



Universiteit
Leiden

The Netherlands

**Voorlichting door de Belastingdienst in
rechtsstatelijke context: een juridisch en
communicatiewetenschappelijk onderzoek naar
gewekt vertrouwen**

Cramwinckel, T.A.

Citation

Cramwinckel, T. A. (2022, October 12). *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context: een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3480298>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3480298>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

HOOFDSTUK 2

Het juridisch kader bij de voorlichtende taak van de Belastingdienst

2.1 Inleiding

De Belastingdienst heeft een 'voorlichtende taak', zoals door de Hoge Raad erkend.¹ Aan die taak geeft de Belastingdienst uitvoering met bijvoorbeeld toelichtingen en informatie op de website, of via op verzoek verstrekte inlichtingen door de inspecteur of medewerkers van de BelastingTelefoon.² Aangezien de taak om burgers voor te lichten op de Belastingdienst als bevoegde instantie (bestuursorgaan) rust, spreek ik van de voorlichtende taak van de Belastingdienst. Over het *bestaan* van die taak bestaat in de fiscale literatuur, de rechtspraak en vanuit de overheid consensus. Het is dan ook duidelijk dát de Belastingdienst voorlichting moet geven. Over de inhoud, reikwijdte en betekenis van die taak is in de doctrine evenwel weinig bekend, net zomin als over de juridische basis waarin de voorlichtende taak zijn oorsprong vindt ('grondslag').³

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *Wat is het juridische kader bij de voorlichtende taak van de Belastingdienst?* Om de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting te herijken, is theoretisch gezien nodig dat eerst wordt bepaald wat de voorlichtende taak inhoudt en waartoe de Belastingdienst daarbij verplicht c.q. bevoegd is ten opzichte van de burger, vóórdat kan worden overgegaan naar de rechtsbescherming van de burger bij de uitvoering van die voorlichtende taak.⁴ Het antwoord op de vraag of de burger in rechte te beschermen vertrouwen kan ontleen aan voorlichting, wordt immers tevens bepaald door het juridische kader waarbinnen de verstrekking van voorlichting aan de burger plaatsvindt.⁵ Het beoordelingskader dat nodig is voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag wordt in dit hoofdstuk opgebouwd.

1 Zie de zinsnede '(...) dat de fiscus zijn voorlichtende taak (...) in HR 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311. Ik kom daarop terug in paragraaf 4.3.1.

2 Zie in paragraaf 1.7.2, 2.5.1, 4.3.1.

3 Wopereis 1996 'over grondslagen' van overheidsvoorlichting; Belastingdienst Bedrijfsplan 2003-2007, kopje 'grondslagen', waar ook voorlichting wordt genoemd.

4 Happé 1996, p. 34-35, p. 164; Schut 1974, die voor de vraag of de Belastingdienst is gebonden aan *contra legem* inlichtingen het 'dienstig' acht eerst de verhouding tussen de administratie en de belastingplichtigen te bezien om vervolgens na te gaan wanneer inlichtingen worden verstrekt. Vgl. Boer 2013, p. 71, 61.

5 Zie ook Van de Sande 2019, p. 29, 41-42.

Het doel van dit hoofdstuk is om vanuit theoretisch⁶ oogpunt inzichtelijk te maken wat de voorlichtende taak van de Belastingdienst inhoudt, wat zijn juridische basis is en wat het juridische raamwerk is dat deze taak normeert.⁷ Dit hoofdstuk geeft dus het juridische kader. Daartoe behandel ik eerst de institutionele context bij de verstrekking van voorlichting (paragraaf 2.2). Vervolgens analyseer ik *waarom* de Belastingdienst een voorlichtende taak heeft en op welke grondslag deze berust (paragraaf 2.3). Daarna bespreek ik de betekenis van het begrip ‘taak’ (paragraaf 2.4). Vervolgens verschuift de aandacht naar voorlichting zelf en bespreek ik de aan voorlichting verbonden eigenschappen en eisen, zoals juistheid en begrijpelijkheid (paragraaf 2.5). Daarna behandel ik ‘voorlichtingsrisico’s’ en juridische gezichtspunten om daarmee om te gaan (paragraaf 2.7). Ik rond af met een tussenconclusie (paragraaf 2.8).

2.2 Institutionele context bij voorlichting

Eerst is nodig om zicht te krijgen op de institutionele context waarbinnen de Belastingdienst die taak uitvoert. Oftewel, wat is het ‘juridische speelveld’ en wat zijn de verhoudingen tussen de betrokken actoren? Hierna bespreek ik kenmerkende eigenschappen van het belastingrecht (paragraaf 2.2.1), specifiek de aan het belastingrecht toegeschreven eigenschap van complexiteit (paragraaf 2.2.2) en het rechtsstatelijke kader waarbinnen belastingheffing plaatsvindt (paragraaf 2.2.3), waaronder de toegenomen aandacht voor het burgerperspectief in het juridisch discours (paragraaf 2.2.4). Deze aspecten kleuren de juridische achtergrond waartegen de verstrekking van voorlichting aan burgers plaatsvindt.

2.2.1 Eigenschappen van het belastingrecht

In de fiscale literatuur wordt aan het belastingrecht een aantal kenmerkende eigenschappen toegeschreven.⁸ Ik bespreek hierna de voor dit onderzoek meest relevante kenmerken.

Asymmetrische rechtsbetrekking

In het belastingrecht is sprake van een ‘asymmetrische rechtsbetrekking’ tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen.⁹ Het belastingrecht legt eenzijdig verplichtingen op aan burgers en geeft de Belastingdienst ruime bevoegdheden (‘juridische asymmetrie’). Bovendien is vaak sprake van feitelijke ongelijkheid zoals in termen van kennis, deskundigheid,

6 De invulling door de Belastingdienst van zijn voorlichtende taak komt aan bod in hoofdstuk 3.
 7 In het kader van overheidsvoorlichting zie Wopereis 1996; In het kader van informatieverstrekking door de overheid zie Van de Sande 2019, hoofdstuk 2.
 8 Pauwels 2009, par. 11.2; Arendsen 2016, p. 8; Hofstra 2002, p. 120 definieert het belastingrecht als het geheel van wettelijke voorschriften op grond waarvan belasting wordt geheven, of die ten behoeve van de heffing van belasting wordt uitgevaardigd.
 9 Zie daarover Gribnau 1998, p. 135, 265-274; Gribnau 2013b, par. 4.1; Pauwels 2009, p. 214; Feteris 2007, p. 65, 86; Van den Berge 2016a (algemeen bestuursrecht).

financiële middelen en emotionele betrokkenheid ('feitelijke asymmetrie').¹⁰ Tegelijkertijd is sprake van een zekere wederzijdse afhankelijkheid tussen de Belastingdienst en de burger.¹¹ Dit brengt mee dat de verstrekking van voorlichting plaatsvindt in een asymmetrische relatie waarin de *zender* (Belastingdienst) en de *ontvanger* (burger) zich in een ongelijke positie bevinden, maar tot elkaar 'veroordeeld' zijn.¹² Deze asymmetrie vraagt dus om zorgvuldigheid. De Belastingdienst is zich daarvan bewust.¹³

Eenzijdige ingreep op de financiële positie van burgers

Belastingheffing is een eenzijdige ingreep in de financiële positie van burgers.¹⁴ De Belastingdienst heeft daarbij het van staatswege verstrekte monopolie op belastingheffing.¹⁵ Voorlichting door de Belastingdienst heeft daarmee betrekking op de financiële positie van burgers. Goede voorlichting is dus essentieel voor burgers.

Massale karakter van belastingheffing

Bij belastingheffing gaat het – in alle opzichten – om enorme aantallen.¹⁶ Volgens het Jaarplan 2022 heeft de Belastingdienst te maken met 8,3 miljoen particulieren, gaat het om 8,8 miljoen aangiften inkomstenbelasting niet-winst en zo'n 9 miljoen belastingaanslagen.¹⁷ Verder worden bij de Belastingdienst 116.000 bezwaarschriften ingediend.¹⁸ Het financiële belang van de inkomstenbelasting en loonheffingen is enorm, ruim EUR 168 miljard (2022).¹⁹ Deze aantallen werken ook door in voorlichting. Zo voerde de BelastingTelefoon in 2020

10 O.a. Gribnau 1998, p. 174, 220-221; Gribnau 2013a, p. 56, par. 4.5. In het Jaarverslag van de Nationale ombudsman 2009, p. 107 staat dat de burger voor zijn deskundigheid vaak afhankelijk is van de overheid zelf en dat dit verschil in kennisniveau onevenwichtigheid brengt. In het Jaarverslag (p. 96 e.v.) worden zes verschillen tussen burger en overheid genoemd die de relatie tussen hen karakteriseren. Feitelijke asymmetrie neemt af door deskundige bijstand; zie Gribnau 2013a, p. 96, Pauwels 2009, p. 214; Gribnau 2008, par. 4.1-4.2; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 44.

11 Vgl. Hofstra 1986, p. 181, p. 295; Gribnau 2007, par. 2.1, 7.

12 Het is bovendien een relatie die – geweld of niet – bestaat. Bij bijvoorbeeld horizontaal toezicht is die relatie bewust aangegaan, vgl. de bijdrage van De Bont 2010, getiteld 'Ik wil een relatie met de Belastingdienst'.

13 Zo staat op de Website: 'We zijn ons er van bewust dat we verregaande bevoegdheden hebben en diep kunnen ingrijpen in het leven van burgers en bedrijven. Burgers en bedrijven hebben niets te kiezen. Zij moeten zakendoen met de Belastingdienst. En moeten er daarom op kunnen vertrouwen dat wij zorgvuldig en integer met die bevoegdheden omgaan.' (via <https://over-ons.belastingdienst.nl/ontdek-meer-over-de-belastingdienst/wij-zijn-de-belastingdienst-wie-zijn-we/>, geraadpleegd 3 juni 2021).

14 Pauwels 2009, p. 214-215 bespreekt dat belastingheffing uit hoofde van het algemene belang plaatsvindt (o.a. financiering van collectieve voorzieningen), maar dat niet wegneemt dat de overheid 'direct belanghebbende' is als inner en ontvanger van belastinggeld.

15 Vgl. Gribnau 1998, p. 274; Gribnau 2013a, p. 96.

16 Arendsen 2016, p. 8; Gribnau 2013a, p. 89-90; Damen 2018, p. 99.

17 Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 69. De aantallen nemen toe: In 1950 waren er nog maar 2,4 miljoen belastingplichtigen (IB); in 1975 is dat 4,4 miljoen en in 2000 is dat 6,5 miljoen (zie Pfeil 2009, p. 331).

18 Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 13.

19 Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 68 (voor burgers en ondernemers). Ter vergelijking: het financiële belang van de vennootschapsbelasting is EUR 31,3 miljard en de omzetbelasting ruim EUR 66,1 miljard.

zo'n 11 miljoen gesprekken²⁰ en werd de website in de aangiftemaand april 2021 ruim 11 miljoen keer bezocht.²¹ De Belastingdienst heeft te maken met een groot en gevarieerd publiek voor zijn voorlichting ('dé burger bestaat niet'). De massaliteit van de belastingheffing en de diversiteit van de daarbij betrokken burgers maken goede voorlichting extra belangrijk en uitdagend.

Administratieve lasten

Belastingheffing legt aanzienlijke administratieve lasten bij burgers in de vorm van het verstrekken van gegevens aan de Belastingdienst.²² Denk aan de jaarlijkse belastingaangifte inkomstenbelasting,²³ maar ook het invullen van (teruggaaf)formulieren. Ondanks de vooraf ingevulde aangifte dienen burgers daarin hun gegevens te controleren en zo nodig aan te vullen.²⁴ De verlangde administratieve inspanningen zijn terugkerend van aard en worden door velen als ingewikkeld ervaren.²⁵ Op niet-nakoming van administratieve verplichtingen staan sancties. Voorlichting speelt een belangrijke rol in de ondersteuning van burgers bij de nakoming van hun verplichtingen en effectuering van rechten (paragraaf 2.3, 2.5).

Gebonden karakter

Het belastingrecht kenmerkt zich door zijn dwingende, gebonden karakter. Daarmee wordt bedoeld dat het fiscale beleid in belastingwetgeving (in formele zin) relatief nauwkeurig is vastgelegd en dat de Belastingdienst – in persoon van de inspecteur – bij het vaststellen van de belastingschuld en het opleggen van belastingaanslagen niet over beleidsvrijheid beschikt.²⁶ Belastingaanslagen zijn te karakteriseren als 'gebonden beschikkingen', waarmee wordt bedoeld dat het beschikkingen zijn die door de wet worden voorgeschreven.²⁷ De relevantie van het gebonden karakter met het oog op voorlichting is dat bescherming van door voorlichting gewekt vertrouwen veelal zal leiden tot *contra legem* toepassing van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.2.3.3).

Vertrouwen en legitimiteit

Tot slot is van belang dat voor belastingheffing – mede met het oog op een goede en efficiënte uitvoering – *vertrouwen in* en *legitimiteit van* de uitvoerder (Belastingdienst)

20 <https://over-ons.belastingdienst.nl/feiten-en-cijfers/11-miljoen-telefoontjes-aan-de-belastingtelefoon-in-2020/>, geraadpleegd 27 mei 2021. Prognose voor 2022 is lager: 3,9 miljoen (Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 13).

21 De Belastingdienst publiceert bezoekcijfers van de Website via https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/open_data_bezoekcijfers_website_belastingdienst (geraadpleegd 27 mei 2021); gemiddeld zo'n 370.000 bezoekers per dag met een gemiddelde duur van zo'n vijf minuten.

22 Gribnau 2013a, p. 56; Adriaansen-Keulers 1996, par. 2.5.3.3. Vgl. Belastingdienst Beleidsplan Diensten en communicatie 1995-1999, par. 2.1: 'Velen moeten aanzienlijke inspanningen leveren om aan hun verplichtingen te voldoen (aangiftebiljetten invullen, boekhouding bijhouden, belasting inhouden, afdragen en voldoen). Kortom, je moet als belastingplichtige veel doen om daarna ook nog te moeten betalen.'

23 Volgens Roose 2019, p. 39 zijn er voor de inkomstenbelasting zo'n 400 aangifterubrieken.

24 Zie bijv. <https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-de-lat-ligt-hoog-bij-de-vooraf-ingevulde-aangifte/> geraadpleegd 27 mei 2021.

25 Zie Hofstra 1986, p. 165; Gribnau 2013a, p. 56; Pauwels 2009, p. 214.

26 Den Boer e.a. 1999, par. 1.2.1. Overigens moet *beleidsvrijheid* worden onderscheiden van *beoordelingsruimte*, zie Happé 1996, par. 1.1.3.2; Gribnau 2020, p. 3.

27 Happé 1996, par. 1.1.3.2.

noodzakelijk wordt geacht.²⁸ Ook de Belastingdienst ziet hiervan het belang: vertrouwen in de uitvoerder is essentieel voor belastingheffing.²⁹ Voorlichting, evenals de ervaringen die burgers daarmee hebben, kunnen een (al dan niet) positieve invloed hebben op het vertrouwen van burgers in de Belastingdienst.³⁰ De Belastingdienst heeft in het kader van zijn uitvoeringstaak dus ook een 'eigen belang' bij vertrouwen en betrouwbaarheid (paragraaf 2.3.3; 3.2.8). Overigens is het belang van vertrouwen in en betrouwbaarheid van de Belastingdienst breder dan enkel de fiscaliteit: het gaat ook over vertrouwen in overheidsfunctioneren in het algemeen.³¹ De Belastingdienst vormt namelijk voor veel burgers 'het gezicht'³² van de overheid. De relevantie van goede voorlichting van de Belastingdienst gaat dus verder dan enkel belastingheffing. Het is zowel direct als indirect essentieel voor het functioneren van de overheid als geheel.

2.2.2 De (problematische) complexiteit van het belastingrecht

Als er één eigenschap is van het belastingrecht waarover consensus bestaat, is het dat fiscale wet- en regelgeving *complex* is. Niet alleen in de fiscale literatuur, maar ook door de overheid (inclusief de Belastingdienst), burgers en professionals³³ wordt dat zo gekarakteriseerd.³⁴ Deze duiding bestaat overigens al decennia, getuige de oratie van Antal in 1947:

28 Van Steenberghe 2013; Goslinga e.a. 2019; Gribnau 2008; Gribnau 2012; Nijenhuis 2018, p. 147.

29 Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 6-7; Belastingdienst Jaarplan 2020, p. 7; Belastingdienst Jaarplan 2021, p. 60; Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 87, vermeldt dat de mate waarin burgers en bedrijven vertrouwen hebben in de Belastingdienst een belangrijke determinant is van *compliance* en de belastingmoraal in Nederland. Hoe hoger het niveau van het vertrouwen, hoe groter de intrinsieke motivatie om belasting te betalen.

30 Rijksbegroting 2021, *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 87, waarin wordt opgemerkt dat oordelen over de 'vertrouwenswaardigheid van de Belastingdienst' mede worden gekleurd door persoonlijke ervaringen met de Belastingdienst (zoals BelastingTelefoon). Zie ook Belastingdienst Beleidsdoorlichting Dienstverlening 2020, p. 6-7, 11, 30, par. 2.5.

31 *Kamerstukken II* 2019/2020, 35300, nr. 1, p. 41-42, waarin het kabinet benadrukt dat de uitvoering en dienstverlening door de (Rijks)overheid de plek is waar de burger de overheid ontmoet. Daarom is het werk van de uitvoeringsorganisaties van grote waarde voor het vertrouwen van de burger in de overheid en van essentieel belang voor het functioneren van de overheid.

32 Kantar 2019, p. 5 vermeldt dat de perceptie van de burger over de relatie met de overheid is gebaseerd op de relatie met de Belastingdienst. Uit onderzoek volgt dat bij zeer veel burgers termen als *belasting* en de *Belastingdienst* als eerste in burgers opkomt als zij denken aan hun relatie met de overheid. Vgl. Gribnau 1998, p. 278; Troonrede 2019; Van Hoeflaken 2021, p. 1412 citeert Ombudsman Van Zutphen, die waarschuwt: 'Dus als het vertrouwen in de Belastingdienst weg is, is het vertrouwen in de overheid heel breed weg. Dit gaat verder dan de Belastingdienst alleen.'

33 Overigens wordt het belastingrecht ook door (fiscale) professionals (te) complex geacht. Zie Gribnau 2013a, p. 68; president Knot van De Nederlandsche Bank, die het belastingstelsel te complex acht (nieuwsbericht 20 november 2019 via www.nu.nl/economie/6012357/dnb-presidentbelastingstelsel-is-te-ingewikkeld-en-onevenwichtig.html) en het interview met (oud) NOB-voorzitter Zoetmulder 2018 ('Zelfs expert snapt het niet meer. Belasting moet veel simpeler'); Post 2021 met voorbeelden uit VPB-sfeer.

34 Zie o.a. Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, par. 2.4.1 en par. 3.2 (met verwijzingen aldaar); Van den Heuvel 2018, o.a. hoofdstuk 1; Happé 1996, p. 24-25; Verburg 1996: 'Ingewikkeld en ontoegankelijk, dat zijn de trefwoorden die kenmerkend zijn voor de belastingwetgeving en dus ook voor de belastingrechtspraak en de belastingpraktijk.'; Hofstra 1992, p. 157-159.

'Over weinig aspecten van de huidige belastingwetgeving in Nederland bestaat zo algemene eenstemmigheid als over het feit dat zij zeer ingewikkeld is.'³⁵

Het belastingrecht steekt dus ingewikkeld in elkaar en dat maakt voorlichting niet alleen nodig, maar extra uitdagend.

2.2.2.1 *Wat maakt het belastingrecht zo ingewikkeld?*

Wat wordt met 'complexiteit' van het belastingrecht bedoeld? Veelgenoemde factoren die het belastingrecht ingewikkeld maken, zijn:³⁶

- Omvang van fiscale wet- en regelgeving (grote hoeveelheid belastingwetten en lagere regelgeving, beleidsregels en jurisprudentie, die daarvan een uitwerking zijn);
- Technisch karakter (het belastingrecht introduceert fiscale concepten met een eigen terminologie);
- Veranderlijkheid van het belastingrecht (hoog tempo in wetswijzigingen en invoering van nieuwe (antimisbruik)regels);
- Ontoegankelijke structuur (gelaagde structuur van wet- en regelgeving, etc.);
- Antimisbruikregels (gedetailleerde regels met vaak bewust vaag geformuleerde normen);
- Interpretatievraagstukken, open normen en vage terminologie (wetteksten bevatten onduidelijkheden, vaagheden, leemten en kunnen multi-interpretabel zijn).

