie: 1 Autokosten (BNB 1979/311) / 513
 - 7.5.2 Casuspositie 2: De thuiswerkende notaris (BNB 1988/148) / 514
 - 7.5.3 Casuspositie 3: De campingexploitant (BNB 2000/330) / 515
 - 7.5.4 Casuspositie 4: Voorbehoud bij het aangifteprogramma (BNB 2002/45) / 515
 - 7.5.5 Casuspositie 5: Het te eenvoudige formulier (BNB 2010/314) / 516
 - 7.5.6 Casuspositie 6: De co-ouder (BNB 2021/76) / 517
 - 7.5.7 Casuspositie 7: Revisierente (BNB 2022/10) / 518
 - 7.5.8 Evaluatie / 518
- 7.6 Toetsing van het herijkingsvoorstel: leidt het tot 'beter' recht? / 519
 - 7.6.1 Toetsing van het voorstel aan het beoordelingskader / 520
 - 7.6.1.1 Toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel / 520
 - 7.6.1.2 Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel / 521
 - 7.6.1.3 Toetsing aan het democratiebeginsel / 522
 - 7.6.1.4 Toetsing aan het beginsel van de dienende overheid / 523
 - 7.6.1.5 Evaluatie: een verbetering / 524
 - 7.6.2 'Tegendenken': bezwaren weerlegd / 525
 - 7.6.3 Rechtvaardiging van de keuze uit alternatieven / 537
 - 7.6.3.1 Wijzigingen binnen de huidige methode van de Hoge Raad / 537
 - 7.6.3.2 Tegemoetkoming via een andere weg / 538
 - 7.6.3.3 Alternatieven gericht op het voorkomen van verwachtingenconflicten / 539
 - 7.6.3.4 Alternatieven op wetgevingsniveau / 540
- 7.7 Tussenconclusie / 542

HOOFDSTUK 8

Conclusie / 543

- 8.1 Inleiding / 543
- 8.2 Beantwoording van de onderzoeksvragen / 543
 - 8.2.1 Onderzoeksresultaten uit het juridisch perspectief (Deel I) / 544
 - 8.2.2 Onderzoeksresultaten uit het burgerperspectief (Deel II) / 546
 - 8.2.3 Onderzoeksresultaten uit het juridisch perspectief met inachtneming van het burgerperspectief (Deel III) / 547
- 8.3 Wetenschappelijke en maatschappelijke implicaties van de onderzoeksbevindingen / 549
 - 8.3.1 Implicaties van de onderzoeksbevindingen / 549
 - 8.3.2 Aanbevelingen / 551
 - 8.3.2.1 Aanbevelingen aan de Belastingdienst / 551
 - 8.3.2.2 Aanbevelingen aan de belastingrechter / 552
 - 8.3.2.3 Aanbevelingen aan de belastingwetgever / 553
 - 8.3.2.4 Aanbevelingen aan burgers / 553

8.3.3 Vervolgonderzoek / 554

Samenvatting / 557

Summary / 565

Annex I: Jurisprudentieonderzoek / 573

Verantwoording jurisprudentieonderzoek / 573

Resultaten / 575

Beperkingen / 575

Overzicht resultaten jurisprudentieonderzoek / 576

Annex II: Overzicht tabellen en figuren / 599

Figuren / 599

Tabellen / 599

Annex III: Literatuurlijst / 601

Stukken Belastingdienst / 624

Kamerstukken en Kamerbrieven / 628

Media / 630

Websites / 630

Rapporten / 631

Rapporten Nationale Ombudsman / 632

Annex IV: Jurisprudentieregister / 633

Hoge Raad / 633

Conclusies / 635

Hof / 635

Rechtbank / 638

ABRvS en CRvB / 639

Annex V: Trefwoordenregister / 641

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Het vertrouwen in de Belastingdienst staat onder druk.¹ Het vertrouwen dat burgers hebben in een zorgvuldige taakuitoefening door de Belastingdienst is niet meer vanzelfsprekend. Ongetwijfeld hebben het ‘Ongekende Onrecht’ uit de Kinderopvangtoeslagaffaire, de voortdurende ICT-problemen en de doorgeslagen fraudebestrijding met ‘zwarte lijsten’ (Fraudesignaleringsvoorziening) niet geholpen, maar de problematiek is breder. Er speelt ook een andere, minder zichtbare ontwikkeling, namelijk dat de juridische werkelijkheid en de werkelijkheid van de burger uiteen lijken te lopen. Juristen lijken te leven in hun eigen wereld en spreken hun eigen taal, die niet gelijk is aan die van burgers.

Het perspectief van burgers wordt vanuit het juridisch perspectief – zo blijkt – niet altijd voldoende onderkend. Ook bij een beroep op het vertrouwensbeginsel doet dit fenomeen zich voor. De Belastingdienst staat bij de uitvoering van vaak complexe belastingwetten voor de uitdaging de materie te ‘vertalen’ naar begrijpelijke informatie voor burgers.² Noodgedwongen heeft de Belastingdienst in zijn publieksvoorlichting een brug te slaan tussen enerzijds de juridische werkelijkheid en anderzijds die van de burger, maar ook bij voorlichting kunnen zaken misgaan. Het juridische uitgangspunt is dan dat burgers niet kunnen vertrouwen op achteraf onjuist gebleken voorlichting. De burger, daarentegen, heeft vanuit zijn perspectief niets anders gedaan dan de informatie van de Belastingdienst volgen.