Deze factoren worden veelal toegeschreven aan de inzet van wetgeving als sturingsinstrument, tegengaan van misbruik en ongewenst fiscaal calculerend gedrag en het hoge tempo in het wetgevingsproces.³⁷ Daarbij verdient opmerking dat complexiteit niet geheel vermijdbaar is, bijvoorbeeld omdat de wetgever niet alles kan voorzien of recht wil doen aan complexiteit in de maatschappij.³⁸ Ook kan complexiteit bewust zijn aanvaard, bijvoorbeeld bij antimisbruikwetgeving of als resultaat van een politiek proces.³⁹

Voor de burger wordt complexiteit een probleem wanneer het een belemmering vormt om zijn fiscale rechten en plichten te (kunnen) kennen, begrijpen en/of na te komen (rechtsonzekerheid).⁴⁰ Dat is een reëel probleem, zo blijkt uit het rapport van de Commissie

35 Antal 1947, p. 5 (geciteerd via Van den Heuvel 2018, p. 13).

36 In zijn oratie problematiseert Arendsen 2016, p. 40 e.v. het begrip complexiteit en het concept 'tax complexity'. Zie ook Gribnau 2013a, p. 68; Gribnau en Dusarduijn 2021a; Gribnau en Dusarduijn 2021b; Post 2021.

37 Van den Heuvel 2018, hoofdstuk 1.

38 Van den Heuvel 2018, p. 15, 229-230.

39 Van den Bergh 1979, p. 14.

40 Complexiteit kan leiden tot over- of ondercompliance. Zie Gribnau 2013a, p. 68, 97; Belastingdienst, 14e Halfjaarsrapportage, 2014, p. 9; Gribnau en Dusarduijn 2021a, par. 2, die problematische gevolgen van complexiteit behandelen vanuit het perspectief van behoorlijke wetgeving.

praktische rechtsbescherming (2021).⁴¹ Overigens is complexiteit van het belastingrecht niet enkel voor burgers, maar óók voor de Belastingdienst problematisch.⁴² Er is dan ook regelmatig kritiek op de kwaliteit van belastingwetgeving.⁴³ Vereenvoudiging van belastingwetgeving blijft evident noodzakelijk. Tegelijkertijd lijkt dé oplossing nog niet in zicht.⁴⁴

2.2.2.2 Problematische fiscale rechtstaal

Complexiteit van het belastingrecht werkt door in het taalgebruik in fiscale wet- en regelgeving. Duidelijkheid van wetgeving is één van de kwaliteitseisen aan wetgeving.⁴⁵ Dat neemt niet weg dat de taal van de belastingwetgever in de literatuur regelmatig wordt bekritiseerd vanwege een gebrek aan duidelijkheid, begrijpelijkheid, toegankelijkheid en leesbaarheid.⁴⁶ De fiscale rechtstaal kan dus als problematisch worden beschouwd. Dat roept de vraag op: wat kenmerkt de fiscale rechtstaal?⁴⁷ Wat maakt de taal van het belastingrecht relatief ontoegankelijk voor de burger?

Tot op heden is geen systematisch onderzoek gedaan naar specifieke talige kenmerken van het Nederlandse belastingrecht.⁴⁸ Ik geef een inventarisatie van talige factoren in belastingwetgeving en richt mij op eigenschappen die het taalgebruik compliceren.⁴⁹ De relevantie daarvan voor het onderhavige onderzoek is dat daar waar de taal van de belastingwetgever afwijkt van de alledaagse taal, bij de vertaalslag die de Belastingdienst in zijn voorlichtende taak heeft te maken risico's op de loer liggen (paragraaf 2.6, 3.3).

41 Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, par. 2.4.1 en 3.2. Vgl. Advies Raad van State bij de Overige fiscale maatregelen 2022, *Kamerstukken II* 2021/2022, 35928, nr. 4, p. 2 die ervoor waarschuwt dat de eigenwoningregeling dermate gecompliceerd is geworden dat in veel voorkomende, niet uitzonderlijke situaties (bijvoorbeeld verhuizing, verbreking van relaties) de hulp van een deskundige niet kan worden gemist om de juiste gevolgen voor de eigenwoningregeling vast te stellen, wat een ongewenste situatie oplevert; Niessen 1997; Gribnau 2013a, p. 68. Het Belastingplan 2021 is voorzien van een 'doenvermogenstoets' voor belastingplichtigen; zie de brief van de staatssecretarissen van Financiën Vijlbrief en Van Huffelen, 9 juli 2020, kenmerk 2020-0000129249.

42 Zie 'Het belastingstelsel zit intussen vol met fouten' in Elsevier (30 juli 2021) en de brief van staatssecretaris Vijlbrief 24 september 2021, kenmerk nr. 200021-000018527; L. Berentsen, 'Belastingpolitiek zonder stip aan de horizon' in het FD van 4 februari 2021; Meijerman 2021b; brief van staatssecretaris van Financiën De Jager van 8 juni 2007, kenmerk DGB 2007-0229; Zie brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 april 2018, Kenmerk 2018-0000039871, p. 2; Vereenvoudigingsrapport 2020, p. 9. Zie over (knelpunten bij) de uitvoerbaarheid van het belastingrecht in Arendsen 2020; Arendsen 2021; Gribnau en Dusarduijn 2021a, par. 2.3.

43 Van den Heuvel 2020.

44 Gribnau en Dusarduijn 2021a, par. 2.4 e.v.; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 43-44.

45 Van den Heuvel 2018; Nota zicht op wetgeving (1991), *Kamerstukken II* 1990/1991, 22008, nrs. 1-2 p. 30.

46 Van der Geld 1991; Hofstra 1992, p. 157-159; Gribnau 2013a; Arendsen 2017. Zie rapport Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 120.

47 De taal van het belastingrecht is een 'rechtstaal', een technische taal die wordt gehanteerd binnen het kennisdomein en vakgebied van het recht. Zie Tiersma 2000; Van den Bergh 1979, p. 51; Van Doorn e.a. 1988; Maley 2013, p. 13-14 en aangehaalde literatuur.

48 Vanuit normatief oogpunt, zie Van den Heuvel 2018 naar de invulling van de kwaliteitseis van duidelijkheid.

49 Melinkoff 1963, p. 11: 'At what point does the language of the law lose contact with the common speech?'; Cramwinckel 2016a, par. 2.

Er zijn enkele voor de hand liggende redenen waarom wetgeving in zijn algemeenheid, dus ook belastingwetgeving, niet geheel in overeenstemming is of kan zijn met het gewone spraakgebruik.⁵⁰ Zo heeft wetgeving een specifieke communicatieve setting.⁵¹ Het betreft een eenzijdige vorm van communicatie (van wetgever aan lezer, niet andersom⁵²) en het lezerspubliek is heterogeen.⁵³ Wetgeving ziet niet op $n=1$.⁵⁴ Bovendien moet de belastingwet een zekere toekomstbestendigheid hebben (bijv. vanwege technologische en maatschappelijke ontwikkelingen⁵⁵). Enerzijds moet de wet dus duidelijk zijn (rechtszekerheid), anderzijds moet het voldoende abstractie hebben om toepasbaar te zijn in de veelzijdige werkelijkheid die de belastingwet bestrijkt.

In het algemeen onderscheidt de rechtstaal – ook in het belastingrecht – zich van de gewone taal op tekst-, zins- en woordniveau.

Tekstniveau

Op tekstniveau kenmerkt de belastingwet zich door zijn technische karakter. Dat ziet zowel op de materie ('technicality of the subject matter') als op de fiscale concepten ('purely legal concepts').⁵⁶ Een complicerende tekststructurele eigenschap is ook dat de regels 'gelaagd' zijn opgebouwd ('gelede normstelling'⁵⁷). Dan geeft de belastingwet een regel die op een andere plaats wordt uitgewerkt en/of gespecificeerd, zoals in een ander artikel(lid), een andere wet, lagere regelgeving of een beleidsbesluit. Denk aan de eigenwoningregeling, waarbij definities en specificaties in veel verschillende artikelen en lagere regelgeving zijn uitgewerkt. Dergelijke intertekstuele verwijzingen hebben als voordeel dat de informatie gefaseerd wordt gepresenteerd, maar als keerzijde dat dit het zicht op een regeling kan verminderen (*toegankelijkheid*). Het vraagt kennis en kunde om de systematiek en structuur te kunnen doorgronden.

Zinsniveau

Typerend op zinsniveau zijn relatief lange zinnen (*zinslengte*). Voor toegankelijkheid worden niet al te lange zinnen aangeraden (10-20 woorden).⁵⁸ Een blik op de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) illustreert dat de zinslengte in de belastingwet hier geregeld (ruim) boven uitsteekt. Zo beslaat de reisaftrekregeling in art. 3.87 lid 1 Wet IB 2001 (tekst 2021) 58 woorden. Lange juridische zinnen kennen een hoge informatiedichtheid ('tightly packed character of the legal sentence'⁵⁹) en dat kan de begrijpelijkheid en leesbaarheid

50 Melinkhoff 1963 heeft een aantal 'chief characteristics' van de rechtstaal geformuleerd. Zie ook Witteveen 2010, hoofdstuk 2; Van den Bergh 1979; Maley 2013; Tiersma 2000; Gerits 2005, p. 7, 25.

51 Van den Bergh 1979, p. 55.

52 Van den Bergh 1979, p. 50, 55 meent dat de communicatieve situatie tussen wet en burger 'principeel ongelijk en zeer eenzijdig' is.

53 Witteveen 2010, p. 26. Daarnaast is er een onderscheid tussen het publiek op wie de wet betrekking heeft (bijv. belastingplichtige) en degene die de wet interpreteert (bijv. Belastingdienst, rechter, professionele bijstand). Vgl. Maley 1987, p. 31 e.v.; Veerman 2018, p. 44.

54 Veerman 2018, p. 25.

55 Gribnau 2013a, p. 62-63.

56 Maley 1987, p. 34.

57 Happé 1996, par. 1.1.3.2, 1.1.3.5-1.1.3.6; Van den Heuvel 2018, p. 78, 107, 223.

58 Zie bijv. <https://onzetaal.nl/taaladvies/lengte-van-zinnen> (laatstelijk geraadpleegd 6 januari 2022).

59 Maley 2013, p. 25.

verminderen.⁶⁰ Vaak gaan lange zinnen gepaard met ingewikkelde constructies, zoals tangconstructies, dubbele ontkenningen en opeengestapelde bijzinnen, zoals te zien in de aftrekuitsluiting voor de werkruimte aan huis in art. 3.16 lid 1 Wet IB 2001 of de kamerverhuurvrijstelling in art. 3.114 lid 1 Wet IB 2001 (tekst 2021).

Woordniveau

De fiscale rechtstaal kenmerkt zich door een eigen begrippenkader.⁶¹ Daarbij kunnen mijns inziens in ieder geval de volgende categorieën worden onderscheiden:⁶²

1. *Fiscale terminologie*: begrippen die betrekking hebben op een fiscaal concept en geen equivalent hebben in het gewone spraakgebruik. Denk aan 'belastingaanslag' in art. 2 lid 3 AWR, 'eigenwoningforfait' in art. 3.112 Wet IB 2001, 'middeling' in art. 3.154 Wet IB 2001, 'terbeschikkingstellingsregeling' in art. 3.91 Wet IB 2001 en 'verzamelinkomen' in art. 2.18 Wet IB 2001 (tekst 2021). Dergelijke technische begrippen maken het mogelijk in relatief beknopte bewoordingen een fiscaal concept te vormen, maar maken het belastingrecht minder toegankelijk voor burgers zonder fiscale deskundigheid.
2. *Fiscale begrippen*: begrippen waarin aan gewone woorden een fiscaaltechnische betekenis wordt toegekend, die afwijkt van het gewone spraakgebruik ('common words with uncommon meanings'⁶³). Denk aan 'partner' van art. 5a AWR en art. 1.2 Wet IB 2001, 'ondernemer' van art. 3.4 Wet IB 2001, 'eigen woning' van art. 3.111 Wet IB 2001 en 'fout' in art. 16 lid 2 sub c AWR. Dergelijke begrippen hebben als voordeel dat de wetgever het normale spraakgebruik zoveel mogelijk volgt.⁶⁴ Als nadeel geldt dat die begrippen niet-deskundigen op het verkeerde been kunnen zetten, aangezien hun betekenis niet steeds is wat het lijkt (bijv. 'lichamen' van art. 2 AWR).⁶⁵
3. *Begrippen met een flexibele betekenis*: begrippen waarin de fiscaaltechnische betekenis kan meebewegen met de werkelijkheid die zij bestrijken.⁶⁶ Denk aan open normen zoals 'goed koopmansgebruik' (art. 3.25 Wet IB 2001), kwalificaties als 'te kwader trouw' (art. 16 AWR), 'in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijk' (art. 3.91, lid 3 Wet IB 2001), 'normale omstandigheden' (art. 4.22 Wet IB 2001), 'de meest gebruikelijke' (art. 3.87 Wet IB 2001), 'in overwegende mate' (art. 3.55, lid 4, sub b Wet IB 2001), 'naar verkeersopvatting' (art. 3.16 Wet IB 2001), 'de omstandigheden van het geval'

60 Tiersma 2000, p. 208. Sawyer 2013, p. 6: 'Length does not necessarily correlate with complexity; longer text may in fact be more simply to understand through the layout, choice of words and explanations. However, if there is more to read and understand, this is likely to increase the level of comprehension and potentially complexity'.

61 Maley 1987, p. 34; Fleuren 2015, p. 568; Hofstra 1986, p. 154.

62 Van den Bergh 1979, p. 34; Maley 1987, p. 34.

63 Melinkoff 1963, p. 11: 'common words with uncommon meanings'; Gibbons 1999, p. 158: 'everyday words (...) used in a specialized sense'. Tiersma 2000, p. 116-117: 'The legislature may act as its own lexicographer.'

64 Vgl. de Aanwijzingen voor de regelgeving (tekst 2021), aanwijzing 3.3 (Duidelijkheid) en aanwijzing 5.1 (Begripsbepalingen).

65 Bijv. lichamen zijn geen menselijke lijven, maar verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens. In de gewone taal is een *voordeel* iets positiefs, terwijl daaronder in de fiscale rechtstaal niet alleen positieve, maar ook negatieve inkomsten worden verstaan.

66 Hofstra 1986, p. 154; vgl. Van den Bergh 1979, p. 33 die opmerkt dat de meest centrale begrippen in het recht (recht, eigendom, onrechtmatig, schuld, goede trouw, openbare orde, etc.) zich onttrekken aan een exacte definitie. Zie over open normen Rustenburg 2020.

(art. 4 AWR) en 'grotendeels, hoofdzakelijk, in belangrijke mate' (art. 25, lid 3, AWR). De exacte invulling van deze begrippen wordt mede gevormd door de jurisprudentie.⁶⁷ Het voordeel van dergelijke begrippen is hun flexibiliteit, maar de keerzijde is onduidelijkheid over de precieze reikwijdte en betekenis.⁶⁸

Dergelijke talige eigenschappen maken de belastingwet voor veruit de meeste burgers niet eenvoudig, toegankelijk en begrijpelijk.

De hoge mate van complexiteit van fiscale wetgeving brengt grote uitdagingen mee voor de Belastingdienst, ook bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak. Een voorlichtingstekst moet immers een ander soort tekst opleveren dan de wet; aan voorlichting worden andere eisen gesteld (paragraaf 2.5, 3.3.2, 5.3.3).⁶⁹ De Belastingdienst heeft dus een brug te slaan tussen de fiscale rechtstaal en de taal van de burger (paragraaf 2.3). De urgentie van vereenvoudiging van wetgeving om goede voorlichting te kunnen geven, blijkt uit de Beleidsdoorlichting Dienstverlening 2020:

'Hoe meer complex regelgeving is, hoe lastiger het wordt om in eenvoudige taal uit te leggen wat particulieren of ondernemers moeten doen. Niet voor niets is er dan ook een markt voor belastingconsulenten. Maar dat kan niet iedereen zich veroorloven. En door die groep die zich dat niet kan veroorloven, kunnen dan fouten gemaakt worden, hoe goed je het ook probeert uit te leggen. Al vaker is gevraagd om vereenvoudiging van belastingwet- en regelgeving. Eén van de redenen daarvoor is dat het steeds moeilijker wordt voor informatiesystemen om de belastingwet- en regelgeving uitvoerbaar te houden. Daar komt dus nog een reden bij, namelijk om redenen van het zich kunnen of willen houden aan de regels. Hoe eenvoudiger die zijn, hoe beter deze voor iedereen zijn te begrijpen of begrijpelijk te maken zijn. Dus ook effectiviteit van dienstverlening op *compliance* is gebaat bij vereenvoudiging van belastingwet- en regelgeving.'⁷⁰

Voor goede voorlichting zijn dus goede, uitvoerbare en uitlegbare wetten nodig.

2.2.3 De rechtsstaat en het burgerperspectief

Tot slot ga ik in het kader van het juridische speelveld in op de rechtsstatelijke verhoudingen bij voorlichting. Met 'rechtsstatelijke verhoudingen' bedoel ik de rol en taak die de Belastingdienst, belastingwetgever, belastingrechter en burger ten opzichte van elkaar hebben in de rechtsstaat.

De *rechtsstaat* houdt in de kern in een staatsvorm waarin de macht van de overheid is gebonden aan het recht.⁷¹ Die gebondenheid brengt onder andere mee dat het bestuur

67 Zie over hoeveelheden normen in Rustenburg en Lubbers 2021. Zie ook Maley 2013, p. 27-28; Van den Bergh 1979; Melinkoff 1963, p. 20-22; Tiersma 2000, p. 80.

68 Van den Bergh 1979, p. 36.

69 Vgl. de redactie in *V-N* 2017/25.17, die opmerkt dat voor burgers de informatie (via internet) 'duidelijk en overzichtelijk' moet zijn, en 'Voor het raadplegen van wetteksten zijn andere bronnen beschikbaar.'

70 Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2020, p. 36; p. 12, 69; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 120.

71 Scheltema 1989, par. 1; Scheltema 2021, p. 810; Schlössels en Zijlstra 2017, 2017/14; Gribnau 1988, p. 13-18.

(de Belastingdienst) niet naar willekeur kan optreden, maar de wet – opgesteld door de democratisch gelegitimeerde wetgever (de belastingwetgever) – moet toepassen. Voor burgers betekent het rechtsstaatconcept dat hij door de gebondenheid van de overheid aan het recht wordt beschermd tegen de machtige overheid en dat hij op basis van de wet kan voorspellen hoe het bestuur zal handelen.⁷² De rechter (belastingrechter) heeft op zijn beurt als primaire taak om rechtsbescherming te bieden aan burgers tegenover de overheid.⁷³ De Belastingdienst is wetsuitvoerder en rechtshandhaver. Zijn voorlichtende taak is daarvan onderdeel en dus rechtsstatelijk genormeerd (paragraaf 2.3, 2.4).

2.2.3.1 Rechtsstatelijke beginselen als waarden in de rechtsstaat

Het doel van het (fiscale) bestuursrecht in de rechtsstaat is, ontleend aan Scheltema, het regelen van de verhouding tussen de overheid en de burger op een manier die in overeenstemming is met de grondslagen van de rechtsstaat.⁷⁴

Welke waarden gelden in de rechtsstaat?⁷⁵ Scheltema heeft in zijn bijdrage 'De rechtsstaat' uit 1989 vier fundamentele rechtsstatelijke waarden onderscheiden.⁷⁶ Deze waarden, de 'rechtsstatelijke beginselen', vormen volgens hem in grote lijnen de gemeenschappelijkere noemer van het idee van de rechtsstaat.

- *Rechtszekerheidsbeginsel* (duidelijkheid over de rechtspositie en voorspelbaarheid van overheidshandelen);
- *Gelijkheidsbeginsel* (geen willekeur, gelijke behandeling van gelijke gevallen);
- *Democratiebeginsel* (ziet op een besluitvormingswijze voor overheidsoptreden);
- *Beginsel van de dienende overheid* (overheid dient niet zichzelf, maar het belang van de samenleving; 'government for the people'; doelmatig en doeltreffend handelen).

Deze beginselen gaan volgens Scheltema over waarden die men in een rechtsstaat als *essentieel* beschouwt.⁷⁷ Als essentiële waarden hebben de rechtsstatelijke beginselen mijns inziens principieel gezien een gelijksoortig gewicht. Zo bezien, is het ene beginsel dus niet belangrijker dan het andere.

Om de rechtsstatelijke waarden tot wasdom te laten komen (*doel*), worden er volgens Scheltema aan de inrichting van de rechtsstaat bepaalde eisen gesteld (*middel*). Denk aan de rechtsstatelijke eis van *machtenscheiding* (checks and balances; trias politica), de *legaliteits* (overheidsoptreden berust op algemene rechtsregels, verplichtingen volgen uit democratisch gelegitimeerde wetgeving) en *onafhankelijke rechtspraak* (onafhankelijke

72 Scheltema 1997, p. 2.

73 Happé 1996, p. 73 spreekt over het perspectief van de rechter dat 'zijn oorsprong vindt in de idee van de rechtsbescherming' en de 'fundamentele positie van de rechter voor de rechtsbescherming van de burger c.q. de belastingplichtige'; Gribnau e.a. 2013; Feteris 2008.

74 Scheltema 2021, p. 810.

75 Overigens is mijn bedoeling niet om de precieze inhoud van het rechtsstaatsbegrip te bepalen, maar hier is louter van belang dat de genoemde – en voor dit onderzoek relevante – beginselen veelal plaats hebben in de rechtsstaatsgedachte.