Het tanende vertrouwen van de samenleving in de Belastingdienst zet de (vrijwillige) nalevingsbereidheid van de fiscale verplichtingen van burgers onder druk. Dat is niet zonder risico. De Belastingdienst is namelijk sterk afhankelijk van het vertrouwen dat de samenleving in hem heeft.³ De uiteenlopende perspectieven van enerzijds het in juridische zin aan voorlichting te ontlene vertrouwen en anderzijds het vanuit het burgerperspectief aan voorlichting te ontlene vertrouwen, veroorzaakt een spanningsveld tussen beide werelden. Als burgers niet kunnen afgaan op voorlichting doordat het juridisch perspectief te sterk afwijkt van het burgerperspectief, rijst de vraag naar de houdbaarheid van de stand van het recht.

Tegen deze achtergrond is onderzoek nodig naar de wijze waarop vanuit het juridisch perspectief en burgerperspectief wordt gekeken naar de verwachtingen die burgers ontlene aan voorlichting van de Belastingdienst. Is de huidige koers in de rechtspraak

- 1 Volgens de Belastingdienst in zijn Jaarplan 2022, p. 6 ligt het vertrouwen in de Belastingdienst op het laagste niveau sinds de aanvang van de metingen.
- 2 Over dit thema schreef ik eerder in o.a. Cramwinckel 2020, Cramwinckel 2016a, Cramwinckel 2014a, Cramwinckel 2014b, Cramwinckel 2013. In dit onderzoek bouw ik hierop voort.
- 3 Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 6; Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II 2020/2021, 35570 IX*, nr. 2, p. 87. Zie verder paragraaf 2.3.3 en hoofdstuk 3.

('geen vertrouwen, tenzij') wel voldoende in overeenstemming met het burgerperspectief of is herijking nodig?

1.1 Kan de burger vertrouwen op voorlichting?

In dit onderzoek staat centraal de bescherming van verwachtingen die burgers ontlenen aan voorlichting van de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Voorlichting betreft algemene informatie die de Belastingdienst verstrekt via bijvoorbeeld de website, toelichtingen, brochures of de BelastingTelefoon. De rode draad in dit onderzoek is de vraag of het bij de burger gewekte vertrouwen door dergelijke uitingen in rechte moet worden beschermd. Niet-juristen kunnen zich afvragen waarom het nodig is daar onderzoek naar te doen. *Natuurlijk* mag je als burger vertrouwen op informatie van de Belastingdienst. Wat heeft die voorlichting anders voor zin? Vanuit communicatief oogpunt: Wat is het nut van informatie als die niet betrouwbaar is? Vanuit de juridische invalshoek ligt het onderwerp genuanceerder. Bij de vraag of de burger kan vertrouwen op voorlichting speelt niet alleen het belang van bescherming van door de overheid gewekte verwachtingen (*vertrouwensbeginsel*), maar ook het belang van een juiste wetstoepassing (*legaliteitsbeginsel*). Tussen die twee belangen kan spanning bestaan.

Voorbeeld⁴

Gebaseerd op het arrest HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB* 1988/148 is er de volgende situatie. Een man richt in de eigen woning een werkkamer in. Op grond van de belastingwet zijn kosten voor een werk- en studeerkamer onder voorwaarden aftrekbaar. De man berekent aan de hand van de toelichting bij het aangiftebiljet inkomstenbelasting de hoogte van de aftrekpost. Echter, bij het opleggen van de aanslag accepteert de inspecteur de aftrekpost niet. De man ontvangt een hogere belastingaanslag dan verwacht op grond van de toelichting. De toelichting bleek een fout te bevatten. Volgens de inspecteur dient de wet te worden toegepast en hoeft geen rekening te worden gehouden met de onjuiste toelichting. Dat conflicteert met het perspectief van de man. Volgens de man dienen de bij hem gewekte verwachtingen te worden nagekomen en is de Belastingdienst gebonden aan zijn toelichting. Mag de man er in juridische zin op vertrouwen dat de Belastingdienst handelt in overeenstemming met zijn toelichting? Het antwoord is *nee*.

Enerzijds is begrijpelijk dat de burger erop rekent dat de Belastingdienst zich aan zijn eigen toelichting houdt. De burger die te goeder trouw afgaat op de toelichting bij de afhandeling van zijn aangifte was zich niet bewust van de onjuistheid. Hoe had hij het beter moeten weten dan de Belastingdienst? Anderzijds is begrijpelijk dat de inspecteur de belastingwet toepast en niet de onjuiste toelichting. Belastingen worden geheven op basis van de wet en die geldt voor iedereen hetzelfde. Een toelichting is een toegankelijker weergave van een complexe wettekst. Wil de Belastingdienst zijn voorlichtende taak efficiënt kunnen uitvoeren, dan moet hij niet te snel worden gebonden aan fouten in informatie. Kortom, voor beide perspectieven valt iets te zeggen.

Naar de huidige stand van het belastingrecht ligt het primaat bij het juridisch perspectief. De Belastingdienst is in beginsel niet gebonden aan zijn voorlichting (hierna: de 'huidige koers'). Reden daarvoor is, zo overwoog de Hoge Raad reeds in 1979, dat 'het belang dat de belastingplichtigen erbij hebben dat de fiscus zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan

4 Zie over *BNB* 1988/148 verder in paragraaf 4.3.1, 6.2.

vervullen ertoe noopt te aanvaarden dat het risico van een onjuiste inlichting in de regel voor rekening van de betrokken belastingplichtige blijft.⁵ In de belangenweging krijgt het legaliteitsbeginsel als hoofdregel 'voorrang' op het vertrouwensbeginsel. Dat ligt anders in uitzonderingssituaties, maar de fiscale rechtspraak laat zien dat daarvan maar zelden sprake is. De burger die vertrouwt op (achteraf onjuiste) voorlichting van doet dat dus in beginsel op eigen risico.