76 Scheltema 1989, p. 15.

77 Scheltema 1989, p. 15.

rechter).⁷⁸ Het beginsel van de dienende overheid dient, negatief geformuleerd, de volgende waarde:

'Het is niet eenvoudig deze eis in rechtsregels te vertalen, maar het uitgangspunt moet zijn dat overheidshandelen, dat niet op de beste, dus de meest doelmatige en doeltreffende manier de belangen van burgers dient, in het licht van dit beginsel tekortschiet.'⁷⁹

Positief geformuleerd:

'(...) wanneer men de dienende functie van de overheid als beginsel ziet, zal de overheid waar moeten kunnen maken dat zij werkelijk het belang van de burgers behartigt.'⁸⁰

Juist de theorie van Scheltema over de rechtsstaat is voor dit onderzoek relevant.⁸¹ In algemene zin is zijn visie op het rechtsstatelijke denken toonaangevend in de juridische doctrine, ook in het belastingrecht.⁸² Met oog op het onderhavige onderzoeksonderwerp is specifiek relevant dat Scheltema de voorlichtende taak van de overheid (specifiek die van de uitvoerende macht) in het rechtsstatelijke denken heeft ingebed, met name in het rechtsstatelijke rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 2.3).⁸³

Bovendien neemt in Scheltema's opvatting van de rechtsstaat de burger een belangrijke – zelfs centrale – positie in (het idee van 'government for the people').⁸⁴ Hij heeft de positie van de burger van meet af aan verankerd in het rechtsstatelijk denken. Daarmee moet Scheltema worden beschouwd als vroege pleitbezorger van 'het burgerperspectief' in het recht (paragraaf 2.2.4, hoofdstuk 5). Daarbij komt dat Scheltema's visie op de functie van het recht in de rechtsstaat – het recht dient niet als 'kunstwerk' voor juristen, maar vervult een maatschappelijke functie⁸⁵ – goed aansluit bij dit onderzoek, waarin de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting met inachtneming van het burgerperspectief juridisch wordt herijkt. Conceptueel past Scheltema's werk dus goed bij het onderwerp van dit onderzoek.

78 Scheltema 1989, par. 1 en 2. Volgens Scheltema bestaat tussen de beginselen en de eisen een 'doel-middel' verband. Van Ommeren 2003, par. 5, 10.

79 Scheltema 1989, p. 21.

80 Scheltema 1989, p. 21.

81 Scheltema's opvatting van de rechtsstaat is voor het onderzoek van dit boek een adequatere keuze dan meer abstracte rechtsstatelijke beschouwingen, waarin de burger een minder zichtbare plaats heeft (zie bijvoorbeeld Van Ommeren 2003). Methodologisch is Scheltema's benadering van de vier rechtsstatelijke beginselen eveneens goed bruikbaar, omdat hij daarbij uitgaat van een doel-middel verband, waarbij de rechtsstatelijke *beginselen* (doel) centraal staan en niet zozeer de *eisen* (middel) waarvan wordt aangenomen dat daarmee die waarden kunnen worden verwekelijkt (zie paragraaf 7.2, 7.6).

82 Bijv. Jaarverslag Raad van State 2020; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 18-19; Gribnau 2018; Meijerman 2021a, p. 1538-1539.

83 Vgl. Scheltema 1989, par. 2.1; Scheltema 1997, p. 2-3, 6-7, 11; Van de Sande, par. 2.3.

84 Zie over overheid-burger Scheltema 2019b, Scheltema 2016; Scheltema 2019a; Scheltema 2020b. Voor de positie van de burger in het algemene bestuursrecht Vgl. Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male 2014, p. 31.

85 Scheltema 1997, p. 4-5.

2.2.3.2 Geen 'bureaucratische rechtsstaat' maar een 'responsieve rechtsstaat'

Recenter heeft Scheltema's zijn theorie over de rechtsstaat nader uitgewerkt aan de hand van de tegenstelling tussen enerzijds de 'bureaucratische rechtsstaat' en anderzijds de 'empathische rechtsstaat'. De rechtsstaat moet volgens hem niet autonoom of bureaucratisch zijn, maar responsief en empathisch.⁸⁶ In de *bureaucratische* rechtsstaat staat het interne perspectief van juristen en de overheid voorop, aldus Scheltema.⁸⁷ In de bureaucratische rechtsstaat worden regels toegepast en procedures gevolgd, maar ervaart de burger de overheid 'als een bureaucratisch bolwerk' en merkt de burger niet dat het uiteindelijk om hem – en niet de overheid – te doen is.⁸⁸ In zo'n rechtsstaat zal de burger niet altijd de waarden van de rechtsstaat ervaren. De bureaucratische rechtsstaat gaat uit van een ideaalbeeld van de burger, schetst Scheltema:

'(...) de bureaucratische rechtsstaat (...) als een constructie die vanuit het klassiek juridische perspectief voldoet aan de eisen van de rechtsstaat, maar die ervan uitgaat dat de burger steeds over adequate bureaucratische vaardigheden en veel redzaamheid beschikt.'⁸⁹

Volgens Scheltema dient de rechtsstaat daarentegen een responsieve rechtsstaat te zijn.

'Een responsieve rechtsstaat zou ik willen omschrijven als een rechtsstaat, waarin de burger ervaart dat het bij de rechtsstaat om hem te doen is. In de rechtsstaat is de overheid een dienende overheid. Dat betekent niet dat de burger altijd krijgt wat hij wil – ook de burger begrijpt dat hij niet beter behandeld kan worden dan zijn buurman – maar het betekent wel dat hij merkt dat hij serieus wordt genomen.'⁹⁰

'De responsieve rechtsstaat zou men kunnen typeren als een rechtsstaat die zich richt op de burger zoals die echt bestaat. Dat is de burger die zo veel mogelijk zijn eigen keuzes wil maken, maar die niet altijd slim, daadkrachtig en rationeel reageert.'⁹¹

'In de responsieve rechtsstaat gaat het erom dat de burger die garanties [TC: van de rechtsstaat] ook daadwerkelijk ervaart, dat hij bij zijn contacten met de overheid merkt dat het bij de rechtsstaat uiteindelijk om hem gaat.'⁹²

In een responsieve opvatting van de rechtsstaat is dus de overheid een dienende overheid, die het perspectief van de burger serieus neemt (paragraaf 2.2.4). Dan ervaart de burger dat de rechtsstaat er voor hem is. Dan wordt de burger door het recht beschermd, en niet door het recht – dat hem juist zou moeten beschermen – in de knel gebracht.⁹³ De burger ervaart dan de waarden die de rechtsstaat waarborgt.

86 Scheltema 2018; Scheltema 2021, p. 810.

87 Scheltema 2021, p. 810.

88 Scheltema 2018, p. 120; Vgl. Scheltema 2015, p. 287.

89 Scheltema 2018, p. 121.

90 Scheltema 2015; Scheltema 2018, p. 121.

91 Scheltema 2018, p. 121.

92 Scheltema 2019a, par. 4.

93 Zie voorbeelden in Scheltema 2021, p. 810-811, 815; Scheltema 2020b.

Scheltema's visie op de rechtsstaat wordt beschouwd als norm voor hoe vandaag de dag de rechtsstaat eruit zou moeten zien, zo laten diverse instituties zien in hetgeen zij nastreven.⁹⁴ Zijn opvattingen zijn bovendien doorgedrongen in (literatuur over) het (belasting)recht.⁹⁵

Toegespitst op de Belastingdienst, brengt een responsieve houding van de overheid mee dat de Belastingdienst rekening dient te houden met de belangen en behoeften van de burger.⁹⁶ De Belastingdienst hoort, zo beschrijft Nijenhuis, een 'empathische Belastingdienst' te zijn, wat inhoudt:

'Een empathische Belastingdienst koestert de gift van vertrouwen van belastingplichtigen. Hij weet dat de keerzijde van naleving een set van afspraken is, gebaseerd op een goede relatie. Wanneer de Belastingdienst zich niet aan zijn deel van de afspraken houdt, geen recht doet, stagneert de naleving. Burgers en bedrijven verwachten dat de Belastingdienst hen rechtmatig en fatsoenlijk behandelt. Ze verwachten dat de Belastingdienst hen begrijpelijk informeert over wat ze moeten weten om na te leven. Ze rekenen op ondersteuning die past bij hun voorkeur en behoefte. Ze rekenen op begrip bij fouten door onwetendheid en ruimte om die te herstellen. Ze willen als mens worden behandeld: efficiënt en effectief als het kan, persoonlijk als het moet. Ze doen graag zaken met een Belastingdienst met een empathisch voorkomen.'⁹⁷

In de context van het optreden van de Belastingdienst zien responsiviteit en empathie dus op onder meer de relatie met belastingplichtigen, vertrouwen, rechtmatigheid, begrip, fatsoen, evenals begrijpelijke communicatie.

2.2.4 *Het 'burgerperspectief' in het juridisch discours*

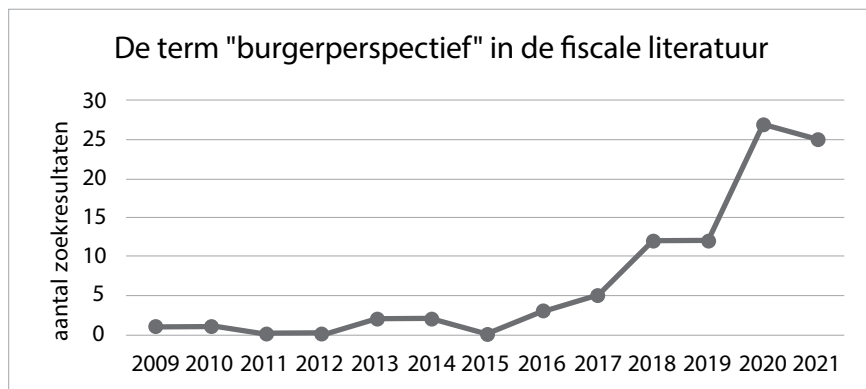
Uit het bovenstaande blijkt dat het perspectief van de burger in het huidige rechtsstatelijke denken zeer actueel is. Uiteraard is de relevantie van het perspectief van de burger voor het recht op zich niet nieuw; het belang van (oog voor) de burger ligt besloten in het rechtsstatelijke beginsel van de dienende overheid. In zoverre is het burgerperspectief onderdeel van het juridisch perspectief en staat deze daar dus niet geheel buiten. Wat wel nieuw is, is de expliciete aandacht voor het 'burgerperspectief' in het juridisch discours. Die aandacht neemt sterk toe, zo illustreert onderstaande grafiek.

94 Zie Jaarverslag Raad van State 2020, par. 5; Scheltema's responsieve rechtsstaat wordt bijvoorbeeld als uitgangspunt genomen in Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 18-19; Conclusie Wattel en Widdershoven 7 juli 2021, nr. 202006932/3/A3, 202002668/2/A3 en 202000475/2/A3, par. 2.3.; Gribnau 2018; Reflectierapport van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 2021; Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021; conclusie van A-G Niessen 15 mei 2020, nr. 19/03705, BNB 2020/133, punt 3.42 e.v.

95 Bijv. Gribnau 2018; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 18-19; Meijerman 2021a, par. 5.4.

96 Zie Gribnau 2019 ; Gribnau 2020, onder 'Public governance' en 'Afronding'; Gribnau 2018, par. 2.

97 Nijenhuis 2018, p. 147.



Figuur 1: Zoekresultaten van de term 'burgerperspectief' in de fiscale literatuur⁹⁸

De toenemende aandacht is bovendien te zien vanuit de overheid, zo tonen de parlementaire documenten.⁹⁹ Ook bij de Belastingdienst,¹⁰⁰ de (fiscale) rechtswetenschap¹⁰¹ en de rechterlijke macht¹⁰² is het 'burgerperspectief' in het vizier, evenals in de (fiscale) rechtspraak.¹⁰³ Diverse ontwikkelingen, met name de Toeslagenaffaire, hebben deze aandacht flink aangewakkerd (paragraaf 1.2.2).

⁹⁸ De tabel is gebaseerd op het totaal van een eenvoudige zoekopdracht op twee fiscale digitale databanken naar de term 'burgerperspectief'. Ten eerste een zoekopdracht op NDFR met de zoekterm 'burgerperspectief', zoekfilter 'Naslag' (laatstelijk 7 januari 2022), in totaal 33 resultaten (2021: 11, 2020: 11, 2019: 6, 2018: 2, 2017: 2, 2016: 1). Ten tweede een zoekopdracht op Kluwer Navigator met de zoekterm 'burgerperspectief', zoekfilter 'vakliteratuur' en vakgebied 'belastingrecht' (laatstelijk 7 januari 2022), in totaal 57 resultaten (2021: 14, 2020: 16, 2019: 6, 2018: 10, 2017: 3, 2016: 2, 2015: 0, 2014: 2, 2013: 2, 2012: 0, 2011: 0, 2010: 1, 2009: 1). In de tabel is geen rekening gehouden met eventuele dubbele resultaten (zoals een stuk dat in beide databanken is opgenomen).

⁹⁹ De toenemende aandacht vanuit de overheid kan worden geïllustreerd met een eenvoudige zoekopdracht op www.zoek.officielebekendmakingen.nl, bij parlementaire documenten, zoekterm 'burgerperspectief' en filter op het onderwerp 'Financiën|belasting' (laatstelijk 7 januari 2022), met in 42 totaal resultaten (in 2021/2020: 20, 2019/2020: 7, 2018/2019: 10, 2017/2018: 3, 2014/2015: 1, 2005/2006: 1).

¹⁰⁰ Zie hoofdstuk 3.

¹⁰¹ Zie o.a. Gribnau 2018; Rapport van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken, april 2021 (met daarin aangehaalde literatuur); Scheltema 2021.

¹⁰² Zie de reactie van de voorzitter van de Afdeling in januari 2021 (Van Ettehoven 2021) op het rapport van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag 2020; Reflectierapport van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 2021; Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021.

¹⁰³ Bijv. in de conclusie van A-G Niessen van 15 mei 2020 bij HR 26 juni 2020, nr. 19/03705, *BNB* 2020/133, punt 3.61; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 juli 2021, nr. BRE 20/7284, *FutD* 2021-2632, r.o. 2.10; Rechtbank Gelderland 23 maart 2021, nrs. ARN 19/502, 19/503, 19/504, 19/505 en 19/656, *V-N* 2021/34.1; Hof Den Haag 13 januari 2022, nr. BK-21/00360, *V-N Vandaag* 2021/2135. Zie ook Poelmann 2021b. Zie voor de bestuursrechtelijke verschuiving naar 'het burgerperspectief' de veel geannoteerde uitspraak ABRvS 29 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, *AB* 2019/302 met conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019.

Wat wordt in het juridisch discours onder het ‘burgerperspectief’¹⁰⁴ verstaan? In de literatuur ontbreekt het nog aan een (algemene en eenduidige) definitie of uitgekristalliseerd beeld van het burgerperspectief. Vaak wordt het perspectief van de burger genoemd in combinatie met termen als ‘responsiviteit’, ‘realistisch burgerbeeld’, ‘menselijke maat’, ‘maatwerk’, ‘empathie’ en ‘doenvermogen’.¹⁰⁵ Dat maakt het begrip, zoals Schlössels terecht typeerde, ongrijpbaar en ruim: ‘er wordt van alles onder geschoven’.¹⁰⁶ De belangrijkste elementen die uit de literatuur vallen af te leiden, schets ik hieronder.

Het burgerperspectief wordt wel opgevat als een vertrekpunt bij kijken, handelen of toepassen. Volgens de Ombudsman moet de overheid steeds op deze wijze kijken, want de overheid dient het burgerperspectief centraal te stellen in al zijn handelen.¹⁰⁷ Gribnau vat het burgerperspectief op als invalshoek, bijvoorbeeld bij de wijze waarop de belasting-rechter de rechtsbescherming invult ‘vanuit een bepaald begrip van en voor de burger’.¹⁰⁸ Overigens wordt onderkend dat er niet zoiets is als één burgerperspectief.¹⁰⁹ Zo schreef Scheltema dat ‘de’ burger en ‘het’ burgerperspectief niet makkelijk te vatten zijn: burgers zijn onderling zeer verschillend, maar ook voor één burger kan zijn perspectief verschillen al naar gelang de situatie en de omstandigheden.¹¹⁰

De invalshoek van het burgerperspectief brengt in het juridisch discours inhoudelijk bezien mee dat het recht rekening moet houden met de belangen van de burger. Zo toont Scheltema’s paradigma van de responsieve rechtsstaat (paragraaf 2.2.3.2) dat de inzichten en belangen van de burger ‘richtinggevend’ moeten zijn, en ‘niet die van de overheid, van een heerser of van de machtigen in de samenleving’.¹¹¹ Bij het vormgeven van het recht dienen het perspectief van de burger en zijn mogelijkheden, wensen, belangen, behoeften en de consequenties die het recht voor hem heeft op de voorgrond staan,¹¹² wat volgens Gribnau ook voor het belastingrecht geldt.¹¹³ Schlössels vat de opdracht kernachtig samen: ‘De beleavingswereld van gewone mensen moet voor de overheid het vertrekpunt zijn, niet het juridische systeem’.¹¹⁴ Beter oog hebben voor de leefwereld van gewone burgers is nodig, omdat een (te) grote afstand kan leiden tot rechtsvervreemding.¹¹⁵ Bij het burgerperspectief moet dus worden losgekomen van, zoals Scheltema onder andere noemt, het ‘interne

104 Over de in dit onderzoek gehanteerde invulling van het burgerperspectief zie paragraaf 1.2.2, 1.6, 5.2.

105 Bijv. Poelmann en Baron 2020a, p. 9; Poelmann en Baron 2020c; Gribnau 2018; Scheltema 2021.

106 Schlössels 2020.

107 Nationale ombudsman Jaarverslag 2015 par. 1.2, 1.3; Nationale ombudsman, rapport ‘Geen powerplay maar fair play’ (2017), p. 5 en Nationale ombudsman, rapport ‘Een burger is geen dataset’ (2021), p. 6.

108 Gribnau 2018, p. 27, 23, 25-26.

109 Jaarverslag Nationale ombudsman 2015, par. 1.4. Volgens Damen 2020, par. 2 zijn er ‘ongetwijfeld meerdere burgerperspectieven’.

110 Scheltema 2019a, par. 2; Scheltema 2018, p. 122-123.

111 Scheltema 2018, p. 120.

112 Scheltema 2019a, par. 4, 10. Vgl. Gribnau 2013, par. 2.4.4.

113 Gribnau 2018.

114 Schlössels 2020.

115 Damen 2018, p. 90.

perspectief van het openbaar bestuur', het 'perspectief van de overheid', de wetgever of 'het perspectief van juristen'.¹¹⁶ Of wat de Nationale Ombudsman noemt: 'systeemdenken'.¹¹⁷

Kijken vanuit het burgerperspectief vraagt volgens de literatuur om het hanteren van een 'realistisch burgerbeeld'.¹¹⁸ Dan mag niet worden uitgegaan van een ideaaltypische burger waar geen mens op lijkt, maar oog moet zijn voor wat mensen werkelijk weten en doen.¹¹⁹ Damen – die het beeld dat de overheid van burgers heeft al decennia thematiseert¹²⁰ – heeft in zijn preadvies glashelder laten zien dat de wetgever, het bestuur en de rechter hun beeld van de burger als 'triple A: alert, argwanend, assertief' moeten bijstellen.¹²¹ Een onrealistisch burgerbeeld brengt burgers in het bestuursrecht regelmatig in de problemen. Gribnau meent dat een realistisch burgerbeeld het uitgangspunt van fiscale rechtshandhaving moet zijn.¹²² Burgers beschikken vaak over weinig fiscaal-juridische deskundigheid, waardoor geen 'fiscale modelburger die steeds rationeel handelt' kan worden verondersteld.¹²³ De Belastingdienst, belastingwetgever en belastingrechter horen meer oog te hebben voor hoe (fiscale) burgers 'van vlees en bloed' in werkelijkheid zijn en handelen.¹²⁴

Op welke wijze moet het burgerperspectief bij rechtsvorming en rechtstoepassing praktisch tot uitdrukking komen? Mede naar aanleiding van de Toeslagaffaire wordt de uitwerking van het burgerperspectief gezocht in 'maatwerk' en 'de menselijke maat'.¹²⁵ Onder maatwerk verstaat Scheltema dat er rekening moet worden gehouden met de persoon en de omstandigheden van de burger.¹²⁶ Volgens Poelmann en Baron betekent dat niet zozeer 'dat aan zielige gevallen moet worden tegemoetgekomen',¹²⁷ maar kan de menselijke maat worden gedefinieerd als een rechtsbedeling die recht doet aan de wet en algemene rechtsbeginselen, zoals de beginselen van behoorlijk bestuur.¹²⁸ Meijerman laat zien dat de menselijke maat-discussie geen 'gevoelskwestie' is, maar gaat over wie binnen de rechtsstaat de bevoegdheid en taak hebben om rechtvaardigheidskeuzen en dus belangenafwegingen te maken (zowel op beleidsniveau als op individueel niveau).¹²⁹

116 Scheltema 2019a, par. 2 en 3, 8, 9 ('overheidsperspectief'); Scheltema 2021.

117 Jaarverslag Nationale ombudsman 2015, par. 1.3.

118 Bijv. Gribnau 2018; Gribnau 2019.

119 WRR-rapport 'Weten is nog geen doen: Een realistisch perspectief op redzaamheid', 2017. Volgens Scheltema 2019b viel het rapport 'in vruchtbare aarde' en volgens Scheltema 2019a, par. 3 werd een WRR-rapport 'nooit eerder' zo veelvuldig geraadpleegd, wat hij ziet als een aanwijzing 'dat de tijd rijp is voor meer aandacht voor het burgerperspectief'; Scheltema 2018, p. 121; Scheltema 2016.

120 Zie Damen 2018; de aangehaalde literatuur in Damen 2019, par. 11.6 en de aan Damen aangeboden bundel opstellen in Vuksan (ed.) 1996.

121 Damen 2018.

122 Gribnau 2019.

123 Gribnau 2018, p. 29.

124 Gribnau 2018, p. 22-29.

125 Werkgroep reflectie toeslagenaire rechtbanken 2021, par. 6.3.2; Gribnau 2020, p. onderdeel 'Public tax governance'; Gomes Vale Viga 2021; Nijenhuis 2018, p. 146.

126 Scheltema 2019b.

127 Poelmann en Baron 2020a, p. 9.

128 Zie diverse bijdragen van Poelmann en Baron aan het TFB in 2020 en 2021.

129 Meijerman 2021a, par. 2 e.v.

Daarover zijn de opvattingen aan het verschuiven in de richting van de uitvoering en de rechter, náást de wetgever (paragraaf 4.7, 7.6.2.1).¹³⁰

Overigens roept maatwerk juridische vragen op. Meer menselijke maat is niet onomstreden.¹³¹ In de literatuur zien sommigen bezwaren tegen de inpassing ervan in het klassieke juridische denken.¹³² Schlössels constateert dat rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en onpartijdigheid naar hun aard niet pleiten voor maatwerk.¹³³ Van den Berge is voorstander van maatwerk, maar hij ziet ook een onoplosbare spanning met rechtsbeginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid.¹³⁴ Ook Scheltema laat zien dat maatwerk-benadering niet goed past in het *klassieke* juridische denken.¹³⁵ Volgens hem is evenwel denkbaar dat rechtsbeginselen een ander gestalte krijgen: niet door deze overboord te zetten, maar door daarin een eigentijdse(re) nadruk te leggen, zoals *ongelijke* behandeling van *ongelijke* gevallen.¹³⁶

In de fiscale literatuur wordt het uitdrukking geven aan maatwerk en menselijke maat mogelijk geacht binnen de bestaande kaders (bijvoorbeeld de beginselen van behoorlijk bestuur), zij het dat daarvoor goede kennis van de inhoud en toepassingsmogelijkheden van het kader nodig is.¹³⁷ Een interessante ontwikkeling is dat de regering voornemens is beginselen van behoorlijk bestuur nader te codificeren en zich dan tevens zal moeten buigen over de verhouding tussen de gecodificeerde beginselen en andere wetsartikelen (paragraaf 7.6).¹³⁸

Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat het burgerperspectief zeer actueel en relevant is in het (belasting)recht, maar nog geen eenduidige invulling kent. Dat betekent dat de in dit onderzoek gehanteerde invulling van het burgerperspectief aan de hand van de taal- en communicatiewetenschap (paragraaf 1.3, 1.6, 1.7.1, hoofdstuk 5) een verrijking brengt voor het juridisch discours; het geeft een concretisering van het burgerperspectief.

De betekenis van de toegenomen aandacht voor het burgerperspectief roept evident de vraag op of de huidige koers in de voorlichtingsjurisprudentie voldoende rekening houdt met de toegenomen aandacht voor de belangen van de burger (paragraaf 4.3, 4.7).

130 Zie in dit kader Baron & Poelmann 2021b met een overzicht van door de Tweede Kamer aangenomen moties rondom wetgeving, uitvoering en rechtsbescherming door de rechter.

131 Bijv. Van Horzen 2021.

132 Zie ook Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 18.

133 Schlössels 2020.

134 Van den Berge 2020. Zie ook Scheltema 2020a.

135 Scheltema 2019a, par. 3; Scheltema 2018, p. 124-125, 127. Zie Meijerman 2021a, par. 7 die de menselijke maat-discussie beschouwt als onderdeel van een voortdurende en noodzakelijke reflectie op rechtsstatelijke verhoudingen en belangenafwegingen binnen het recht.

136 Scheltema 2020a.

137 Poelmann en Baron 2020a, p. 14; Poelmann en Baron 2020b, p. 41; Baron & Poelmann 2021a; Meijerman 2021a, par. 7.

138 Zie daarover Scheltema 2021, p. 819-820; Baron & Poelmann 2021b. Bovendien heeft de Tweede Kamer een motie aangenomen van Jetten en Marijnissen van 19 januari 2021, *Kamerstukken II* 2020/2021 35510, nr. 15, waarin staat 'dat de abbb leidend moeten zijn indien strikte toepassing van de wet anders tot materiële onaanvaardbare uitkomsten zou leiden, ook bij wetsbepalingen van dwingend recht.' Zie ook Nagelhout en Van Wordragen 2021.

2.3 Waarom geeft de Belastingdienst voorlichting?

In het algemeen wordt als vanzelfsprekend beschouwd dat de overheid voorlichting dient te verstrekken aan burgers.¹³⁹ In de literatuur zal men tevergeefs zoeken naar iemand die het tegenovergestelde betoogt. Ook in de fiscale literatuur wordt het bestaan en het belang van 'de voorlichtende taak' van de Belastingdienst – naast zijn andere taken zoals heffing en handhaving – als evident beschouwd.¹⁴⁰ Tegelijkertijd is het niet zo dat de belastingwet een wetsartikel bevat waarin de voorlichtende taak is gecodificeerd.¹⁴¹ Daaraan doet niet af dat de voorlichtende taak wel degelijk een juridische basis heeft. Voorlichting vindt immers plaats in een specifieke juridische institutionele context (paragraaf 2.2).

Het voorgaande roept de vraag op: *Waarom* moet de Belastingdienst voorlichting aan burgers verstrekken?¹⁴² Het antwoord daarop is voor het belastingrecht niet eerder systematisch onderzocht.¹⁴³ De verklaring voor deze leemte kan zijn dat de voorlichtende taak – gegeven het vaak gecompliceerde belastingrecht en het feit dat Belastingdienst in zijn uitvoeringspraktijk ruime voorlichting geeft – zó evident is, dat het *hoe*, *waarom* en *zijn juridische basis* eenvoudigweg geen prangende vragen meer zijn. De juridische basis komt niet *in Frage*; het is als het ware een reeds genomen horde. Toch is een analyse van de grondslag van de voorlichtende taak essentieel, omdat het blootlegt welke functie voorlichting heeft in de rechtsstaat. Het bepaalt wat rechtsstatelijk gezien van de voorlichtende taak mag worden verwacht. Inzichten kunnen worden ontleend aan juridische literatuur waarin de grondslagen van overheidsvoorlichting worden behandeld.¹⁴⁴ Aangezien voorlichting van de Belastingdienst een vorm van overheidsvoorlichting betreft, zijn dergelijke inzichten ook voor het belastingrecht relevant.

139 Vgl. o.a. Schelhaas 1979, p. 168; Roozendaal 2008, par. 2.

140 Zie o.a. Happé 1996, p. 164; Den Boer e.a. 1999, p. 7-8; Van Hout 2018a, par. 5.4; Adriaansen-Keulers 1996, p. 116; Schonis 2009, p. 303; conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, p. 12: 'de voorlichtende en informerende taak van de heffende overheid'. In internationale literatuur zie bijv. Blank & Osofsky 2017, p. 192, 197 e.v.

141 Een specifiek wettelijk voorschrift waarin een plicht tot voorlichting voor bestuursorganen is neergelegd, betreft art. 3:45 Awb, waaruit volgt dat de Belastingdienst bij de bekendmaking van een besluit waartegen rechtsmiddelen kunnen worden ingesteld (zoals een belastingaanslag) dient te vermelden dat, door wie, binnen welke termijn en waar dat kan ('rechtsmiddelenvoorlichting').

142 Wopereis 1996, p. 147: 'Waarom moeten burgers door de overheid worden voorgelicht?'

143 In de fiscale literatuur bestaat – vergeleken met de aandacht voor de rol van de Belastingdienst als rechtshandhaver – relatief weinig aandacht voor de voorlichtende taak van de Belastingdienst (paragraaf 1.4.2).

144 Zie vanuit bestuurskunde, politicologie, staats- en bestuursrecht, overheidscommunicatie en voorlichtingskunde Wopereis 1996, Daalder 2005, hoofdstuk 2 en aangehaalde literatuur; Klinkers 1974; Wagenaar 1997; Schelhaas 1979; Katus 1984, Rooij en Aarts 2014. Over rechtsstatelijke aspecten van overheidsvoorlichting zie Oldenziel 1998, Scheltema 1997, Dijkstra 1991 en recenter Van de Sande 2019; Van de Sande 2018, par. 16.2. In de communicatiewetenschap zie bijv. Van Woerkum 2000; Siepel e.a. 2012; Vogelaar 1955; Katus en Volmer 1985 en recenter Klaassen 2004; Sprenger 2016.

In deze paragraaf wordt de rechtsstatelijke inbedding van de voorlichtende taak van de Belastingdienst in het juridisch perspectief in kaart gebracht.¹⁴⁵ Ik ga daarbij thematisch te werk.¹⁴⁶ Mijns inziens zijn er drie samenhangende argumenten waarom de Belastingdienst voorlichting geeft. Ten eerste een *principeel argument* (voorlichting geven moet en hoort), ten tweede een *praktisch argument* (voorlichting is praktisch nuttig en nodig) en ten derde een *beleidsmatig argument* (voorlichting is efficiënt). De redenen voor de voorlichtende taak berusten op diverse geschreven en ongeschreven regels,¹⁴⁷ die steeds voortvloeien uit rechtsstatelijke beginselen (zie paragraaf 2.2.3). Daarom zijn de argumenten aan elkaar gerelateerd (paragraaf 2.3.4).

Aangezien de praktische kant van de voorlichtende taak in de heffingspraktijk het meest zichtbaar is, begin ik daarmee. Aan de voorlichtende taak ligt echter een principeel argument ten grondslag, dat theoretisch gezien het belangrijkste is. De beleidsmatige reden is een uitvloeisel van de voorgaande twee redenen en geeft invulling in de eigen benadering van de Belastingdienst op het bestaan van zijn voorlichtende taak.

2.3.1 Argument 1: Praktisch

De meest in het oog springende reden waarom de Belastingdienst voorlichting geeft, is dat zowel de Belastingdienst als burgers daarbij een praktisch belang hebben. Met slechts een fiscale wettenbundel zal het voor veruit de meeste burgers lastig, zelfs onmogelijk, zijn om een juiste belastingaangifte te doen. Zo bezien, is voorlichting nodig voor zowel de Belastingdienst als de burger om belastingheffing te realiseren. De complexiteit van fiscale wet- en regelgeving speelt daarbij een grote rol. In de fiscale literatuur wordt hierin vaak grond gezien voor de voorlichtende taak.

2.3.1.1 Begrijpelijke 'vertaling' onmisbaar voor wetsuitvoering

Met het oog op de uitvoering van de ingewikkelde belastingwet wordt voorlichting in de literatuur noodzakelijk geacht.¹⁴⁸ Zo acht Brouwers de uitvoering van de belastingwet 'een ondenkbare zaak' zonder rechtshulp, waaronder voorlichting.¹⁴⁹ Volgens hem is fiscale

145 Ik beperk mij tot nationaalrechtelijke grondslagen (paragraaf 1.7), waardoor (mogelijk relevante) internationale juridische normen buiten beschouwing blijven, zoals het Europese recht, internationale mensenrechtenverdragen of internationale standaarden (zoals vanuit de OESO of EU); zie bijv. Van den Heuvel 2018, par. 6.2.2; Van de Sande 2019, par. 2.4 en 2.5.

146 Een andere aanpak is om de juridische basis van de voorlichtingsplicht te structureren aan de hand een inventarisatie van geschreven en ongeschreven normen, een meer chronologische rangschikking (Wopereis 1996) of een rangschikking naar rechtsstatelijke dimensies (Van de Sande 2019). Voor dit onderzoek heeft een thematische rangschikking als voordeel dat het relatief concreet is, omdat het de inhoudelijke argumenten voor het bestaan van de voorlichtende taak voorop stelt en op die wijze zowel de praktische, principiële als uitvoeringstechnische basis van de voorlichtende taak worden belicht.

147 Vgl. de toelichting bij de nieuwe Wob op 'het stelsel van geschreven en ongeschreven regels dat de organisatie en de praktijk van de overheidsvoorlichting beheerst' in MvA, *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 27-31.

148 Spanjers 2020, par. 2.2 merkt op dat de Belastingdienst voorlichting verstrekt 'zodat belastingplichtigen beter geëquipeerd zijn om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen'.

149 Brouwers 1981, inleiding en par. 1.2.

rechtshulp een 'onmisbaar element' voor burgers om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, waarbij de Belastingdienst 'de kwantitatief belangrijkste informatieverlener' is.¹⁵⁰ Meuwese constateert dat, zelfs als de belastingwet relatief duidelijk zou zijn, 'veel belastingbetalers er nog niet goed mee uit de voeten kunnen. Voor belastingwetgeving geldt bij uitstek dat verdere 'vertaling' onontbeerlijk is.'¹⁵¹

De voorlichtende taak, waarbij de Belastingdienst als het ware optreedt als 'vertaler', heeft dus een praktisch doel. Begrijpelijke vertalingen van het belastingrecht voor de burger maken het de burger mogelijk en makkelijker om zijn verplichtingen na te kunnen komen. De Belastingdienst overbrugt als het ware de taalbarrière tussen de wetgever en de burger.¹⁵² De Belastingdienst treedt bij zijn voorlichtende taak dus op als 'vertaler', hetgeen ik eerder heb gethematisiseerd.¹⁵³ Het begrip 'vertalen' versta ik in dit onderzoek als een technisch begrip voor het omzetten van fiscale wetgeving (etc.) naar een ander *register* (stijl, woordgebruik, terminologie, structuur, etc. dat passend is bij een bepaalde situatie).¹⁵⁴ Onder een 'vertaling' versta ik de voorlichtingstekst als het resultaat van het vertaalproces.

2.3.1.2 Praktische noodzaak en afhankelijkheid

Bovendien wordt in de fiscale literatuur voor het bestaan van de voorlichtende taak gewezen op de zijde van de burger, te weten de *noodzaak* van voorlichting voor burgers.¹⁵⁵ Zo meent Happé dat uitgebreide voorlichting door de Belastingdienst vanwege het gecompliceerde belastingrecht 'voor vele belastingplichtigen onontbeerlijk en van groot belang [is] om de weg te vinden in het fiscale recht'.¹⁵⁶ Gribnau betoogt dat de complexiteit van het fiscale stelsel een bijzondere verantwoordelijkheid legt bij de Belastingdienst:

'De nog steeds toenemende complexiteit van het belastingrecht betekent dat veel burgers afhankelijker worden van de voorlichting en dienstverlening van de Belastingdienst. Burgers met een zeer beperkte fiscale deskundigheid kunnen in het algemeen de belastingwet zelf niet begrijpen, en moeten dus vertrouwen op de informatie die de Belastingdienst daarover verstrekt. De Belastingdienst heeft een bijzonder[e] verantwoordelijkheid om deze burgers te helpen bij het nakomen van hun fiscale plichten – zeker gezien de vaak stevige sancties die burgers riskeren indien zij hun fiscale verplichtingen niet nakomen.'¹⁵⁷

150 Brouwers 1981, par. 1.2, p. 2-5. Vgl. Adriaansen-Keulers 1996, p. 116.

151 Meuwese 2020 p. 3.

152 Vgl. o.a. Witteveen 2010, p. 11; Van Maarseveen 1983, p. 2; Oldenziel 1998, p. 95-96.

153 Cramwinckel 2020; Cramwinckel 2016a; Cramwinckel 2014a; Cramwinckel 2014b; Cramwinckel 2013a; Cramwinckel 2013b.

154 Vgl. Hulst en Lentz 2001, p. 102. Op de rol van de Belastingdienst als vertaler en kom ik terug vanuit communicatief oogpunt (paragraaf 5.4, 6.3).

155 Bijv. Adriaansen-Keulers 1996, par. 4.3 en in 4.3.1.3; Spanjers 2020, par. 2.2. constateert dat de Belastingdienst voorlichting verstrekt 'zodat belastingplichtigen beter geëquipeerd zijn om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen'; vgl. Jaarverslag Nationale ombudsman over 2009, p. 107 over de afhankelijkheid van de burger van de overheid voor deskundigheid.

156 Happé 1996, p. 164. Zie ook Hofstra 1992, par. 12.2, p. 185.

157 Gribnau 2013a, p. 96-97 (geciteerd zonder voetnoten).

Juist omdat burgers vaak afhankelijk zijn van de Belastingdienst voor hun kennis van het toepasselijke belastingrecht, heeft de Belastingdienst volgens Gribnau de taak om via onder andere voorlichtingsmateriaal, standpunten en beleidsregels duidelijkheid te geven.¹⁵⁸

In de literatuur wordt de praktijk waarin de Belastingdienst op ruime schaal voorlichting geeft bovendien gerelateerd aan eigen opvattingen van de Belastingdienst. Volgens Happé vinden zowel algemene voorlichting als op verzoek verstrekte inlichtingen 'hun grond in het belang dat de belastingadministratie hecht aan een goede voorlichting aan het publiek over het vaak zeer ingewikkelde fiscale recht'.¹⁵⁹ Ook Poelmann meent dat voorlichting van de Belastingdienst zijn grond vindt 'in het belang dat van overheidswege wordt gehecht aan een goede voorlichting omtrent het vaak zeer ingewikkelde belastingrecht'.¹⁶⁰ Volgens Feteris mag een dergelijke behulpzame opstelling ook van de overheid – en specifiek: de Belastingdienst – worden verwacht.¹⁶¹

Bovenstaande opvattingen laten tegelijkertijd goed zien dat de praktische noodzaak van voorlichting beslist een *principiële* kant heeft (paragraaf 2.3.2).

2.3.2 Argument 2: Principieel

In normatief opzicht wordt het bestaan van de voorlichtende taak van de Belastingdienst in de fiscale literatuur vaak gerelateerd aan de behulpzaamheid die van de Belastingdienst *mag worden verwacht* gegeven de complexiteit van fiscale wet- en regelgeving.¹⁶² De voorlichtende taak heeft dus een normatieve oorsprong: de Belastingdienst moet én hoort voorlichting te geven. Daarmee is echter nog niet duidelijk in welke juridische basis die taak zijn grond vindt.

Mijns inziens kan de normatieve basis van de voorlichtende taak worden ingebed in de rechtsstatelijke beginselen. Zoals hierboven besproken, wordt overheidsoptreden ten opzichte van de burger beheerst door het kader van de rechtsstaat, óók als het gaat om voorlichting door de Belastingdienst (paragraaf 2.2). Daarom bespreek ik de principiële reden voor het bestaan van de voorlichtende taak van de Belastingdienst aan de hand van de rechtsstatelijke beginselen, waarbij ik de vier door Scheltema onderscheiden beginselen als leidraad neem (paragraaf 2.3.2.1 e.v.). Bovendien geven de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en behoorlijkheidsnormen van de Nationale Ombudsman een norm voor het bestuur, waaruit ook voorlichtingsplicht kan voortvloeien (paragraaf 2.3.2.6). Zoals hierna zal blijken, zijn diverse principiële aspecten bij voorlichting (bijvoorbeeld behulpzaamheid, rechtszekerheid, noodzaak, openheid) goed in dit kader te plaatsen. Daarmee wordt duidelijk waarom de Belastingdienst voorlichting 'hoort' te geven.

158 Gribnau 2018, p. 23: 'Vaak is de burger voor zijn kennis van het toepasselijke belastingrecht afhankelijk van de Belastingdienst. Denk aan beleidsregels, voorlichtingsmateriaal en individuele informatieverschaffing die deze duidelijkheid moeten bieden.

159 Happé 1996, p. 177, 164, 114.

160 Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021).

161 Feteris 2007, p. 65. Zie ook aangehaalde literatuur verderop.

162 Zie bijv. Feteris 2007, p. 65; Gribnau 2013, p. 96.

Voor het belastingrecht kan inspiratie worden ontleend aan de staats- en bestuursrechtelijke literatuur, nu daar meer theorievorming ten aanzien van de principiële kant van overheidsvoorlichting beschikbaar is.¹⁶³ In die literatuur wordt informatieverstrekking door de overheid aan burgers beschouwd als 'overheidstaak',¹⁶⁴ met name uit oogpunt van het rechtsstatelijke rechtszekerheidsbeginsel.¹⁶⁵ Dit beginsel zal hierna dan ook relatief uitgebreider worden behandeld dan de andere drie rechtsstatelijke beginselen als grondslagen voor de voorlichtende taak.