1.2 Aanleiding voor het onderzoek

Het juridische leerstuk dat centraal staat in dit onderzoek is het vertrouwensbeginsel. Dit leerstuk komt aan de orde in gevallen waarin de Belastingdienst anders handelt dan de burger had verwacht. Zo kan voorlichting bij de burger verwachtingen wekken over de gedragslijn van de Belastingdienst, terwijl de burger juridisch gezien in de regel daarop niet kan vertrouwen. Het perspectief van de burger botst dan met het juridisch perspectief.⁶ Een dergelijke situatie kan zich voordoen in het geval waarin de inspecteur bij het opleggen van de aanslag niet handelt conform die verstrekte informatie, maar terugvalt op (een andere uitleg van) de wet, bijvoorbeeld omdat die voorlichting achteraf onjuist of onvolledig bleek.⁷ De focus ligt dus op 'probleemgevallen' (paragraaf 1.5.4).

Bezien vanuit het karakter van voorlichting en de complexiteit van het belastingrecht, is goed te verklaren dat dergelijke situaties kunnen ontstaan.⁸ In de 'vertaalslag'⁹ van complexe fiscale materie naar toegankelijke informatie voor burgers moet de Belastingdienst balanceren tussen enerzijds de eis van juridische juistheid en anderzijds de eis van begrijpelijkheid. Dat is een uitdaging en het brengt risico's mee.¹⁰ Terecht constateert Happé bij de uitvoering van de voorlichtende taak door de Belastingdienst een spanningsveld:

'Waar het aldus algemeen als een belang van zowel burgers als belastingadministratie wordt gezien dat de laatste zich op uitgebreide schaal van haar voorlichtende taak kwijt, roept het daarmee onvermijdelijk het spanningsveld op tussen enerzijds het vertrouwen dat door de voorlichting bij de burgers wordt opgewekt en anderzijds het risico dat aan diezelfde voorlichting onvolkomenheden zijn verbonden.'¹¹

5 Zie HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311. Zie ook *BNB* 1988/148; HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB* 2010/314; HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.1.

6 Zie Damen 2018, p. 90 die met vele voorbeelden laat zien hoe 'twee werelden met elkaar schuren en zelfs botsen: de leefwereld van een gewone burger en de harde juridische realiteit van het systeem.'

7 Happé 1996, p. 164; Overdijk 1993, p. 60, die beschrijft dat de inspecteur soms afwijkt van hetgeen in voorlichting is beschreven, dan ontstaat er volgens hem een probleem.

8 Over dit thema schreef ik eerder in o.a. Cramwinckel 2020, Cramwinckel 2016a, Cramwinckel 2014a, Cramwinckel 2014b, Cramwinckel 2013. In dit onderzoek bouw ik hierop voort.

9 Zie paragraaf 2.3.1.1, 6.3. *Vertalen* vat ik in dit onderzoek op als een technisch begrip voor het omzetten van fiscale wet- en regelgeving naar een ander register (stijl, woordgebruik, terminologie, structuur, etc. dat passend is bij een bepaalde situatie). Vgl. Steehouder en Jansen 1989a, p. 16 die spreken over de 'vertaalslag' die schrijvers van voorlichtingsteksten moeten leveren om formeel-juridische wetteksten begrijpelijk te maken voor de burger.

10 Zie paragraaf 2.5, 3.3. Zie Taal- en Tekstafspraken Belastingdienst 2014, onderdeel 'Communicatierichtlijnen voor Belastingdienstteksten' 2014, p. 4: '[Z]org voor een goede balans tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid. We willen teksten die fiscaal juist zijn én in duidelijke taal zijn geformuleerd. Het één hoeft niet ten koste te gaan van het ander.'

11 Happé 1996, p. 164.

De huidige koers van de Hoge Raad, die zijn oorsprong vindt in 1979 en waarvan het uitgangspunt onlangs is bestendigd in het arrest HR 5 november 2021, *BNB 2022/10*¹², heeft tot gevolg dat het risico op onjuiste en/of onvolledige voorlichting in beginsel bij de burger ligt. Dat betekent dat de Belastingdienst in de regel niet wordt gebonden aan zijn voorlichting en dat de verwachtingen bij de burger in de regel niet worden beschermd. In dit boek wordt deze koers kritisch tegen het licht gehouden. Daarvoor bestaan goede redenen, die ik hierna toelicht.

1.2.1 *Maatschappelijke en juridische ontwikkelingen*

In de eerste plaats vormen algemene maatschappelijke en juridische ontwikkelingen aanleiding om de huidige koers tegen het licht te houden. Het uitgangspunt van de koers van de Hoge Raad dateert uit eind jaren 70, terwijl het speelveld van voorlichting sindsdien enorm is veranderd. Eenvoudig voorbeeld is de komst van internet en digitalisering.¹³ Dat heeft de hoeveelheid, toegankelijkheid en mogelijkheden van voorlichting sterk vergroot. De Belastingdienst is de afgelopen decennia steeds meer, steeds beter en steeds gevarieerder voorlichting gaan geven aan het publiek.

Belangrijke ontwikkeling is verder dat de functie en het doel van voorlichting in het proces van belastingheffing de afgelopen decennia aanzienlijk is veranderd. Van een aanvankelijk relatief basale informatievorm om kennis over te dragen, is voorlichting in de uitvoeringspraktijk geëvolueerd tot een beleidsinstrument om naleving van fiscale wet- en regelgeving te bevorderen (*compliance*; zie paragraaf 2.3.3.3).¹⁴ Factoren als het toegenomen aantal belastingplichtigen, de massaliteit van de belastingheffing, steeds complexere belastingwetgeving en de noodzaak om schaarse uitvoeringscapaciteit efficiënt in te zetten, hebben geleid tot een andere visie op rechtshandhaving, waarin vrijwillige medewerking van belastingplichtigen belangrijk(er) is geworden. De Belastingdienst besteedt daarom bijzonder veel aandacht aan dienstverlening en communicatie (zie hoofdstuk 3).

Bovendien zijn de afgelopen decennia, zo kan zonder twijfel worden aangenomen, fiscale wet- en regelgeving er niet eenvoudiger op geworden. Dat maakt dat burgers in toenemende mate afhankelijk worden van de informatie die de Belastingdienst daarover verstrekt.¹⁵ Tegelijkertijd verschijnen regelmatig verontrustende berichten over door de Belastingdienst gemaakte fouten in de uitvoering,¹⁶ evenals over de enorme uitvoeringslasten die op de Belastingdienst drukken, mede vanwege de complexiteit van belastingwetgeving.

12 In HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10* herziet de Hoge Raad wel een deelaspect van zijn koers (het dispositievereiste). Ik bespreek dit verderop (paragraaf 4.3.1, 4.3.4).

13 Zie Van Hout 2019a; Passchier 2020.

14 Zie Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2015, p. 13. Zie verder hoofdstuk 3.

15 Zie paragraaf 2.2.2. Gribnau 2013, p. 96; Brouwers 1981, p. 2; recenter het Advies Raad van State bij Overige fiscale maatregelen 2022, *Kamerstukken II 2021–2022*, 35 928, nr. 4, V-N 2021/41.8, p. 2, waarin de Afdeling erop wijst dat de eigenwoningregeling dermate gecompliceerd is geworden dat in veel voorkomende, niet uitzonderlijke situaties (bijvoorbeeld verhuizing) de hulp van een deskundige niet kan worden gemist om de juiste gevolgen voor de eigenwoningregeling vast te stellen, hetgeen onwenselijk is. Zie ook Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 120.

16 Jaarplan Belastingdienst 2022, p. 6 e.v.; zie paragraaf 3.2.8.

Ondertussen zijn de verwachtingen van burgers over de dienstverlening hooggespannen, net als de eigen ambities van de Belastingdienst over de te leveren kwaliteit.¹⁷

De voorlichtende taak van de Belastingdienst is dus belangrijker, maar ook *gecompliceerder* geworden. Dergelijke ontwikkelingen brengen de noodzaak mee na te gaan of de huidige koers nog steeds is afgestemd op 'de' werkelijkheid die het recht bestrijkt.¹⁸

1.2.2 Opkomst van het 'burgerperspectief'

In de tweede plaats dwingt een relatief recente ontwikkeling tot herijking van de huidige koers: de opkomst van het 'burgerperspectief' in het juridisch discours. Deze ontwikkeling is bij uitstek relevant voor dit onderzoek, aangezien het hier gaat om voorlichting aan burgers (paragraaf 1.5).

Bij aanvang van het onderzoek was 'het burgerperspectief' in het juridisch discours praktisch geen thema.¹⁹ De afgelopen jaren is dat sterk veranderd. Er een opvallende toename in de wetenschappelijke, politieke en maatschappelijke aandacht voor de positie van 'de burger' in het recht.²⁰ Met 'de burger' wordt doorgaans bedoeld op een gemiddelde, niet (juridisch) deskundig persoon (paragraaf 1.7.2). De aanleiding voor de aandacht voor het burgerperspectief is, enigszins paradoxaal, ingegeven door gevallen waarin de burger in het recht volstrekt buiten beeld bleek te zijn geraakt. Katalysatoren in dit verband zijn met name de Toeslagaffaire²¹ en het WRR-rapport 'Weten is nog geen doen' uit 2017²², die elk op een eigen manier hebben geleid tot de urgente oproep dat de burger serieus moet worden genomen in het recht.²³ Inmiddels herijken diverse rechtsstatelijke instituties – de

17 Jaarplan Belastingdienst 2022, p. 7; Belastingdienst, Visie en ambitie dienstverlening 2021; Meerjarenvisie Belastingdienst 2020-2025, p. 7. Zie ook het rapport van de WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, 2002, p. 11, waarin wordt gewezen op een spanning tussen de verwachte prestaties van de overheid en de mate waarin de overheid gebonden is aan de beperkingen die de rechtsstaat oplegt (bijvoorbeeld het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel). Hoewel deze spanning op zich niet nieuw is, krijgt ze onder de huidige omstandigheden wel een pregnantere betekenis. De presterende overheid wordt volgens de WRR namelijk tegenwoordig, net als andere grote organisaties, 'beoordeeld op effectiviteit, efficiency, flexibiliteit, snelheid van optreden, klantvriendelijkheid en afwezigheid van bureaucratie overlast.'