2.3.2.1 Voorlichtende taak op grond van het rechtszekerheidsbeginsel

In de staats- en bestuursrechtelijke literatuur wordt het rechtszekerheidsbeginsel beschouwd als belangrijkste grondslag voor de op de overheid rustende taak om voorlichting te verstrekken aan burgers.¹⁶⁶

Het begrip 'rechtszekerheid' heeft, zoals Oldenziel heeft uiteengerafeld, meerdere dimensies.¹⁶⁷ De kern van het rechtszekerheidsbeginsel is volgens hem dat burgers duidelijkheid hebben over hun rechtspositie. Het gevolg is dat burgers het bestuurshandelen kunnen voorspellen (is het optreden van het bestuur op grond van de wet voorzienbaar?). Of dit gevolg in werkelijkheid intreedt, is afhankelijk van *voorwaarden* zoals o.a. kenbaarheid (is de wet – en het recht in het algemeen – voor de burger kenbaar?), toepassing van de wet (past het bestuur de regels (op juiste wijze) toe?) en rechtsbescherming (staat er rechtsbescherming open tegen bestuursoptreden dat niet voorspelbaar was?).¹⁶⁸

Bij het rechtszekerheidsbeginsel wordt wel een nadere onderscheid gemaakt in *formele* rechtszekerheid (kenbaarheid van het recht) en *materiële* rechtszekerheid (daadwerkelijke toepassing van het recht).¹⁶⁹ Naast *formele* rechtszekerheid wordt ook wel *feitelijke* rechtszekerheid onderscheiden (rechtszekerheid in een concrete situatie).¹⁷⁰

Het rechtsstatelijke rechtszekerheidsbeginsel strekt ertoe duidelijkheid over de rechtspositie en voorspelbaarheid van overheidshandelen te waarborgen.¹⁷¹ Toegepast op de fiscale context is de kern van het rechtszekerheidsbeginsel dat burgers duidelijkheid hebben over hun fiscale rechtspositie.¹⁷²

163 Zie Van de Sande 2019; Van de Sande 2018; Schlössels en Zijlstra 2017 (o.a. par. 1.2.2.2, punt 26); Oldenziel 1998; Scheltema 1997; Marseille 1993; Dijkstra 1991; Wopereis 1996.

164 Vgl. Scheltema 1997, p. 6; Van de Sande 2019, p. 52 ('een rechtsstatelijke kerntaak van de overheid').

165 Zie Van de Sande 2019, par. 2.3.1 en aldaar aangehaalde literatuur.

166 Van de Sande 2019, par. 2.3.1; Scheltema 1997, p. 6; Oldenziel 1998, p. 233-234. Zie ook Jansen en Steehouder 1989a, par. 2.2.

167 Oldenziel 1998, par. 2.3 maakt een onderscheid in de volgende negen dimensies van rechtszekerheid: bestendigheid, toepassen van de wet, duidelijkheid over de rechtspositie, tijdigheid, voorspelbaarheid van bestuurshandelen, kenbaarheid, rechtsbescherming, honorering van gewekt vertrouwen, verbod van terugwerkende kracht. In de fiscale literatuur zie Pauwels 2009, hoofdstuk 4 met vele literatuurverwijzingen; recenter Van den Heuvel 2018, par. 1.2.

168 Oldenziel 1998, par. 2.4.2.

169 Van de Sande 2019, p. 48.

170 Oldenziel 1998, par. 5.4, p. 234; Van de Sande 2019, p. 53; Scheltema 1989, par. 2.1.

171 Oldenziel 1998, p. 36, 38.

172 Vgl. Oldenziel 1998, p. 36; Van den Heuvel 2018, p. 19.

De wet als waarborg voor rechtszekerheid

In het klassieke rechtsstatelijke denken is het idee dat de wet wordt geacht rechtszekerheid te bieden. In een rechtsstaat is de overheid gebonden aan de wet. Voor overheidsoptreden is daarom een wettelijke grondslag vereist (legaliteitsbeginsel). In artikel 104 van de Grondwet is neergelegd dat belastingheffing plaatsvindt uit kracht van een wet.¹⁷³ Het idee is dat de belastingwet rechtszekerheid waarborgt, omdat als de belastingwet de burger duidelijkheid geeft over zijn rechtspositie, hij daardoor in staat is de belastingaanslag te voorspellen die de Belastingdienst op grond van de belastingwet zal opleggen en hij aldus 'rechtszeker' zal zijn.¹⁷⁴ In het klassieke rechtsstatelijke denken vormt de wet dus een waarborg voor rechtszekerheid (paragraaf 2.2.3).

Waarom de wet (niet) de bron van rechtszekerheid is voor burgers

Achter het idee van de wet als waarborg voor rechtszekerheid kunnen volgens Scheltema de volgende veronderstellingen schuilgaan.

'De burgers kennen de wet. In de wet staat wat het bestuur moet doen. Het bestuur doet wat in de wet staat. Dus: de burgers weten tevoren wat het bestuur gaat doen, en hebben dus rechtszekerheid.'¹⁷⁵

In werkelijkheid blijken die veronderstellingen niet geheel houdbaar. In de eerste plaats veronderstelt de redenering dat burgers de wet raadplegen én dat zij in staat zijn daaruit hun rechten en verplichtingen af te leiden. Beide aspecten corresponderen niet met de werkelijkheid, zo blijkt uit juridisch en empirisch onderzoek van Dijkstra, Marseille en Oldenziel uit de jaren 90.¹⁷⁶ Burgers blijken niet zozeer in de wet te kijken, maar zij vergaren veelal informatie via andere bronnen, zoals voorlichting van uitvoerende instanties.¹⁷⁷ Zelfs al zouden burgers in de wet kijken, dan zullen de meesten niet in staat zijn om daaruit hun verplichtingen af te leiden, vanwege onder andere het juridische taalgebruik, de gelaagde structuur en complexiteit.¹⁷⁸ Raadplegen van de wet kan voor de ongeschoolde lezer zelfs tot 'schijnuidelijkheid' leiden, zo waarschuwt Zijlstra recenter.¹⁷⁹ Bovendien blijkt de wet niet altijd precies (denk aan open normen, delegatiebepalingen), blijkt het bestuur niet altijd conform de wet te handelen (denk aan fouten, beleidslijnen) en burgers kunnen enkel op grond van de wet het bestuurshandelen niet geheel voorspellen (denk aan beleidsregels, parlementaire geschiedenis, rechtspraak).¹⁸⁰ Kortom, de wet biedt niet de veronderstelde rechtszekerheid en de theorie over de wet als waarborg voor rechtszekerheid blijkt dan niet goed houdbaar.

173 Over het legaliteitsbeginsel in het belastingrecht zie Happé 1996, o.a. par. 1.1 en 1.1.3.4; Van den Heuvel 2018, p. 93.

174 Oldenziel 1998, p. 43-45 (met verwijzingen naar o.a. Scheltema); Scheltema 1997, p. 1-2; 5; Vgl. Van den Heuvel 2018, p. 18-19; Hofstra Inleiding 1992, p. 169. Van den Heuvel 2019, p. 25-26 en hoofdstuk 3; Gribnau en Dusarduijn 2021a, par. 2.2.3; Gribnau 2018, par. 2.

175 Scheltema 1997, p. 4.

176 Zie Scheltema 1997, p. 4-5; Oldenziel 1998, par. 5.2 en hoofdstuk 7; Marseille 1993; Dijkstra 1991.

177 Oldenziel 1998, par. 7.2.3; Dijkstra 1991 (met diverse bestuurskundige case studies); Marseille 1993. Zie ook Zijlstra 2012, p. 13-14 en Van de Sande 2019 p. 50.

178 Scheltema 2020b, p. 8; Scheltema 1997, p. 2-3; Veerman 2018, p. 41; Damen 2018, p. 24, 45; Van de Sande 2019, p. 50, 382; Pront-van Bommel 2006, par. 2.

179 Zijlstra 2012, p. 12-13; Zijlstra 2020, p. 585; Damen 2018, p. 24.

180 Zie ook Oldenziel 1998, hoofdstuk 4, par. 5.3, Pront-van Bommel 2006, par. 2.

Ter illustratie

In de bestuursrechtelijke uitspraak van Rechtbank Oost-Brabant van 17 december 2021 zet de rechter helder uiteen dat gewone burgers niet afgaan op de wettekst maar op voorlichting. De Rechtbank overweegt: '(...) De wetgever zou zich moeten inspannen om wetten te maken die iedereen begrijpt. Daarnaast mag eiseres erop vertrouwen dat de Belastingdienst/Toeslagen op zijn eigen website de juiste informatie verschaft. Een gemiddelde burger zal niet een half uur gaan speuren in de parlementaire stukken bij een wetswijziging om te begrijpen wat er in de wet staat en wat er wordt bedoeld. Die kijkt op de website van de overheid waar het wettelijke systeem wordt uitgelegd. (...)'.¹⁸¹

Het voorgaande ligt in het belastingrecht waarschijnlijk niet anders. Sterker nog, in de fiscale literatuur wordt onderkend dat burgers in de praktijk veelal geen belastingwetteksten raadplegen.¹⁸² Aangenomen wordt dat burgers in de werkelijkheid te rade gaan bij andere informatiebronnen om zicht te krijgen op hun fiscale rechten en plichten.¹⁸³ Zo constateert Gribnau in dit verband over het belang van voorlichting:

'De meeste burgers zullen geen – voor hen doorgaans ondoordringbare – wettekst(en) raadplegen om hun fiscale rechtspositie te bepalen. Zij zullen op door de Belastingdienst verstrekte informatie afgaan of bijstand zoeken van een fiscaal deskundige. Voorlichting van de Belastingdienst aan belastingplichtigen is daarom van groot belang.'¹⁸⁴

Dat geldt ook voor het belastingrecht: zelfs al zou de burger de belastingwet raadplegen, dan betekent dat niet dat hij de inhoud ervan *begrijpt*. Belastingwetgeving is vanwege haar technische aard, taalgebruik en gelaagde structuur relatief ontoegankelijk en complex (paragraaf 2.2.2). Van den Heuvel meent dat zelfs al zouden diverse normadressaten de belastingwet zelf (willen) lezen, dan lijkt het 'niet realistisch om te veronderstellen dat de normadressaten eveneens de grote toename van wetgeving (kunnen) bijhouden, de inhoud ervan kunnen begrijpen en de juridische draagwijdte ervan kunnen inschatten'.¹⁸⁵ Volgens hem is voor belastingplichtigen 'veelal feitelijk onmogelijk geworden om hun fiscale verplichtingen te kennen en hun handelen daarop af te stemmen'.¹⁸⁶ Meuwese legt een link met kwaliteitsnormen van wetgeving en wijst erop dat zelfs als in de belastingwet de relevante Aanwijzingen voor de regelgeving adequaat zijn opgevolgd, voor veel belastingplichtigen 'verdere 'vertaling' onontbeerlijk is'.¹⁸⁷ Daarnaast geldt aan voorspelbaarheid op grond van

181 Rechtbank Oost-Brabant 17 december 2021, nr. 20/1357, V-N 2022/8.22.29, AB 2022/59, r.o. 5.3.

182 Van den Heuvel 2018, p. 81-82; Gribnau 2013c, p. 96; Gribnau 2018, p. 26; Van Hoeflaken 2014, par. 7.

183 Van den Heuvel 2018 p. 78, 89-90; Spanjers 2017 wijst op de grote rol van belastingadviseurs e.d. bij regelingen als de hypotheekrenteaftrek, loonheffingen en innovatiebox. In de buitenlandse literatuur zie bijv. OTS 2018, p. 8: 'Very few taxpayers will ever wish to read tax legislation; guidance is the only way in which taxpayers can know and understand what the law means for them in practice', p. 13; Monroe 2017, p. 83: 'Very few taxpayers turn directly to the Internal Revenue Code to determine their federal income tax liability. Instead, taxpayers rely on intermediaries-legal experts, tax return preparers, commercial software, and the IRS-to navigate their annual filing obligations.'; Blank & Osofsky 2017, p. 235.

184 Gribnau 2018, p. 26.

185 Van den Heuvel 2018, p. 89, 211.

186 Van den Heuvel 2018, p. 78. Zie ook Gribnau 2018, p. 26.

187 Zie Meuwese 2020, p. 3.

de wet wordt ingeboet wanneer belastingwetten zelf niet duidelijk zijn (paragraaf 2.2.2),¹⁸⁸ en wanneer de Belastingdienst niet wetsconform handelt.¹⁸⁹ Bovendien moet steeds een vertaalslag worden gemaakt van de algemene regel naar de concrete situatie van de burger om daadwerkelijk rechtszeker te zijn.¹⁹⁰

Uit het bovenstaande moet worden geconcludeerd dat (ook) voor het belastingrecht geldt dat de (belasting)wet in de praktijk maar beperkt functioneert als bron van rechtszekerheid voor de burger.¹⁹¹ Dat betekent overigens uiteraard niet dat de wet géén betekenis heeft voor de rechtszekerheid.¹⁹² De burger ontleent wel degelijk rechtszekerheid aan de wet, maar niet – zoals Zijlstra schreef – *als lezer van de wet*. De wet zorgt voor rechtszekerheid omdat ‘alle rechtsuitleggers en rechtstoepassers zich eraan hebben te houden en (...) ook worden gehouden.’¹⁹³

Wel betekent het voorgaande dat in een rechtsstaat méér nodig is dan enkel het publiceren van wetgeving. Op dat punt komt de voorlichtende taak van de overheid in beeld.

Voorlichtende taak ter bevordering van rechtszekerheid

De overheid draagt in de rechtsstaat verantwoordelijkheid voor de rechtszekerheid van de burger.¹⁹⁴ Nu de wet die rechtszekerheid niet geheel kan waarborgen, komt bij de overheid de taak te liggen om voorlichting te geven aan burgers. De uitvoeringsinstantie, het bestuur, is daarbij de meest aangewezen overheidsinstantie, gezien zijn deskundigheid over de materie. Grondlegger van deze opvatting is Scheltema. Hij betoogde in de jaren 80 dat het bestuur een voorlichtingsplicht heeft uit oogpunt van rechtszekerheid.

‘Naarmate de overheid haar regelingen ingewikkelder maakt, rust op haar sterker de plicht om voorlichting te geven en de justitiabele te helpen bij het zoeken van de juiste oplossing voor zijn problemen. Dat is soms de best begaanbare weg voor het verkrijgen van rechtszekerheid.

188 Vgl. Van Soest 1958, p. 4-5, die betoogt dat wie de belastingwet leest, daaruit geen adequaat (maar een ‘vertekend’) beeld krijgt van belastingheffing, onder andere omdat de wet niet volledig is en ‘een belangrijk deel van het stellige recht in de praktijk van de rechtstoepassing gevormd wordt.’ Vgl. Happé 1996, p. 25; Van den Heuvel 2018, p. 65, 101-103, 211, 229-230.

189 Over voorzienbaarheid van handelen van de Belastingdienst zie Van den Heuvel 2018, par. 3.4.3 en p. 19, 101. Niet-wetsconform handelen van de Belastingdienst komt aan bod in de brief van 12 maart 2021 van de staatssecretarissen Vijlbrief en Van Huffelen, ‘Overzicht van wetten waar de Belastingdienst zich niet aan gehouden heeft’ van 12 maart 2021, kenmerk 2021-0000049313; de brief van staatssecretarissen Van Huffelen en Vijlbrief van 27 februari 2020, kenmerk 2020-0000044147, in de bijlage onder vraag 19 wordt de vraag beantwoord hoe erop wordt ‘toegezien dat, naast burgers en bedrijven, ook de Belastingdienst zelf de belasting- en toeslagenwetgeving naleeft’.

190 Van de Sande 2019, p. 50; Van den Heuvel 2018, p. 90.

191 Scheltema 1997, p. 2-3; Van de Sande 2019, p. 50. Vgl. Scheltema 1989, par. 1.

192 Scheltema 1997, p. 4; Scheltema 1984, p. 547; Scheltema 2021; Oldenziel 1998, p. 44-45.

193 Zijlstra 2012, p. 14 (citaat zonder voetnoten). Van den Heuvel, p. 81-82 acht het, ondanks de beperkte waarborgfunctie van rechtszekerheid die de belastingwet in werkelijkheid vervult, vanuit normatief rechtsstatelijk perspectief zinvol om de duidelijkheidseis van wetgeving in te vullen.

194 Van de Sande 2019, p. 420. Vgl. in algemenere zin Koopman 2017, par. 4 (citaat zonder voetnoten): ‘Iedere burger wordt geacht de wet te kennen. De keerzijde hiervan is dat de staat ervoor moet zorgen dat het recht kenbaar is. De inhoud van wetten, beleid en rechtsvormende jurisprudentie moet voor eenieder beschikbaar zijn.’

Ik zou dan ook willen aannemen, dat bij het bestuur ook de plicht bestaat om voldoende informatie te geven.¹⁹⁵

Volgens Scheltema heeft het bestuur de plicht om burgers voor te lichten over hun rechten en plichten ten opzichte van het bestuur.¹⁹⁶ Die voorlichting moet volgens hem niet enkel gaan over de wet, maar ook over eigen regels van de uitvoerder. Scheltema's opvatting is door andere auteurs gevolgd en verder uitgewerkt.¹⁹⁷ Zo beschouwt Oldenziel voorlichting eveneens als overheidstaak ter vergroting van de wetskennis (en algemener: de rechtskennis) van burgers, gezien de op de overheid rustende verantwoordelijkheid om burgers over de inhoud van de uitgevaardigde regels te informeren.¹⁹⁸ Volgens hem ligt het voor de hand om de voorlichtingsplicht bij het bestuur neer te leggen, mede vanwege de bestaande praktijk waarin het bestuur 'de belangrijkste bron van informatie' voor burgers is en gezien zijn deskundigheid ter zake.¹⁹⁹ Oldenziel betoogt dat (betere) voorlichting één van de wegen vormt naar een grotere rechtszekerheid ('compensatiestrategie'). Voorlichting dient dus een *rechtszekerheidsfunctie*. Het gaat in de literatuur overigens niet enkel om voorlichting waarin het recht kenbaar wordt gemaakt (*formele rechtszekerheid*), maar ook om informatie die burgers in een concrete situatie rechtszekerheid biedt (*feitelijke rechtszekerheid*).²⁰⁰

Recenter werkt Van de Sande de redenering over de voorlichtingsplicht uit hoofde van rechtszekerheid nader uit.²⁰¹ Van de Sande beargumenteert onder meer waarom het rechtszekerheidsbeginsel aanspoort tot een *actieve* houding van het bestuur bij informatieverstrekking aan burgers.

'Om te voldoen aan de eisen die het rechtszekerheidsbeginsel stelt, dient het bestuur derhalve informatie te verstrekken die de betekenis van de wet inzichtelijk maakt. Het gaat immers om *rechtszekerheid* en niet om *wetszekerheid*. In dit licht rust op het bestuur een verantwoordelijkheid die ertoe strekt te verzekeren dat de waarborgen van het rechtszekerheidsbeginsel worden verwezenlijkt. Vanuit rechtsstatelijk perspectief kan worden betoogd dat het bestuur daarbij geen afwachterende rol zou moeten aannemen, maar zich actief zou moeten inspannen (...). Deze invalshoek stelt de activiteiten van het bestuur op het vlak van informatieverstrekking niet afhankelijk van de (al dan niet kenbaar gemaakte) wens van de burger te worden geïnformeerd, maar rekent het tot de primaire taken van het bestuur om de burger proactief, ambtshalve te informeren over wet- en regelgeving. In zoverre zou kunnen worden gesproken van een rechtsstatelijke kerntaak van de overheid op dit vlak.'²⁰²

195 Scheltema 1984, p. 546.

196 Scheltema 1997, p. 6-7. Zie ook Van de Sande 2019, p. 52.

197 Zie Zijlstra 2020, p. 585; Van de Sande 2019, par. 2.3.1; Schlössels en Zijlstra 2017, par. 1.2.2.2, punt 26; Oldenziel 1998, p. 234-235; Nicolai 1990, p. 455.

198 Oldenziel 1998, p. 234-235. Dat ziet zowel op informatieverstrekking uit eigen beweging als op verzoek (zie ook p. 238).

199 Zie Oldenziel 1998, par. 8.5.3, tevens met voorstel tot codificatie van de voorlichtingsplicht.

200 Vgl. Oldenziel 1998, p. 234; Van de Sande 2019, p. 53; Scheltema 1989, par. 2.1 over rechtszekerheid door middel van standpuntbepalingen e.d. Voor het belastingrecht doet zich in de jurisprudentie regelmatig de vraag voor of de verkregen informatie kwalificeert als een (bindende) standpuntbepaling of een (niet-bindende) inlichting; zie hoofdstuk 4.

201 Van de Sande 2019, par. 2.3.1.

202 Van de Sande 2019, p. 52; p. 56: 'Buiten twijfel staat dat uit hoofde van het rechtszekerheidsbeginsel een taak is weggelegd voor de overheid op het gebied van informatieverstrekking.' Van de Sande acht zowel uit eigen beweging verstrekte voorlichting, als op verzoek verstrekte informatie (inlichtingen) een uit het rechtszekerheidsbeginsel voortvloeiende plicht (vgl. Van de Sande 2019, p. 50-52, p. 93). Zie ook Van de Sande p. 429-430.