18 Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/166.

19 Illustratief voor de beperkte aandacht voor 'de burger' in het (algemene) bestuursrecht zijn anekdotes van Scheltema 2020a, die het vroegere bestuursrecht memoreert waarin de positie van de burger 'nog marginaal' was. Uit zijn tijd als wetgevingsambtenaar bij het (toenmalig) Ministerie van Justitie memoreert hij dat het perspectief van burgers eenvoudigweg nauwelijks op de agenda stond. Scheltema 2019a, par. 1: 'Wat hadden wij voor beeld voor ogen van die burgers? Als ik aan die tijd terugdenk, dan herinner ik mij dat niet als een belangrijke vraag. Goede wetgeving was de wetgeving die paste in het systeem van het recht, die goed hanteerbaar was voor rechters en advocaten, en dus goed werd ontvangen in de wereld van de juristen. (...) De burger, ja die burger. Als je had doorgevraagd wat voor beeld we daarvan hadden, dan zou het antwoord vaag en onduidelijk zijn geweest.'

20 Zie paragraaf 2.2.4.

21 Zie bijv. uitgebreid in themanummer *NTB* 2021/59 t/m 101.

22 WRR 2017.

23 Zie voor een bestuursrechtelijke verschuiving naar 'het burgerperspectief' in ABRvS 29 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, *AB* 2019/302 en bijbehorende conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019. Zie ook Stevens 2018, par. 2.2.

wetgever, de rechtspraak, uitvoeringsinstanties – de wijze waarop zij rekening houden met het belang van burgers, al dan niet aangezwengeld door politieke aandacht.²⁴

De aandacht voor het perspectief van de burger is ook te zien in het belastingrecht (paragraaf 2.2.4). Onlangs concludeerde de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken dat het huidige niveau van de praktische rechtsbescherming voor de burger in belastingzaken in het licht van de kernbeginselen van de rechtsstaat tekortschiet.²⁵ Bovendien laat een reeks recente moties in de Tweede Kamer zien dat de politieke tendens is dat (ook) in het belastingrecht beter rekening moet worden gehouden met de belangen van de burger.²⁶ Op wetgevingsniveau is het perspectief van de burger inmiddels geïncorporeerd in de zogeheten 'doenvermogenstoets' bij belastingwetten, die tot uitdrukking moet brengen dat de wetgever in ogenschouw houdt of wetten voor burgers 'doenlijk' zijn.²⁷

Bovendien kleurt de Kinderopvangtoeslagaffaire de tijdgeest. In deze toeslagenaffaire zijn burgers vanwege strenge navorderingen van toeslagen 'vermorzeld'²⁸ geraakt door het rechtssysteem en de Belastingdienst, terwijl het recht er juist is om burgers tegen overheidsoptreden te beschermen.²⁹ Niettegenstaande het feit dat de Kinderopvangtoeslagaffaire 'ongekend onrecht'³⁰ betreft en in allerlei opzichten van een volstrekt andere aard is dan het thema in dit onderzoek, is de waarschuwing helder. Negeren van het perspectief van de burger in het recht kan ertoe leiden dat de burger door het recht niet wordt beschermd, maar juist bedreigd.³¹ Het perspectief van de burger verdient dan ook serieuze aandacht.³² De Toeslagenaffaire heeft geleid tot openbare reflecties van de algemene bestuursrechtters op hun eigen handelen.³³ De bestuursrechtspraak wil de belangen van de burger beter in acht nemen en onderzoekt op welke wijze rechtsbescherming

24 Zie voor een beschrijving van ontwikkelingen in Scheltema 2018; Meijerman 2021a.

25 Zie Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 110.

26 Zie een overzicht in Baron & Poelmann 2021b.

27 Zie de brief van Staatssecretaris Vijlbrief van Financiën van 20 februari 2020, kenmerk 2020-0000027577, V-N 2020-12.3, waarin hij aangeeft dat de 'doenvermogenstoets' onderdeel wordt van fiscale wet- en regelgeving vanaf het Pakket Belastingplan 2021. Eerder zie het advies van de Afdeling Advisering van de Raad van State bij het Belastingplan 2019, *Kamerstukken II* 2018/2019, 35026, nr. 4, p. 2, 7 en 13, waarin de RvS de aandacht vestigt op het 'burgerperspectief'. Zie ook het wetsvoorstel Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 tot invoering van schrijnende gevallen (Wet delegatiebepalingen tegemoetkoming schrijnende gevallen), ingediend op 21 september 2021 (35930).

28 Zie het artikel 'Vermorzeld in de raderen van de Belastingdienst' in Volkskrant 20 augustus 2021 en de brief van staatssecretaris van Financiën Vijlbrief met reactie van 28 september 2021, kenmerk 2021-0000193425.

29 Zie Douma 2021 met een beschrijving van de problematiek in Toeslagenaffaire.

30 Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag 2020.

31 Scheltema 2021, p. 811. Zie ook het artikel 'Rechters oordelen hard over zichzelf in toeslagenaffaire: 'We hebben burgers niet beschermd' in AD 8 oktober 2021 (<https://www.ad.nl/binnenland/rechters-oordelen-hard-over-zichzelf-in-toeslagenaffaire-we-hebben-burgers-niet-beschermd>) en 'Rechters zaten fout in toeslagenaffaire: 'Steevast kant Belastingdienst gekozen' in AD 8 oktober 2021.

32 Bijv. Gunn 2021; Poelman 2021; De Haan 2020; Brenninkmeijer 2021, p. 13.

33 Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021.

doeltreffend kan worden geboden.³⁴ Hoewel de Toeslagenaffaire geen belastingwetgeving betreft, strekt de onderliggende boodschap zich evengoed uit tot het belastingrecht. De rechtsbescherming voor burgers is niet voldoende gewaarborgd met enkel het bestaan van toegang tot de (belasting)rechter. Dergelijke ontwikkelingen leiden er tevens toe dat diverse actoren in het belastingrecht hun rol in het bieden van rechtsbescherming aan belastingplichtigen tegen het licht houden, van wetgever tot rechter.³⁵ Concreet voorbeeld van een ontwikkeling in dit kader is de aandacht in de fiscale literatuur³⁶ voor toepassing van het evenredigheidsbeginsel.³⁷

Bovengenoemde ontwikkelingen roepen de vraag op hoe de huidige koers – waarin de burger als hoofdregel het risico draagt van onjuiste voorlichting – zich verhoudt tot het perspectief van de burger. Houdt het belastingrecht wel voldoende rekening met zijn belang? De relevantie van die vraag geldt eens te meer na de recente herijking door de Hoge Raad van zijn rechtspraak in het arrest in *BNB 2022/10*. Hoewel de Hoge Raad in dit arrest na 42 jaar vaste rechtspraak aanleiding zag tot herijking vanwege 'huidige rechtsopvattingen', heeft dit enkel geresulteerd in een aanpassing in een deelaspect ('dispositievereiste'; kort gezegd: de eis dat de belastingplichtige heeft voortgebouwd op de informatie en daardoor nadeel ondervindt, zie paragraaf 4.3.4). Het arrest heeft echter geen wezenlijke verandering in de koers als zodanig gebracht.

1.2.3 Stand van het fiscale wetenschappelijke debat

In de derde plaats vormt de stand van het fiscale wetenschappelijke debat ten aanzien van de huidige koers van de Hoge Raad aanleiding deze aan een nader onderzoek te onderwerpen. Er is opvallend weinig discussie over de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. Met name bij de totstandkoming van de 'voorlichtingsjurisprudentie'³⁸ tussen eind jaren 70 en begin jaren 90 werd de rechtspraak kritisch tegen het licht gehouden, bijvoorbeeld in commentaren en bijdragen van Scheltens,³⁹ Den Boer,⁴⁰ Geppaart,⁴¹ Van Soest⁴² en later in de dissertatie van Happé.⁴³ Kort samengevat: over het algemeen had

34 Zie o.a. Van Ettehoven 2021; Reflectierapport van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 2021; en Scheltema 2021, p. 814. Zie ook de conclusie van A-G Niessen van 15 mei 2020 bij HR 26 juni 2020, nr. 19/03705, *BNB 2020/133*, punt 3.61, waarin de A-G ervoor pleit om 'het belang van het reële burgerperspectief' te onderschrijven, onder verwijzing naar de grondslagen van de Awb, de stellingname en de regering en de Raad van State (zie punt 3.32 en 3.44).

35 Zie paragraaf 2.2.4; Meijerman 2021a.

36 Naar aanleiding van de conclusie van Staatsraad A-G's Widdershoven en Wattel van 7 juli 2021, nrs. 202006932/3/A3, 202002668/2/A3 en 202000475/2/A3. Zie ook Van Roij 2021; Pechler 2021; Baron & Poelmann 2021a; Baron & Poelmann 2021c; Baron & Poelman 2021d; Van den Broek 2021.

37 Zie paragraaf 4.7, 7.5.2, 7.6.2.1.

38 Zie *BNB 1979/311*; *BNB 1988/148*; HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB 1990/148* en zie verder in paragraaf 4.3.2.

39 Scheltens in *BNB 1979/311* en *BNB 1990/148*; Scheltens 1988.

40 Den Boer in *BNB 1988/148*.

41 Geppaart 1984, p. 487, 491-492.

42 A-G Van Soest in zijn conclusie bij *BNB 1988/148*, punt 9.13.

43 Happé 1996, par. 2.3 en 2.4. Begin jaren 90 was er (opnieuw) enige belangstelling voor de juridische status van voorlichting vanwege de eerste uitspraken over het aan de toelichting bij het aangiftebiljet te ontlenen vertrouwen, zie hierover Overdijk 1993, p. 60.

men begrip voor de koers om de Belastingdienst in beginsel niet aan zijn voorlichting te binden. Echter, er bestond wel enige kritiek op (i) het door de Hoge Raad geformuleerde dispositievereiste (paragraaf 4.3.4) en (ii) de moeizame afbakening tussen enerzijds (bindende) toezeggingen en anderzijds (niet-bindende) inlichtingen (paragraaf 4.6.1).

In bijvoorbeeld handboeken en overzichtswerken wordt in veel gevallen volstaan met de weergave van de huidige koers in de rechtspraak.⁴⁴ Hetzelfde beeld geven commentaren bij de rechtspraak, waarin wordt verwezen naar de vaste lijn in de jurisprudentie.⁴⁵ In het algemeen lijkt men begrip te hebben voor de door de Hoge Raad gemaakte afweging met het oog op het belang van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak, hoewel de uitwerking van de koers in concrete zaken soms onbevredigend wordt geacht.⁴⁶

Opvallend is dat het recente arrest in *BNB 2022/10*, waarin de Hoge Raad de mogelijkheid voor een belastingplichtige om zich met succes te beroepen op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting op het punt van het dispositievereiste heeft verruimd, in de fiscale literatuur unaniem positief is ontvangen.⁴⁷ Dit onderstreept eens te meer dat de toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting kritisch tegen het licht moet worden gehouden.