Hoewel als vanzelfsprekend wordt gezien dat op de overheid een voorlichtende taak rust, staat dit niet in een in de wet vastgelegde rechtsregel. Scheltema is daarom voorstander van codificatie van de voorlichtingsplicht.²⁰³ Enerzijds omdat dit voorlichting minder vrijblijvend maakt. Aan onvoldoende voorlichting worden nu niet steeds consequenties verbonden en dat moet volgens Scheltema wel het geval zijn. Ander voordeel is dat op die wijze maatschappelijke kosten van wijzigende regels en complexiteit van regels óók bij de overheid (beter) zichtbaar worden.²⁰⁴ Scheltema's voorstel voor een wettelijk verankerde voorlichtingsplicht is (nog) niet overgenomen, maar kan wel op bijval rekenen in de literatuur.²⁰⁵

Voorlichtende taak van de Belastingdienst uit oogpunt van rechtszekerheid

De hierboven behandelde theorie geldt ook voor de fiscale context. Dat betekent dat de voorlichtende taak van de Belastingdienst zijn oorsprong vindt in het rechtszekerheidsbeginsel. In de fiscale literatuur is steun te vinden voor deze rechtsstatelijke inbedding; zij het niet steeds expliciet. Volgens Feteris rust op de overheid de taak om het publiek voor te lichten vanwege de complexiteit van belastingwetten.²⁰⁶ Volgens Feteris is enkel publicatie van de wet (formele rechtszekerheid) niet voldoende om de wet te (kunnen) kennen, dus mogen inspanningen van de Belastingdienst worden verwacht.

'Ook bij een heffing die voor de meeste belastingplichtigen begrijpelijk en uitvoerbaar is, zal van de Belastingdienst verwacht mogen worden dat hij zowel uit eigen beweging als op verzoek in ruimte mate voorlichting geeft. De veronderstelling dat iedereen de wet kent zodra deze officieel gepubliceerd is, vormt geen werkbare basis om de betaling van belastingen in handen van de belastingplichtigen te leggen.'²⁰⁷

De Belastingdienst hoort volgens Feteris – bij aangiftebelastingen in nog sterkere mate dan bij aanslagbelastingen – tijdig en adequaat antwoord te geven op vragen van belastingplichtigen die in onzekerheid verkeren over hun verplichtingen, waartoe de Belastingdienst overigens ook bereid is. Gribnau betoogt dat op de Belastingdienst een *bijzondere verantwoordelijkheid* rust om burgers te informeren en helpen bij het nakomen van hun fiscale verplichtingen, juist omdat zij moeten vertrouwen op de informatie die de Belastingdienst daarover verstrekt.²⁰⁸ In een recentere bijdrage van Gribnau zijn in het kader van het belang van voorlichting verschillende aspecten van rechtszekerheid te herkennen:

'(...) de enorme complexiteit van het belastingrecht. Het valt de burger niet mee om hieruit zijn rechtpositie af te leiden. De veranderlijkheid van belastingwetgeving draagt daar nog sterk aan bij, gevolg van deze wirwar van deels wegwerprecht is een gebrek aan voorspelbaarheid. Dit is zeker een probleem bij wetgeving die voor grote groepen burgers geldt, zoals de eigen woning-regeling. De burger wordt geacht de wet te kennen en in dit opzicht (zelf)redzaam te zijn, maar dat lijkt steeds meer een hopeloze opgave. De meeste burgers zullen geen – voor hen doorgaans ondoordringbare – wettekst(en) raadplegen om hun fiscale rechtpositie te bepalen. Zij zullen op door de Belastingdienst verstrekte informatie

203 Scheltema 1997, p. 7.

204 Scheltema 1997, p. 7. Zie ook Van de Sande 2019, p. 53.

205 Zie bijvoorbeeld Zijlstra 2020, p. 586; Schlössels en Zijlstra 2017, par. 1.2.2.2, punt 26; Oldenziel 1998, par. 8.5.3.3.

206 Feteris 2007, p. 65.

207 Feteris 2005, p. 11 (zonder voetnoten geciteerd).

208 Gribnau 2013, p. 96.

afgaan of bijstand zoeken van een fiscaal deskundige. Voorlichting van de Belastingdienst aan belastingplichtigen is daarom van groot belang. Zo kunnen zij duidelijkheid en inzicht krijgen in de enorm ingewikkelde belastingwetten. Algemene informatie, voorlichting kan hier – tot op zekere hoogte – het gebrek aan transparantie van belastingwetgeving compenseren. Maar de burger heeft vaak ook behoefte aan specifieke op zijn eigen situatie toegesneden informatie. En als hij antwoord krijgt op zijn vaak prangende verzoek om inlichtingen wil hij daar natuurlijk graag op kunnen vertrouwen.²⁰⁹

De voorlichtende taak van de Belastingdienst dient volgens Gribnau dus mede om het gebrek aan rechtszekerheid via de wet te compenseren. Hij acht voorlichting van belang met het oog op kenbaarheid van het belastingrecht (formele rechtszekerheid) én duidelijkheid over de rechtspositie in het concrete geval van de burger (feitelijke rechtszekerheid).

Bovendien wordt in de fiscale literatuur de voorlichtende taak van de Belastingdienst veelal in verband gebracht met de complexiteit van fiscale wetgeving en de daarmee samenhangende behoefte aan en noodzaak van voorlichting in de vorm van begrijpelijke informatie en dergelijke.²¹⁰ Hoewel de rechtszekerheid niet steeds met zoveel woorden wordt genoemd, ligt mijns inziens aan dergelijke opvattingen ten grondslag het idee dat de wet zelf burgers onvoldoende rechtszekerheid biedt en voorlichting nodig is voor de (bevordering van) de kenbaarheid van het belastingrecht, dus voortvloeit uit het rechtszekerheidsbeginsel.

Tot slot valt op dat soms, maar zeker niet standaard (paragraaf 4.3), in de fiscale jurisprudentie een relatie wordt gelegd tussen de voorlichtende taak van de Belastingdienst en (aspecten van) rechtszekerheid.²¹¹ Uit de beperkte rechtspraak valt af te leiden dat de overheid de plicht heeft het recht kenbaar te maken en dat van de Belastingdienst (actieve) informatieverstrekking mag worden verwacht, maar dat die voorlichtende taak niet onbegrensd is (paragraaf 2.4.2.1). Een voorbeeld biedt de uitspraak van Hof Den Bosch van 14 oktober 2019, waarin het Hof overweegt:

‘dat de eis van rechtszekerheid meebrengt dat de regels waaraan de overheid en de burgers gebonden zijn, kenbaar zijn en – ook in hun gevolgen – duidelijk en ondubbelzinnig zijn. Met het opnemen van de wettelijke tekst op de website is daaraan in dit geval voldaan. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist niet dat de Belastingdienst in hun voorlichtende taak op hun website een uitgebreide toelichting geven van een bijzondere regeling als deze, waarbij alle

209 Gribnau 2018, p. 26 (zonder voetnoten geciteerd).

210 Vgl. Van den Heuvel 2018, p. 223; Happé 1996, p. 177, 164; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021); Van Hout 2019b, par. 3.2 (‘Voorlichting is belangrijk omdat belastingplichtigen op basis daarvan al hun rechtspositie kunnen bepalen.’); Lalji in Overdijk 1993, p. 62; Lalji 1992, par. 4 en 5; Adriaansen-Keulers 1996, p. 162; Hofstra 1992, par. 12.2, p. 185; Langereis 1978, onderdeel ‘Grotere kenbaarheid voor de belastingplichtige’, betoogt dat de problemen rond de kenbaarheid van het fiscale recht in de eerste plaats worden opgelost ‘door publikaties en voorlichting van de zijde van de fiscus’ (hoewel deze informatie ‘eenzijdig’ is). Volgens Geppaart 1969, p. 90 vergroot het geven van inlichtingen en toezeggingen door de Belastingdienst de rechtszekerheid en vanuit dat oogpunt acht hij het bezwaarlijk als de Belastingdienst er niet aan is gebonden.

211 Overigens wordt in de jurisprudentie de wettelijke verplichting van gemeenten om verordeningen bekend te maken ex art. 139 Gemeentewet wel aangemerkt als ‘voorlichtende taak’ van de gemeente, zie HR 8 januari 2021, nr. 20/00339, *BNB* 2021/86, r.o. 3.2 en Hof Amsterdam 28 september 2021, nr. 20/00228, *V-N Vandaag* 2021/2449.

facetten uitgebreid worden uitgelegd en behandeld. Hieraan doet niet af dat de informatie op de website inmiddels is uitgebreid. Het rechtszekerheidsbeginsel is niet geschonden.²¹²

De Belastingdienst heeft dus weliswaar een voorlichtende taak, maar het rechtszekerheidsbeginsel brengt niet mee dat een bijzondere regeling tot in detail op de website hoeft te worden uitgelegd. De vraag rijst dan ook hoe ver de voorlichtende taak van de Belastingdienst reikt (paragraaf 2.4).

2.3.2.2 Juridische kanttekeningen bij voorlichting in het kader van rechtszekerheid

Enieder wordt geacht de wet te kennen, hetgeen dus ook geldt voor de belastingwet.²¹³ Het bovenstaande liet zien dat deze norm niet correspondeert met de werkelijkheid. Ook zal er geen jurist zijn die gelooft dat elke burger de (volledige) wet kent. De fictie wordt niettemin gehanteerd om ervoor te zorgen dat niemand zich aan zijn verplichtingen kan onttrekken met een beroep op gebrek aan kennis van de wet.²¹⁴ Dan ontstaat wel een spanning met de werkelijkheid, waarin de meeste burgers geen wetten raadplegen, en zelfs al zouden zij dit doen, daaraan niet de vereiste rechtszekerheid zouden ontlelen. Scheltema en Van de Sande betoogden eerder dat dan een probleem ontstaat dat moet worden opgelost om het rechtsstatelijke systeem 'sluitend te houden'.²¹⁵ Een oplossing ligt in voorlichting. Zo beschouwt Oldenzijl voorlichting als een strategie die is gericht op 'herstel van het rechtsstaatmodel', wat impliceert dat voorlichting instandhouding van dit idee mogelijk kan maken.²¹⁶ Witteveen beschouwt het bestaan van *middellijke* communicatie tussen wetgever en burger, zoals door middel van voorlichting via de wetsuitvoerder, de belangrijkste reden dat de fictie in stand kan worden gehouden.

'Dat er bemiddelende instanties zijn die tekst en uitleg geven aan de burger die geïnformeerd wil worden over rechten en plichten is de voornaamste voorwaarde voor het opschorten van het ongeloof omtrent de veronderstelde wetskennis van de burger.'²¹⁷

Van de Sande leidt hieruit af dat het (enkele) bestaan van *bereidheid* van de overheid om burgers te informeren, voldoende is om de fictie vol te kunnen houden. De burger had de wet immers, met behulp van voorlichting van de overheid, *kunnen kennen*.²¹⁸ Kanttekening daarbij is mijns inziens wel dat niet te snel mag worden aangenomen dat de leemte in rechtskennis van de burger is verholpen, omdat *kennen* of *weten* nog geen *begrijpen* is.

212 Hof 's-Hertogenbosch 24 oktober 2019, nr. 18/00691 en 18/00692, V-N 2020/9.1.2, r.o. 4.15. Zie ook Rechtbank Arnhem 21 september 2007, nr. AWB 07/1831 (tekst uitspraak niet gepubliceerd, wel te raadplegen via Kluwer Navigator) en Rechtbank Arnhem 16 oktober 2007, nr. AWB 07/1829, r.o. 4, beide uitspraken inzake grondwaterbelasting; Rechtbank Den Haag 21 november 2019, nr. AWB - 19 2235, V-N 2020/34.32 (Belastingdienst/Toeslagen).

213 Vgl. de titels van de bijdragen van Stevens 2017 en Brandsma 2002; Niessen 1997, par. 5.

214 Zie uitgebreid in o.a. Oldenzijl 1998, p. 91-92 en verwijzingen aldaar; Van de Sande 2019, p. 49-50; Scheltema 2018, p. 120; Stevens 2017; Michiels 2017, p. 18. Vgl. het citaat uit Koopman 2017 (onder verwijzing naar een strafrechtelijk werk van Stijnen), par. 4: 'Eigenlijk luidt het adagium: Niemand kan zich erop beroepen dat hij de wet niet kent.' Vgl. in taalkundige literatuur: Jansen en Steehouder 1989b, p. 13.

215 Van de Sande 2019, p. 50-51; Scheltema 2018, p. 120.

216 Oldenzijl 1998, par. 8.5 (met name 8.5.3), par. 5.2.2, 7.2.3.

217 Witteveen 1992, p. 49. Zie ook Oldenzijl 1998, p. 95 en Van de Sande 2019, p. 50-51.

218 Van de Sande 2019, p. 50-51 en par. 2.3.1.5.

Bij de voorlichtende taak uit hoofde van rechtszekerheid moeten rechtsstatelijk gezien kanttekeningen worden gemaakt. Ik bespreek de belangrijkste bezwaren die in de literatuur²¹⁹ naar voren komen, toegepast op de fiscale context.

In de eerste plaats leidt voorlichting door de Belastingdienst tot de opmerkelijke situatie dat de partij die de taak heeft burgers voor te lichten over de wet, tevens de partij is wiens handelen juist door diezelfde wet voorspelbaar beoogt te worden gemaakt.²²⁰ De Belastingdienst bevindt zich dus, gewild of ongewild, in een invloedrijke positie (paragraaf 6.3, 6.4). Bovendien is een paradoxaal gevolg dat door voorlichting de wet zelf naar de achtergrond verdwijnt, terwijl de interpretatie daarvan door de Belastingdienst als vertaler juist op de voorgrond komt.²²¹ Daarnaast ontstaat een rechtsstatelijk probleem wanneer voorlichting tekortschiet en de burger daarmee niet de veronderstelde rechtszekerheid biedt, bijvoorbeeld wanneer de burger niet tegen achteraf onjuiste voorlichting wordt beschermd via het vertrouwensbeginsel.²²² Wanneer de Belastingdienst geen of (te) beperkte voorlichting geeft, of geen juiste, volledige of begrijpelijke voorlichting, verkrijgt de burger geen duidelijkheid over zijn fiscale rechtspositie. Rechtsstatelijk gezien is dat onwenselijk nu hij juist was aangewezen op de voorlichting. Van de Sande betoogt dat als de burger in zo'n geval niet onderkent dat hij gebrekkig is geïnformeerd – en dat is goed denkbaar omdat de burger zich nu juist tot het bestuur heeft gewend vanwege zijn eigen kennislacune – van formele én materiele rechtszekerheid geen sprake is.²²³ Bovendien werkt de 'reparatie van de rechtsstaatgedachte' door rechtszekerheid via voorlichting dan niet.²²⁴ Oftewel, dan komt de fictie dat eenieder wordt geacht de wet te kennen onder druk te staan.

Gezien de rechtszekerheidsfunctie van voorlichting is van belang dat de burger wordt beschermd tegen tekortschietende voorlichting, zoals via het vertrouwensbeginsel. Door bescherming van bij de burger gewekte verwachtingen verkrijgt de burger in zo'n geval alsnog de rechtszekerheid die hij aan de voorlichting had ontleend. In zo'n geval biedt, in termen van Oldenziel, toepassing van het vertrouwensbeginsel een 'alternatieve weg

219 Zie Van de Sande 2019, p. 56-58; Oldenziel 1998, p. 238; Scheltema 1997.

220 Oldenziel 1998, p. 235, 116; Scheltema 1997, p. 3; Van de Sande 2019, p. 57-58.

221 Blank & Osofsky 2017, p. 237-242; Scheltema 1997, p. 3: 'De voorlichting van het bestuur zal waarschijnlijk niet zozeer gaan over de wettelijke regels, als wel over de wijze waarop het zelf die regels uitvoert.' Van de Sande 2019, p. 57; Van den Heuvel 2018, p. 66-67. Over (on)partijdigheid en risico's bij wetsuitleg, zie paragraaf 2.5.2.5 en 2.6.

222 Scheltema 1984, p. 546.

223 Gribnau 2013, p. 96; Gribnau 2018, p. 23, 26. Zie ook Van de Sande 2019, p. 56-57; Scheltema 1997, p. 3.

224 Van de Sande 2019, p. 57.

naar rechtszekerheid'.²²⁵ Een al te terughoudende opstelling bij toepassing van het vertrouwensbeginsel verhoudt zich niet met de rechtszekerheidsfunctie. Vooruitlopend op de fiscale jurisprudentie (hoofdstuk 4) valt op dat (i) de burger onder geldend recht daarentegen in beginsel *niet* aan voorlichting een in rechte te beschermen vertrouwen kan ontnemen, en (ii) een gebrek aan (goede) voorlichting in de regel geen gevolgen heeft voor de belastingaanslag.²²⁶ Bezien vanuit de rechtszekerheidsfunctie van voorlichting, is dat niet-evenwichtig (zie paragraaf 4.3, 4.7, 7.3, 7.6).

2.3.2.3 Voorlichtende taak op grond van het gelijkheidsbeginsel

De voorlichtende taak van de Belastingdienst kan bovendien worden ingebed in het rechtsstatelijke gelijkheidsbeginsel.

Voor wat betreft de grondslag van het gelijkheidsbeginsel is het idee dat de overheid het publiek hoort voor te lichten over het recht, omdat daarmee voor iedereen toegankelijke informatie beschikbaar wordt gesteld. Dat dient de rechtsgelijkheid. Een dergelijke opvatting is wel verdedigd door Gribnau, die betoogt dat informatieverstrekking door de Belastingdienst niet enkel rechtszekerheid, maar ook gelijkheid dient.

'They [TC: taxpayers] can access legislation on internet. But it will be hard to understand tax law (and case law) because the lack of transparency due to the excessive tax complexity. Taxpayers thus depend on translation by the tax administration for their understanding of the tax consequences of their actions. This advice provides certainty *and, being open to all taxpayers, serves equality*.'²²⁷

Wanneer de Belastingdienst met voorlichting uitleg beschikbaar stelt over het belastingrecht, draagt dit eraan bij dat burgers over gelijke informatie en kennis – en dus

225 Oldenziel 1998, p. 32, 34; Scheltema 1984, p. 545-546. Overigens gaat het bij zowel Oldenziel als Scheltema om het vertrouwensbeginsel dat *naast* (en niet in plaats van) het legaliteitsbeginsel kan leiden tot rechtszekerheid (zie Oldenziel 1998, p. 44-45, 193-194). Oldenziel 1998, p. 34 bespreekt de situatie waarin sprake is van concurrentie tussen twee bronnen van rechtszekerheid, zoals enerzijds de wet en anderzijds een vertrouwenwekkende (van de wet afwijkende) uiting van het bestuur. 'Wat brengt *de* rechtszekerheid in dit geval met zich mee? Vanuit theoretisch perspectief kan op die vraag geen eenduidig antwoord worden gegeven. Redenerend langs de lijn van de wet, die duidelijkheid verschaft over de rechtspositie van de burger, de voorwaarde dat de wet wordt toegepast en de voorspelbaarheid van het bestuurshandelen op basis van de wet, kan slechts één conclusie worden getrokken: de rechtszekerheid verzet zich tegen de *contra legem*-werking van het vertrouwensbeginsel. Wordt daarentegen geredeneerd vanuit de voorwaarde dat gewekt vertrouwen moet worden gehonoreerd en vanuit de op het vertrouwensbeginsel gebaseerde voorspelbaarheid van bestuurshandelen, dan is de conclusie precies tegenovergesteld: op grond van de rechtszekerheid moet de *contra legem*-werking van het vertrouwensbeginsel worden aanvaard.'

226 Ter illustratie: Hof Amsterdam 21 mei 1999, nr. 97/21509, r.o. 5.2. 'De noodzaak tot voorlichting met betrekking tot het opleggen van aanslagen gaat naar het oordeel van het Hof overigens niet zover, dat het onvoldoende zijn van die voorlichting of het achterwege blijven daarvan kan leiden tot het vernietigen of verminderen van aanslagen die overigens in overeenstemming met de heffingsverordening zijn opgelegd.' Zie verder hoofdstuk 4.

227 Gribnau 2021 (cursivering in citaat door TC).

kansen – kunnen beschikken.²²⁸ De Belastingdienst is zich daarvan bewust, zoals door een doelgroepbenadering te hanteren.²²⁹

2.3.2.4 Voorlichtende taak op grond van het democratiebeginsel

Het derde rechtsstatelijke beginsel als basis voor de voorlichtende taak betreft het democratiebeginsel; zij het wat minder concreet dan de andere rechtsstatelijke beginselen. Op het eerste gezicht ligt het niet voor de hand om in het democratiebeginsel een taak tot voorlichting voor de Belastingdienst te zien. Het democratiebeginsel geeft immers uitdrukking aan een bepaalde besluitvormingswijze voor overheidsoptreden, waardoor wetgeving via een democratisch proces tot stand komt. Waar het hier echter om gaat is dat ter waarborging van het democratiebeginsel nodig is dat de overheid *openbaarheid* betracht. Burgers moeten immers over informatie beschikken om hun rechten en plichten als burgers in de (democratische) rechtsstaat te kunnen vervullen. Openbaarheid wordt onder andere bevorderd door burgers voor te lichten over wet- en regelgeving.