Verder is opvallend dat *buiten* de fiscale literatuur kanttekeningen worden geplaatst bij de strenge koers van de Hoge Raad, evenals de daarvoor gegeven argumentatie. Die wordt niet overtuigend geacht.⁴⁸ Bovendien zijn er signalen uit het algemene bestuursrecht over gebrekkige rechtsbescherming bij voorlichtende uitingen door de overheid. Zo wordt in publicaties van Damen, Scheltema en Van Triet de beperkte toepassing van het vertrouwensbeginsel bij algemene informatie van de overheid bekritiseerd.⁴⁹ Een en ander roept de vraag op of de door de Hoge Raad gegeven argumenten nog voldoende overtuigen.

1.2.4 *Uitvoeringstechnische signalen*

Tot slot bestaan concrete signalen in de uitvoering dat de huidige koers aan herijking toe is. De Belastingdienst legt sinds een paar jaar in zijn uitvoeringsstrategie een (noodgedwongen)

44 Zie paragraaf 4.3.2.4. Bijv. Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021); NDFR deel Formeel belastingrecht, *Vertrouwensbeginsel*, par. 3.1.2; Happé 1996, par. 2.3 en 2.4; Gorissen 2008, par. 2.9.5-2.9.6; Jansen 2013, par. 3.3.1.2.2-3.3.1.2.3; Geppaart 1984, p. 487, 492. Instemmend op terughoudende koers is bijv. Zie *Kistenkas 1993b*, par. 3.

45 Bijv. Albert in *BNB 2010/314*, punt 1; Spek in *BNB 2021/76*.

46 Zie paragraaf 4.3.2.4.

47 Bijv. Van der Vegt in *NTFR 2021/3783*: 'Het past naar mijn mening in het rechtvaardigheidsgevoel dat een burger die te goeder trouw op die informatie afgaat, wordt beschermd.'; Nent in *NLF 2021/2162*: 'Een prachtig arrest, dat naar mijn mening recht doet aan het leed dat een belastingplichtige soms treft wanneer hij op basis van een onjuiste inlichting op de website een handeling verricht of nalaat.' Zie ook IJzerman in *FED 2022/11*; Bergman in *Belastingblad 2022/17*; de redactie in *V-N 2021/48.13*; de redactie in *FutD 2021-3395*; Leenders en Braakman 2021; mijn commentaar in *BNB 2022/10*.

48 Kritisch is bijvoorbeeld Schlössels 2011, par. 2.5.2; Schlössels, e.a. 2019, 2019/1021; Van de Sande 2019, p. 251. Zie verder paragraaf 4.3.2.6.

49 Bijv. Damen 2018; Scheltema 2019a, par. 9; Van Triet 2021. Zie ook de bestuursrechtelijke uitspraak Rechtbank Oost-Brabant van 17 december 2021, nr. 20/1357, *V-N 2022/8.22.29*, *AB 2022/59*, waarin belanghebbende zich met succes beroept op informatie op de website van Belastingdienst/Toeslagen.

toenemende focus op het belang van het vertrouwen in en betrouwbaarheid van de Belastingdienst.⁵⁰ Dat staat inherent op gespannen voet met het gegeven dat burgers juridisch gezien als hoofdregel niet op zijn voorlichting kunnen vertrouwen.

Verder zijn de afgelopen jaren diverse Kamervragen gesteld over de mate van kwaliteit van de door de Belastingdienst verstrekte voorlichting, bijvoorbeeld naar aanleiding van onderzoeken van de Consumentenbond⁵¹ naar de kwaliteit van informatie in bijvoorbeeld het aangifteprogramma en de toelichting.⁵² Sommige Kamervragen zien zelfs specifiek op de consequenties voor burgers bij tekortkomingen in de verstrekte informatie.⁵³

Voorbeeld

In 2014 kwam aan de orde dat een toelichting van de Belastingdienst onjuiste, want niet-actuele, informatie over de aftrekbaarheid van trapliften als hulpmiddel bevatte.⁵⁴ Volgens de Staatssecretaris loopt de informatie in brochures ondanks alle inspanningen soms achter. Wel acht hij de wetwijziging voldoende kenbaar voor burgers, omdat deze volgt uit de tweede nota van wijziging op het Belastingplan 2014. De leden van de CDA-fractie begrijpen dit formele standpunt van de staatssecretaris. Toch hebben zij 'moeite met de maatschappelijke gevolgen van dit formele standpunt, aangezien zij menen dat niet van, mogelijk ernstig zieke belastingplichtigen, verwacht kan worden dat zij op de hoogte zijn van alle nota's van wijziging en dat zij wel zouden moeten kunnen vertrouwen op de informatie van de Belastingdienst.'⁵⁵ De leden van de D66-fractie constateren dat er vaker sprake is van onjuiste, achterhaalde informatie. Dit kan volgens hen tot vervelende situaties leiden voor mensen die hierdoor verkeerd zijn voorgelicht en zij achten dit schadelijk voor het vertrouwen in de Belastingdienst.⁵⁶

In 2018 werd door diverse politieke partijen aangekaart dat het gebrek aan juridische status van onjuiste informatie via de BelastingTelefoon leidt tot onevenwichtige gevolgen.

'(...) dat het een groot probleem bij de BelastingTelefoon is dat de antwoorden niet rechtsgeldig zijn, maar belastingplichtigen ook geen alternatief hebben. Een foutief antwoord door

50 Zie de titel van het Belastingdienst Jaarplan 2022: 'Bouwen aan vertrouwen'. Verder in paragraaf 3.2.8.

51 Consumentenbond 2018, p. 16; Kamervragen Mulder (PVV), *Kamerstukken II 2017/2018*, Aanhangsel nr. 2300.

52 Bijv. *Kamerstukken II 2015/2016*, Aanhangsel handelingen, nr. 2709 (kenmerk 2016Z09028); over een fout in het IB-aangifteprogramma zie in de brief van staatssecretaris van Financiën De Jager van 11 september 2007, nr. DGB2007-4312, V-N 2007/41.4. Over onduidelijke voorlichting in het kader van de vermogensrendementsheffing in Beantwoording Kamervragen over de 19e Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst, brief van 2 juni 2017, kenmerk 2017-0000109201, vraag 26; Vgl. klachten over de afhandeling aangifte erfbelasting (waaronder de communicatie van de Belastingdienst, o.a. in aangifteformulier erfbelasting) in de brief van staatssecretaris van Financiën Vijlbrief van 29 juni 2021, nr. 2021-0000032204, V-N 2021/35.8.

53 Bijv. *Kamerstukken II 2017/2018*, 31066, nr. 409.

54 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën Wiebes van 1 juli 2014, kenmerk AFP/2014/590, NTFR 2014/1764, p. 6-7. Zie ook klacht van burger bij Vaste commissie voor Financiën in de brief van 12 mei 2014, kenmerk 2014Z08528, over de aftrekbaarheid van trapliften als specifieke zorgkosten en de brief van staatssecretaris van Financiën Wiebes van 9 mei 2014, kenmerk DGB/2014/2300 U.

55 *Kamerstukken II 2013/2014*, 33750 IX, nr. 31, p. 4, met antwoord op p. 14.

56 *Kamerstukken II 2013/2014*, 33750 IX, nr. 31, p. 6, met antwoord op p. 14.

medewerkers van de BelastingTelefoon heeft voor de Belastingdienst geen gevolgen, maar voor de belastingplichtige wel.⁵⁷

Deze voorbeelden staan niet op zichzelf.⁵⁸ Recentere signalen dat de huidige koers ter discussie moet worden gesteld, komen ook vanuit andere instituties. Zo oordeelde de Commissie voor de verzoekschriften in mei 2021 naar aanleiding van een klacht over onjuiste informatie door de Belastingdienst dat burgers ervan uit mogen gaan dat informatie op de website van de Belastingdienst klopt. Klachten over onjuiste informatievoorziening van de Belastingdienst dienen volgens de Commissie direct gegrond horen te worden verklaard.⁵⁹ In juni 2021 oordeelde de Nationale Ombudsman in een zaak over onjuiste informatie van Belastingdienst/Toeslagen dat 'een burger moet kunnen vertrouwen op informatie die wordt gegeven door medewerkers van een overheidsinstantie'.⁶⁰

De in genoemde oordelen besloten liggende norm – de burger moet kunnen vertrouwen op informatie van de Belastingdienst – staat haaks op de huidige koers van de Hoge Raad. Valt nog wel uit te leggen dat burgers in beginsel het risico dragen van onjuistheden in voorlichting, terwijl zij vaak juist zijn aangewezen op die voorlichting?

1.3 Doel van het onderzoek, onderzoeksvragen en beoordelingskader

De hierboven behandelde aanleidingen tonen dat herijking van de huidige koers bij het aan voorlichting te ontnemen vertrouwen nodig is, mede in het licht van maatschappelijke en juridische ontwikkelingen. Daarbij is het noodzakelijk om, gezien het onderwerp van dit boek én de toegenomen aandacht voor het perspectief van de burger, ook het burgerperspectief te betrekken.

1.3.1 Doel van het onderzoek

Doel van dit onderzoek is om de toepassing van vertrouwensbeginsel bij voorlichting van de Belastingdienst te herijken met inachtneming van het juridisch perspectief en het burgerperspectief. Dat vereist een zorgvuldige analyse van relevante gezichtspunten en belangen. Het beoogde resultaat van het onderzoek is om een voorstel te ontwikkelen voor een 'betere' koers, dus een verbeterde toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting ten opzichte van de huidige in het licht van het juridisch perspectief en het burgerperspectief.

57 Inbreng van een schriftelijk overleg over algemene informatie aangiftecampagne en werkwijze BelastingTelefoon tijdens aangiftecampagne van 4 april 2018 (Kamerstuk 31066-397), kenmerk 2018D23070, p. 3.

58 Zie in het kader van een fout in het IB-aangifteprogramma in de brief van staatssecretaris van Financiën De Jager van 11 september 2007, nr. DGB2007-4312, V-N 2007/41.4, bijv. Vraag 7.

59 *Kamerstukken II* 2020/2021, 35586, nr. 6.

60 Nationale ombudsman brief van 24 juni 2021 met update van 29 september 2021, kenmerk 2021/098 (Vrouw wordt door verkeerde informatie van de Belastingdienst verrast door terugvordering toeslagen).