Wopereis heeft in zijn onderzoek naar de grondslagen en grenzen van overheidsvoorlichting betoogd dat de overheid voorlichting dient te geven uit hoofde van *openbaarheid*.²³⁰ In dat kader beschouwt hij overheidsvoorlichting als een variant van openbaarheid, waarbij hij onder openbaarheid – in navolging van de Wet openbaarheid van bestuur – het verstrekken van informatie door bestuursorganen verstaat.²³¹ Hij ziet de grondslag voor openbaarheid in de beginselen van de democratie. Het idee is, in de kern, dat burgers door de overheid geïnformeerd dienen te worden zodat zij gebruik kunnen maken van hun democratische rechten (zoals stemmen).²³² Wopereis ziet derhalve in bepaalde gevallen een democratische en bestuurlijke plicht voor de overheid om voorlichting te verstrekken.

De relatie tussen *openbaarheid* en overheidsvoorlichting kent een lange geschiedenis.²³³ Sinds de Tweede Wereldoorlog hebben meerdere staatscommissies zich uitvoerig beziggehouden

228 Brouwer 1981, p. 5; Van Mens 1992, par. 2; Blank & Osofsky 2017, p. 203-204; Van de Sande 2019, par. 2.7.2. Zie ook Rapport Nationale ombudsman 2015/071 (Belastingdienst moet handelwijze aanpassen en belastingplichtigen in gelijke situatie hetzelfde behandelen), punt 14 en 22.

229 Belastingdienst, Nota Nabij en vertrouwd 2006, p. 2: 'Door onze doelgroepbenadering en ons mediapakket op een aantal punten aan te passen kunnen we beter aansluiten bij verschillende belevingen. Onze boodschap kan voor sommige groepen burgers en bedrijven begrijpelijker. En de manier waarop we mensen benaderen kan meer recht doen aan voorkeuren en gewoonten. Dat draagt bij aan gelijke kansen. Voorlichting die voor alle geledingen van de maatschappij bereikbaar is, werkt rechtsgelijkheid in de hand.'

230 Wopereis 1996.

231 Wopereis 1996, hoofdstuk 5.

232 Wopereis 1996, p. 147-150; zie ook Van de Sande 2019, par. 2.3.2 die overheidsvoorlichting in dit kader plaatst in de dimensie van de democratische rechtsstaat, gericht op democratische participatie.

233 Uitgebreid in Wopereis 1996, hoofdstuk 3 en 4. Zie ook in het Communicatiebeleid van de overheid (2021).

met de overheidstaak van voorlichting.²³⁴ Dit heeft geresulteerd in de invoering van de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: “Wob”) in 1980 en vervolgens in een Grondwetswijziging in 1983. Volgens de staatscommissies gaat het bij openbaarheid niet enkel om openbaarheid die burgers in staat stelt om te functioneren als *staatsburger* (de zogenaamde ‘politieke’ openbaarheid²³⁵), maar ook – en dat is voor dit onderzoek relevanter – om openbaarheid richting burgers als *klant* en *onderdaan* (dienstverlenende voorlichting).²³⁶ Als *klant* zijn burgers ‘afnemers’ van producten of diensten van de overheid en hebben daarbij behoefte aan informatie. Openbaarheid krijgt hier de vorm van toegankelijke en begrijpelijke informatie over die producten en/of diensten. Als *onderdaan* komen burgers in aanraking met wet- en regelgeving, waaraan zij zijn onderworpen (bijvoorbeeld belastingplicht) of waarop zij aanspraak kunnen maken (bijvoorbeeld subsidies of toeslagen). Burgers hebben daarbij informatie nodig om hun rechten en verplichtingen te kennen en na te komen.²³⁷ In dat kader rust op de overheid de taak om burgers te informeren over wet- en regelgeving in het kader van de uitvoering van beleid.²³⁸

De algemene openbarheidsplicht voor de overheid is neergelegd in de Grondwet, de Wob en de Principia van overheidsvoorlichting, door de regering aangeduid als het ‘stelsel van geschreven en ongeschreven regels’ bij overheidsvoorlichting.²³⁹ De overheid – inclusief de Belastingdienst²⁴⁰ – ziet hierin een basis voor de verstrekking van informatie en voorlichting.²⁴¹

Grondwet en Wob

Artikel 110 van de Grondwet verplicht de overheid tot openbaarheid bij de uitvoering van haar taak volgens bij de wet te stellen regels.²⁴² Uit de parlementaire toelichting blijkt dat de wetgever met dit artikel niet heeft beoogd een rechtstreekse verplichting tot openbaarheid in het leven te roepen, maar deze nader uit te werken in een wettelijke regeling: de Wob.²⁴³

234 Commissie Overheidsbeleid inzake Voorlichting (1946 Van Heuven-Goedhart); Commissie Heroriëntatie Overheidsvoorlichting (1970 Commissie Biesheuvel); De werkgroep Heroverweging Voorlichting Rijksoverheid (1983); Commissie Toekomst Overheidscommunicatie (2001 Commissie Wallage). Voor een beknopt overzicht van de ontwikkeling van overheidscommunicatie zie het rapport De overheidscommunicatie in vogelvucht (2000).

235 Daalder 2015, p. 14.

236 Commissie Heroriëntatie overheidsvoorlichting (Commissie-Biesheuvel) (1970), inleiding; Rapport De overheidscommunicatie in vogelvucht (2000), p. 4.

237 Commissie Heroriëntatie overheidsvoorlichting (Commissie-Biesheuvel) (1970), p. 6. Zie ook Katus en Volmer 1985, p. 1.

238 Wopereis 1996, p. 204; Van de Sande 2019, p. 58-60. Recenter zie *Kamerstukken I*, 2020/2021, 33328, N, p. 39-40.

239 Zie MvA bij de WOB, *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 27-31.

240 Zie Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 3.3 waarin wordt verwezen naar de ‘Uitgangspunten Overheidscommunicatie’, die op hun beurt verwijzen naar art. 110 GW en art. 8 Wob.

241 Het Communicatiebeleid van de overheid (2021) vermeldt: ‘Een paar voorbeelden van communicatie door en met de Rijksoverheid: (...) De Belastingdienst probeert de belastingaangifte en de aanvraag van toelagen zo makkelijk mogelijk te maken.’

242 MvA Wob, *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 28.

243 Zie MvT, *Kamerstukken* 1976-1977, 14348, nr. 3, p. 2 (geraadpleegd laatstelijk 3 juni 2021 via https://www.denederlandsegrondwet.nl/id/vk11bj7524xv/memoriede_van_toelichting_verklaring_dat).

De Wob – die overigens wordt vervangen door de Wet open overheid²⁴⁴ – schrijft openbaarheid voor aan bestuursorganen, zowel op verzoek als uit eigen beweging. Met het oog op voorlichting door de Belastingdienst is met name artikel 8 van de Wob relevant. Dit artikel luidt:

Artikel 8 Wob

Lid 1. Het bestuursorgaan dat het rechtstreeks aangaat, verschaft uit eigen beweging informatie over het beleid, de voorbereiding en de uitvoering daaronder begrepen, zodra dat in het belang is van een goede en democratische bestuursvoering.

Lid 2. Het bestuursorgaan draagt er zorg voor dat de informatie wordt verschaft in begrijpelijke vorm, op zodanige wijze, dat belanghebbende en belangstellende burgers zoveel mogelijk worden bereikt en op zodanige tijdstippen, dat deze hun inzichten tijdig ter kennis van het bestuursorgaan kunnen brengen.

Dit artikel voorziet dus in de plicht voor bestuursorganen om uit eigen beweging informatie te verschaffen over het beleid, de voorbereiding en de uitvoering, zodra dat in het belang is van een goede en democratische bestuursvoering. Wanneer sprake is van 'goede en democratische bestuursvoering', heeft de wetgever niet ingevuld.²⁴⁵ Artikel 8 van de Wob is in de memorie van toelichting aangeduid als het 'voorlichtingsartikel'.²⁴⁶

Artikel 8 van de Wob²⁴⁷ wordt wel beschouwd als wettelijke grondslag waarop verschillende voorlichtingsactiviteiten van de overheid zijn terug te voeren, waaronder van de Belastingdienst.²⁴⁸ In dat kader is interessant dat de Wob-wetgever aan overheidsvoorlichting diverse functies heeft toegekend, onder meer:²⁴⁹

- *Dienstverlening*: dienstverlenende voorlichting is bedoeld om burgers op een begrijpelijke en duidelijke wijze wegwijs te maken in wet- en regelgeving, zodat zij in staat worden gesteld om aan hun verplichtingen te kunnen voldoen of aanspraak te kunnen maken op voorzieningen.²⁵⁰
- *Instrument*: instrumentele voorlichting is een instrument bij het effectueren van aanvaard beleid. Het doel hierbij is om burgers op de hoogte te stellen van de regels en de doelen die daarbij voorop hebben gestaan, om deze zo goed mogelijk te bereiken.

244 De Wet open overheid (Woo) is in oktober 2021 aangenomen (nr. 33 328) en op 27 oktober gepubliceerd in het Staatsblad 2021, 499. De Woo treedt op zijn vroegst in werking in mei 2022.

245 Exacte criteria vallen volgens de memorie van toelichting niet te geven: het betreft een soepele norm ter beoordeling van het bestuursorgaan. Zie *Kamerstukken II* 1986/1987, 19 859, nr. 3, p. 29. Dit criterium is in de literatuur wel bekritiseerd om zijn vaagheid. Zie Wopereis 1996, p. 195-196.

246 MvT Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19 859, nr. 3, p. 29; NnavV Wob, *Kamerstukken II* 1988/1989, 19 859, nr. 9, p. 2.

247 De Woo bevat een bepaling (art. 3.1) die volgens de toelichting 'materieel' overeenkomt met art. 8 Wob en 'geen nieuwe verplichtingen meebrengt', zie *Kamerstukken I*, 2020/2021, 33328, N, p. 51. Ik laat de Woo verder onbesproken.

248 Zie Wopereis 1996, p. 12-13, 97-100, hoofdstuk 4 en voor wat betreft voorlichting van de Belastingdienst zie p. 203-205, 211, 231; Daalder 2015, p. 257-263; Nicolai 1990, p. 462; Jansen en Steehouder 1989a, p. 12, hoofdstuk 2; Klaassen 2004, p. 44; Stevens 1990, par. 4. Schlössels en Zijlstra 2017, par. 1.2.2.2, punt 26 wijzen erop dat artikel 8 van de Wob niet zozeer betrekking heeft op individuele rechtsposities, maar op overheidsbeleid in het algemeen.

249 MvA Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19 859, nr. 3, p. 29-30. Andere functies zijn de controle- en participatiefunctie.

250 Wopereis 1996, p. 38 ziet dienstverlenende voorlichting in nauwe samenhang met de uit te oefenen beschikkingsbevoegdheid van bestuursorganen; Van de Sande 2019, p. 59.

Bovendien kan informatieverstrekking 'dan eveneens tot doel hebben om houding en/of gedrag van degenen op wie het beleid is gericht, te beïnvloeden'.²⁵¹

Zoals verderop aan de orde komt, zet de Belastingdienst voorlichting mede in uit oogpunt van dienstverlening en als beleidsinstrument (paragraaf 2.3.3; hoofdstuk 3).

Uitgangspunten Overheidscommunicatie ('Principia')

Een nadere invulling van de geschreven grondslagen uit de Grondwet en de Wob is gegeven in 'ongeschreven regels'.²⁵² In 1985 heeft de Voorlichtingsraad²⁵³ de zogenaamde 'Principia in de voorlichting van de rijksoverheid' geformuleerd. Deze Principia zijn ongeschreven, principiële uitgangspunten ten aanzien van voorlichting van de overheid.²⁵⁴ Zij gelden voor alle communicatie-uitingen van de gehele Rijksoverheid, dus ook voor die van de Belastingdienst als onderdeel van de Rijksoverheid.²⁵⁵

In 2001 bleek een meer 'eigentijdse verwoording' van de Principia gewenst²⁵⁶ en zij zijn opgenomen in de 'Uitgangspunten Overheidscommunicatie'.²⁵⁷ De Uitgangspunten vormen basale criteria en geven in algemene bewoordingen de grenzen aan waarbinnen overheidscommunicatie dient plaats te vinden. In het kader van de taak om voorlichting te verstrekken zijn met name de volgende Uitgangspunten van belang:

- Uitgangspunt van 'Recht op communicatie'. Uit de toelichting volgt – voor zover op deze plaats van belang – dat het actief openbaar maken van overheidsinformatie behoort tot de kerntaken van de overheidscommunicatie.
- Uitgangspunt van 'Actieve informatieverstrekking'. Uit de toelichting volgt – voor zover hier relevant – dat de overheid actief voorlichting dient te verstrekken om burgers (die het aangaat) in de gelegenheid te stellen gebruik te maken van hun rechten en zich te houden aan de plichten die het beleid stelt.

Hoewel de Uitgangspunten Overheidscommunicatie – net als genoemde artikelen uit de Wob en de Grondwet – geen rechtens afdwingbare normen betreffen, is de overheid wel op de Uitgangspunten 'aanspreekbaar' via het parlement (paragraaf 2.4.2).²⁵⁸

251 MvT Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19859, nr. 3, p. 29-30; Wopereis 1996, par. 5.5 en par. 6.3.

252 Kabinetsreactie op het rapport Commissie Toekomst Overheidscommunicatie (Wallage), 'In dienst van de democratie', brief van 22 november 2001, *Kamerstukken II* 2001/2002, 26387, nr. 12, p. 25.

253 De Voorlichtingsraad (VoRa) houdt zich bezig met het communicatiebeleid van de overheid. Het is opgericht in 1947 en onderdeel van het Ministerie van Algemene zaken.

254 Zie in 'Principia in de voorlichting van de rijksoverheid' (2001).

255 Vgl. Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 3.3 waarin wordt verwezen naar de 'Uitgangspunten Overheidscommunicatie'. Vgl. Kabinetsreactie op het rapport Commissie Toekomst Overheidscommunicatie, p. 25.

256 Kabinetsreactie op het rapport Commissie Toekomst Overheidscommunicatie, p. 24.

257 Zie Uitgangspunten Overheidscommunicatie (2017). Over het karakter van de uitgangspunten zie p. 3.

258 Kabinetsreactie op het rapport Commissie Toekomst Overheidscommunicatie, bijlage II (Uitgangspunten), p. 28, Kabinetsreactie op het rapport Commissie Toekomst Overheidscommunicatie, p. 25.

De relevantie van de hierboven behandelde normen is dat zij vanuit een andere invalshoek inzichtelijk maken waarom de voorlichtende taak van de Belastingdienst kan worden ingebed in rechtsstatelijke beginselen. Voorlichting heeft een informatie- en dienstverleningsfunctie.

2.3.2.5 Voorlichtende taak op grond van het beginsel van de dienende overheid

Het vierde rechtsstatelijke beginsel als juridische grondslag voor de voorlichtende taak van de Belastingdienst is het beginsel van de dienende overheid.

In een rechtsstaat behoort de overheid 'dienend' te zijn aan de samenleving, zo verwoordt Scheltema's beginsel van de dienende overheid.²⁵⁹ Schlössels meent dat de overheid uit dienstbetoon voorlichting moet geven aan burgers over de inhoud van regelgeving en de toepassing ervan.²⁶⁰ Nicolai betoogt dat de administratie in het kader van 'actief dienstbetoon' een dienstvaardige en behulpzame opstelling zou moeten hebben.²⁶¹

Ook in de fiscale literatuur wordt voorlichting door de Belastingdienst beschouwd als uitvloeisel van een dienende houding. Zo betoogt Feteris dat van de overheid – waaronder de Belastingdienst – méér wordt verlangd dan dat de overheid zich (slechts) onthoudt van tegenwerking van haar burgers bij het uitoefenen van hun rechten'.²⁶² Er mag van de overheid ook – aldus Feteris – 'een zekere hulpvaardigheid, een zeker dienstbetoon worden verwacht'. De Belastingdienst legt volgens Feteris 'dan ook terecht veel nadruk op een dienstverlenende houding en voorlichting'.²⁶³ Gribnau legt een expliciete link met het beginsel van de dienende overheid en betoogt dat dit beginsel onder andere betekent 'dat de belastingdienst de verantwoordelijkheid heeft voor bijvoorbeeld goede en snelle voorlichting aan belastingplichtigen'.²⁶⁴ Smit benadrukt dat belastingplichtigen doorgaans afhankelijk zijn van een goede taakbehartiging door de fiscale overheid.²⁶⁵ Hij acht het in dat kader van groot belang dat het 'dienend karakter' van de Belastingdienst ten opzichte van belastingplichtigen wordt vormgegeven door een actief, klantgericht optreden ('dienstbetoon'). Schonis betoogt dat de Staat die hoge eisen stelt aan zijn burgers daar zelf adequaat handelen tegenover moet stellen.²⁶⁶ Dan gaat het volgens hem niet alleen om een houding met dienstbetoon bij de heffing en invordering, maar ook aan goede voorlichting (zowel algemeen als individueel).

259 Zie Scheltema 1989, par. 2.4. Zie paragraaf 2.2.3 en 2.3.2.5 over het beginsel van dienende overheid; Niessen 2012, par. 11 verwijst naar de gedachte dat de overheid tot taak heeft het algemeen belang te dienen, wat in het Franse rechtsoptwikkelling is gekarakteriseerd als de "service public".

260 Schlössels 2004, p. 29 (geciteerd via Van Steenberghe 2013, p. 161). Vgl. conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.3: '(...) de overheid de burger graag helpt en voorlicht ter zake van de door haar uit te voeren regels. (...) de overheid wil graag voorlichten'.

261 Nicolai 1990, p. 460-462 en zie p. 178. Zie ook het kritische commentaar van Damen in AB 2009, 27, onder punt 7.

262 Feteris 2007, par. III.2.4. Van de Belastingdienst mag ook begrijpelijk taalgebruik worden verwacht (par. III.2.7).

263 Feteris 2007, p. 65. Vgl. Hofstra 1992, par. 12.5 over het 'klantvriendelijk beleid' van de Belastingdienst; Niessen 2012, par. 5.11.

264 Gribnau 2006, par. 28.7.2.

265 Smit 2012, p. 81. Zie ook Pechler 1999, p. 98.

266 Schonis 2009, p. 303. Vgl. Adriaansen-Keulers 1996, par. 2.5.3.3 (over de kosten voor de belastingbetaler van proces van heffing en inning), p. 162.

In de fiscale rechtspraak is soms te zien dat van de Belastingdienst uit oogpunt van 'behoorlijkheid' voorlichting mag worden verwacht. Zo overweegt Hof Den Bosch in zijn uitspraak van 14 september 2001:

'Op grond van algemeen aanvaarde opvattingen over behoorlijk overheidsoptreden, die hun uitdrukking hebben gevonden in rapporten van de Nationale ombudsman, mag van een bestuursorgaan verlangd worden dat het zorg draagt voor een adequate en actieve informatievoorziening aan burgers die daarbij belang hebben. (...).'²⁶⁷

Kortom, de voorlichtende taak van de Belastingdienst is niet louter 'service', maar vloeit voort uit een norm voor de overheid om zich dienstbaar op te stellen jegens haar burgers. Het voorgaande roept de vraag op of de belastingrechter daarmee voldoende rekening houdt, nu het risico op onjuiste voorlichting in beginsel bij de burger ligt (paragraaf 4.3, 4.7, 7.3). Wordt de burger dan een 'dienst' verleend?²⁶⁸

2.3.2.6 Voorlichtende taak op grond van beginselen van behoorlijk bestuur

Een principiële grondslag voor de plicht om burgers voor te lichten kan bovendien worden gevonden in de normen ten aanzien van behoorlijk handelen, zoals in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.²⁶⁹ Deze normen hebben een concreter karakter dan de rechtsstatelijke beginselen, omdat zij specifiek zijn gericht op het handelen van de Belastingdienst. Daarnaast bevatten de behoorlijkheidsnormen van de Ombudsman een informatieplicht.

Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

De taak voor de Belastingdienst om voorlichting te verstrekken vloeit in voorkomende gevallen voort uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.²⁷⁰ Deze beginselen zijn te beschouwen als 'fatsoensnormen' die de Belastingdienst als behoorlijk handelend bestuursorgaan in acht moet nemen in het verkeer met burgers.²⁷¹ De Belastingdienst is aan deze beginselen gebonden bij het uitoefenen van zijn bevoegdheden, dus ook bij de

²⁶⁷ Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2001, nr. 98/3322, V-N 2002/10.1.17, r.o. 4.2. Daar voegt het Hof direct aan toe dat deze informatievoorziening echter 'haar grenzen' kent; zie paragraaf 2.4.2.

²⁶⁸ Consumentenbond 2018, p. 16 in het kader van het onderzoek naar de BelastingTelefoon: 'We vinden het oprecht vervelend om weer een onvoldoende te moeten uitdelen aan de Belastingtelefoon. Want wie maak je nu blij met de boodschap dat gratis advies dat betrouwbaar klinkt, toch onbetrouwbaar is? Bovendien is er geen goed alternatief. Wij vinden dat particulieren goed aangifte moeten kunnen doen, zonder kosten te hoeven maken om de regels boven water te krijgen. De Belastingtelefoon is dus een basisvoorziening. Wie vertrouwt op antwoorden van de Belastingtelefoon over alledaagse situaties (...) betaalt soms honderden euro's te veel. Foute antwoorden zijn dus echt een probleem.'

²⁶⁹ Nicolaï 1990, p. 461-462 ziet informatieverstrekking als zelfstandig beginsel van behoorlijk bestuur (*beginsel van actieve informatieverstrekking*), waaronder hij in de kern verstaat een algemene plicht om burgers te informeren over de inhoud van wet- en regelgeving en beleid of de wijziging daarvan. Zie ook Wopereis 1996, p. 219; Van de Sande 2019, par. 2.3.1.4.

²⁷⁰ Zie voor overheidsvoorlichting Wopereis 1996, hoofdstuk 7; Van de Sande 2019, par. 2.7, p. 74; Roozendaal 2008, par. 2.

²⁷¹ Nicolai 1990, p. 11.

uitvoering van zijn voorlichtende taak.²⁷² Ik beperk mij hierna tot het zorgvuldigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.²⁷³

Zorgvuldigheidsbeginsel

Het zorgvuldigheidsbeginsel vereist dat de Belastingdienst met de nodige zorgvuldigheid handelt.²⁷⁴ Het zorgvuldigheidsbeginsel ziet op het gehele proces van besluitvorming: van de voorbereiding tot aan de besluitvorming zelf.²⁷⁵ In bepaalde gevallen dient de Belastingdienst – en soms specifiek de inspecteur – op grond van het zorgvuldigheidsbeginsel actief informatie te verstrekken.²⁷⁶ De Belastingdienst zelf acht het van zorgvuldigheid getuigen wanneer belastingplichtigen weten waar zij aan toe zijn, zoals door heldere informatie.²⁷⁷

De rechtspraak toont voorbeelden waarin uit hoofde van het zorgvuldigheidsbeginsel een voorlichtingsplicht bestaat, met name in de sfeer van waarschuwende of attenderende mededelingen. Zo kan uit het zorgvuldigheidsbeginsel een plicht voortvloeien voor de Belastingdienst om belastingplichtigen te informeren over de consequenties van een te laat ingediende aangifte met oog op de belastingrente; dat mag van een 'zorgvuldig handelende overheid' worden verwacht.²⁷⁸ Bovendien kan het zorgvuldigheidsbeginsel meebrengen dat de Belastingdienst informatie verstrekt bij specifieke regelingen die relatief onbekend zijn. Zo oordeelt de Hoge Raad in het arrest van 28 september 2018 in het kader van Irimie-rente, dat het zorgvuldigheidsbeginsel meebrengt dat de Belastingdienst de belastingplichtige aan wie de inspecteur bij beschikking een teruggaaf van belasting verleent, gelijktijdig met die beschikking informeert over de mogelijke aanspraak op vergoeding van die rente.²⁷⁹ Bovendien kan een voorlichtingsplicht op grond van het zorgvuldigheidsbeginsel bestaan ter waarborging van processuele rechten. Een voorbeeld biedt het arrest van 19 maart 2010, waarin de Hoge Raad een actieve voorlichtingsplicht

272 Rijksbegroting 2017, p. 58; Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 90, 93.

273 Het gelijkheidsbeginsel komt aan bod in paragraaf 2.3.2.3, 4.3.7.2.

274 Jansen 2013, p. 107. In HR 11 augustus 2017, nr. 16/04838, *V-N* 2017/42.4, r.o. 4.2.7 oordeelt de Hoge Raad dat uiteraard van de Belastingdienst bij de aanslagregeling en ook anderszins worden verwacht dat een hoge mate van zorgvuldigheid wordt betracht, maar dat brengt volgens de Hoge Raad niet mee dat belanghebbende zonder meer kan rekenen op een feilloos handelende Belastingdienst. In Hof Arnhem-Leeuwarden 14 januari 2020, nr. 18/01212, *V-N* 2020/26.25 had de lokale heffende overheid (GBLT) in zijn communicatie gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijke bestuur vanwege de onduidelijke gevolgen van (onduidelijke) communicatie.

275 Het zorgvuldigheidsbeginsel wordt in de literatuur wel onderscheiden in het formele zorgvuldigheidsbeginsel (deels gecodificeerd in art. 3:2 Awb), dat ziet op een zorgvuldige voorbereiding van een besluit, en het materiele zorgvuldigheidsbeginsel (vgl. art. 3:4 Awb), dat ziet op een zorgvuldige besluitneming. In de fiscale rechtspraak ter zake van het zorgvuldigheidsbeginsel wordt niet steeds verwezen naar deze wetsartikelen, zie Happé e.a. 2015, p. 39-40.

276 Jansen, commentaar op art. 3.2 Awb in NDFR deel Formeel belastingrecht (bijgewerkt tot 24 januari 2021), par. 3.1; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.6.0.D (actueel t/m 2 februari 2021); Den Boer e.a. 1999, p. 23.

277 Zie Belastingdienst Handboek Controle 2020, p. 32: 'Het getuigt van zorgvuldigheid als belastingplichtigen en hun adviseurs weten waar zij aan toe zijn. Zij hebben recht op voorlichting, informatie, een open communicatie en een herkenbare standpuntbepaling.'

278 Zie Hof Den Bosch 26 september 2019, nr. 18/00613, *V-N* 2020/8.19, r.o. 4.2.

279 HR 28 september 2018, nr. 17/01724, *V-N* 2018/51.18, r.o. 5.3.4.

bij de inspecteur legt om te bewerkstelligen dat de belastingplichtige op de hoogte raakt van (de noodzaak van) een tijdige aanwending van rechtsmiddelen.²⁸⁰

Het zorgvuldigheidsbeginsel legt geen onbegrensde voorlichtingsplicht op de inspecteur of de Belastingdienst (zie ook paragraaf 2.4.2). Volgens de belastingrechter rust op burgers ook een *eigen* verantwoordelijkheid om zichzelf op de hoogte te stellen van het geldende recht (onderzoeksplicht).²⁸¹ Zo stelt Rechtbank Zeeland-West-Brabant in zijn uitspraak van 28 februari 2014 voorop dat belanghebbende zich in beginsel zelf op de hoogte dient te stellen van de voor haar geldende regels. Het zorgvuldigheidsbeginsel brengt volgens de Rechtbank niet mee 'dat de inspecteur iedere belastingplichtige persoonlijk vooraf dient te informeren over zijn of haar rechtspositie naar aanleiding van een wetswijziging die wijzigingen meebrengt in de rechtspositie van die belastingplichtige. Dat is slechts anders indien sprake is van bijzondere omstandigheden'.²⁸² Ook in andere jurisprudentie verlangt de belastingrechter niet zonder meer van de Belastingdienst dat hij actief op zoek gaat naar (potentiële) belastingplichtigen om hen persoonlijk voor te lichten.²⁸³ Zo oordeelt de Hoge Raad in het arrest van 8 januari 2021 dat de gemeente aan haar 'voorlichtende taak' heeft voldaan door de verordening op juiste wijze bekend te maken en niet de plicht had 'om bepaalde belastingplichtigen daarnaast specifiek te informeren' over een aanzienlijke tariefswijziging.²⁸⁴ Nalaten van die informatie leverde geen schending op van het zorgvuldigheidsbeginsel. Anderzijds kan een voorzienbare kostenverzwaring meebrengen dat de heffende overheid dat met het oog op zorgvuldigheid en fair play aan een belastingplichtige meldt in het kader van een vergunningaanvraag.²⁸⁵ Verder volgt uit de lagere rechtspraak dat de inspecteur informatie dient te verstrekken aan een belastingplichtige over geldende wetgeving, maar dat van hem kan niet worden verwacht dat hij de belastingplichtige op de hoogste stelt van alle lopende beroepsprocedures.²⁸⁶

280 HR 19 maart 2010, nr. 08/04770, *BNB* 2010/224, r.o. 3.4.2-3.4.5. Vgl. Van Amersfoort bij *BNB* 2010/224: 'De Hoge Raad ziet de inspecteur ten opzichte van de belastingplichtige met betrekking tot diens rechtspositie kennelijk als 'zijns broeders hoeder' (...).' Zie ook HR 28 juni 2019, nr. 18/04507, *BNB* 2019/162 (mededelingsplicht bij vormverzuim).

281 HR 3 februari 1999, nr. 34131, *BNB* 1999/170, r.o. 3: 'degene die (...) zijn beslissing om al dan niet gebruik te maken van een hem verleende vergunning voor (...) mede wil doen afhangen van het tarief van de precariobelasting, rekening moet houden met de mogelijkheid dat hem bekende tarieven inmiddels zijn verhoogd, en zich derhalve zelf tijdig op de hoogte dient te stellen van het geldende tarief.' Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden 12 november 2013, nrs. 13/00367 en 13/00368, *NTFR* 2013/2354, r.o. 4.13: 'Het zorgvuldigheidsbeginsel gaat niet zover dat de heffingsambtenaar belanghebbende in de loop van een heffingsjaar moet informeren over de gevolgen van gewijzigde omstandigheden voor een eventueel op te leggen aanslag. Dit moet tot de eigen onderzoeksplicht van belanghebbende worden gerekend.'; Hof Den Bosch 31 augustus 2018, nr. 17/00479, *V-N* 2019/2.18.16, r.o. 4.7.

282 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 28 februari 2014, nr. 13/5850, *V-N* 2014/25.20.26, r.o. 2.8.

283 Zie bijv. Rechtbank Arnhem 21 september 2007, nr. AWB 07/1831 (te raadplegen via Kluwer Navigator), r.o. 4; Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2001, nr. 98/3322, *V-N* 2002/10.17, r.o. 4.2.

284 HR 8 januari 2021, nr. 20/00339, *BNB* 2021/86. Mijns inziens gaat het hier niet zozeer om de voorlichtende taak van de gemeente, maar om de plicht van de gemeente om regelgeving te publiceren en de vraag of daarnaast nog extra voorlichting nodig is; HR 4 juni 2021, nr. 20/00796, *BNB* 2021/115, r.o. 3.2.

285 HR 3 februari 1999, nr. 34131, *BNB* 1999/170, r.o. 3.

286 Zie in Hof 's-Hertogenbosch 25 maart 2003, nr. 10-00568, *NTFR* 2011/1554, r.o. 4.1-4.2.

In zijn conclusie van 15 mei 2020 bepleitte A-G Niessen (ambtshalve) voor een verruiming van de zorgplicht van de overheid via informatieverstrekking, maar dat pleidooi is door de Hoge Raad niet overgenomen.²⁸⁷

Achtergrond

Volgens A-G Niessen rust op de overheid een zorgplicht voor gevallen waarin belastingplichtigen in problemen geraken door een tekort aan zelfredzaamheid in verband met gecompliceerde fiscale regelgeving.²⁸⁸ De zorgplicht houdt in dat van 'de medewerkers van de Belastingdienst kan worden verwacht dat zij ernaar streven om waar dat mogelijk is belastingplichtigen die onnodig en kennelijk onbewust handelingen verrichten die voor hen onbedoelde en onverwachte substantiële fiscale nadelen brengen, daarop te attenderen, informatie te verstrekken en te bespreken of en hoe zij deze nadelen kunnen vermijden.'²⁸⁹ De Hoge Raad heeft deze kwestie niet (ten overvloede) behandeld en doet de zaak af met art. 81 Wet RO. Volgens Lubbers is de meest aannemelijke verklaring daarvoor dat de Hoge Raad 'niets voelt voor het (op dit moment) introduceren van een zorgplichtbeginsel met de door de A-G voorgestane inhoud.'²⁹⁰ Daarvoor kunnen volgens hem allerlei redenen zijn. Hoewel Lubbers het 'zorgplichtbeginsel' en de door Niessen geschetste invulling in het licht van de problemen bij de Belastingdienst 'te ambitieus' acht, acht hij het wel een goede zaak dat Niessen dit op de kaart heeft gezet bij de Hoge Raad.²⁹¹ Mijns inziens past het goed in de huidige ontwikkelingen (o.a. aandacht voor het 'burgerperspectief') dat Niessen aandacht vraagt voor de van de overheid te verlangen inspanning in situaties waarin de veronderstelde zelfredzaamheid niet overeenkomt met het werkelijke 'doenvermogen' van burgers. Het is vermoedelijk niet zozeer de vraag of, maar veeleer op welk moment en op welke wijze de Hoge Raad dit in de rechtspraak zal laten doorklinken.

Tot slot valt op dat de belastingrechter niet steeds gevolgen verbindt aan een eventuele schending van het zorgvuldigheidsbeginsel bij een *gebrek* aan (goede) informatie. Zo heeft tekortschietende voorlichting in de rechtspraak in de regel geen gevolgen voor de belastingaanslag, maar soms wel voor bijkomende gevolgen zoals belastingrente of termijnoverschrijding.²⁹²

Vertrouwensbeginsel

Het vertrouwensbeginsel houdt in dat de Belastingdienst verwachtingen moet honoreren die hij bij burgers ten aanzien van een te volgen gedragslijn heeft gewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover de Belastingdienst mogen beroepen (paragraaf 4.2). Het vertrouwensbeginsel is van belang bij aan burgers verstrekte voorlichting, maar dan gaat het in de regel om de *gevolgen* van reeds verstrekte voorlichting.²⁹³ De vraag is dan of hij in rechte te beschermen vertrouwen kan ontleen aan de voorlichting (hoofdstuk 4). Uit de fiscale rechtspraak zijn mij geen gevallen bekend waarbij op grond van het vertrouwensbeginsel

287 Zie HR 26 juni 2020, nr. 19/03705, *BNB* 2020/133.

288 Conclusie van Niessen van 15 mei 2020 bij *BNB* 2020/133, onder punt 3.46.

289 Conclusie van Niessen van 15 mei 2020 bij *BNB* 2020/133, onder punt 3.63.

290 Zie Lubbers in *BNB* 2020/133, punt 3 e.v.

291 Lubbers doet bovendien suggesties aan de Hoge Raad in het kader van de 'rechtsontwikkelingsstrategie' als het zorgplichtbeginsel zou worden erkend, zie in *BNB* 2020/133, punt 4.

292 Hof Amsterdam 21 mei 1999, nr. 97/21509, r.o. 5.2; HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB* 2010/314, r.o.3.5.4. Zie verder paragraaf 2.5.2.2 en hoofdstuk 4.

293 Zie ook Van de Sande 2019, p. 75.

een aanspraak (recht) op informatie door de burger (oftewel, een voorlichtingsplicht voor de Belastingdienst) is aangenomen.²⁹⁴

Behoorlijkheidsnormen van de Nationale Ombudsman

Het instituut van de Nationale Ombudsman – dat sinds 1980 bestaat – beoordeelt of een bestuursorgaan zich behoorlijk heeft gedragen.²⁹⁵ De Nationale Ombudsman besteedt regelmatig aandacht aan informatieverstrekking van de overheid, waaronder door de Belastingdienst.²⁹⁶ De Ombudsman hanteert ter beoordeling van het gedrag van de overheid *behoorlijkheidsnormen*.²⁹⁷ Deze normen zijn uitgewerkt in 22 eisen waaraan een behoorlijke overheid dient te voldoen. Hoewel de behoorlijkheidsnormen niet bij de belastingrechter afdwingbaar zijn, functioneren deze wel als fatsoensnormen voor de overheid en dienen de rapporten van de Ombudsman door de overheid ter harte te worden genomen.²⁹⁸

Uit oogpunt van de voorlichtende taak is met name de behoorlijkheidsnorm van 'goede informatieverstrekking' van belang.²⁹⁹ Deze norm houdt in:

'De overheid zorgt ervoor dat de burger de juiste informatie krijgt en dat deze informatie klopt en volledig en duidelijk is. Zij verstrekt niet alleen informatie als de burger erom vraagt, maar ook uit zichzelf.'³⁰⁰

Uit de toelichting op deze norm volgt dat de overheid verplicht is de burger gevraagd en ongevraagd alle informatie te geven over handelingen en besluiten die de belangen van de burger kunnen raken. De overheid is daarbij servicegericht en stelt zich actief op om de informatie die van belang is tijdig op eigen initiatief te geven. De eis van goede informatieverstrekking is uitgewerkt in rapporten van de Ombudsman.³⁰¹ In bijvoorbeeld een rapport uit 2010 oordeelde de Nationale Ombudsman dat de Belastingdienst betere voorlichting dient te geven aan belastingplichtigen die voor het eerst een voorlopige

294 In het kader van toezeggingen en beleid zie HR 28 juni 2019, nr. 17/05548, *BNB* 2020/17, waarin de Hoge Raad overwoog dat belanghebbende geen vertrouwen mocht ontleenen aan een (mogelijk) toegezegde, maar niet van kracht geworden, beleidsregel. Een (mogelijke) toezegging leidde in dit geval dus niet tot een in rechte te beschermen aanspraak op een beleidsregel. Zie Rôben 1992, par. 2.3 over gebondenheid van de Belastingdienst aan in het Belastingstatuut opgenomen verplichtingen (waarin ook de voorlichtende taak is opgenomen).

295 Art. 9:27 lid 1 Awb. Art. 9:36 lid 2 Awb schrijft voor dat daarbij wordt aangegeven welk vereiste van behoorlijkheid wordt geschonden.

296 Wopereis 1996, par. 7.6. Vgl. Het rapport van de Nationale ombudsman van 5 april 2016, nummer 2016/030 inzake het elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst.

297 Nationale ombudsman, *Behoorlijkheidswijzer* (juni 2019); Smit 2012.

298 In het kader van de Toeslagenaffaire bleek dat onvoldoende het geval (zie <https://www.nu.nl/politiek/6120200/ombudsman-zegt-dat-overheid-hem-jarenlang-niet-hoorde-in-toeslagenaffaire.html>, geraadpleegd 3 juni 2021).

299 Hof 's-Hertogenbosch, 14 september 2001, nr. 98/3322, *V-N* 2002/10.1.17, r.o. 4.2; Feteris 2007, p. 66.

300 Dit betreft de tweede norm van 22 behoorlijkheidsnormen. Zijn voorloper was tot 2012 geformuleerd als de eis van 'actieve en adequate informatieverstrekking'.

301 Zie de rapporten van de Nationale ombudsman: Rapport 2017/040 (informatieverstrekking van DUO aan (oud-)studenten), Rapport 2016/025 (informatieverstrekking over eigen bijdrage Wmo), Rapport 2015/021 (SVB had moeten informeren over aanvraag kindgebonden budget), Rapport 2015/034 (Verkeerde informatie van gemeente over privaatrechtelijke handhaving).

aanslag ontvangen.³⁰² Volgens Nationale Ombudsman schoot de informatie op de website en het aangiftebiljet tekort, omdat daarin geen informatie wordt gegeven over de bij de Belastingdienst gemaakte afwegingen bij de voorlopige aanslag en de gevolgen voor latere jaren – waarop de Belastingdienst verbetering toezegde.

De behoorlijkheidsnormen bevatten dus een plicht tot informatieverstrekking, waarbij tevens kwaliteitsnormen zijn gesteld (paragraaf 2.5).

2.3.3 Argument 3: Beleidsmatig

Tot slot bespreek ik het derde argument reden waarom de Belastingdienst voorlichting geeft, te weten het beleidsmatige argument. Daarmee bedoel ik dat de Belastingdienst het als zijn taak beschouwt om burgers voor te lichten.³⁰³ Zoals hierna toegelicht, wil de Belastingdienst het publiek voorlichten en heeft hij daarvoor als wetsuitvoerder goede redenen (samengevat: 'het is nuttig'). De voorlichtende taak is zichtbaar verankerd in zijn uitvoeringsstrategie.

Achtergrond

Het is niet altijd zo geweest dat de Belastingdienst een opdracht tot voorlichting zag. Waar tot de jaren 70 nauwelijks een taak bestond om de burger voor te lichten, veranderde dat als gevolg van nieuwe opvattingen over de verhouding tussen overheid en burgers (paragraaf 3.2). Die ontwikkelingen leidden ertoe, zo beschrijft Schut, dat de Belastingdienst niet langer kon volstaan met enkel het toepassen van de wet, maar ook 'behulpzaam' dient te zijn en een en ander 'de taak' meebracht 'om in het belang van een juiste belastingheffing aan de belastingplichtige alle gewenste inlichtingen te verstrekken en hem te dien einde eventueel noodzakelijke bijstand te verlenen'.³⁰⁴ Volgens Hofstra past het door de Belastingdienst gevoerde 'klantvriendelijke beleid' in de (veranderende) relatie tussen de Belastingdienst en burgers. Volgens hem kan voorlichting bijdragen aan een goede verstandhouding tussen de Belastingdienst en burgers, wat van groot belang is voor 'een bevredigende belastingheffing'.³⁰⁵ De wijze waarop de Belastingdienst in de loop der jaren zijn voorlichtende taak opvat en invult wordt behandeld in hoofdstuk 3.

Hierna zet ik aan de hand van onder andere (communicatie)beleidsstukken en andere documenten zoals Kamerstukken uiteen waarom de Belastingdienst voor zichzelf een voorlichtende taak ziet weggelegd en hoe de voorlichtende taak beleidsmatig is ingebed in zijn taak als wetsuitvoerder.³⁰⁶

302 Zie de Nationale ombudsman, rapport van 22 januari 2010, nr. 2010/009 en het commentaar in *V-N* 2010/10.4.

303 De diverse redenen voor het bestaan van de voorlichtende taak leiden er onvermijdelijk toe dat de Belastingdienst voorlichting gaat geven en daarbij een invulling moet geven aan deze voorlichtende taak. De concrete invulling komt aan bod in hoofdstuk 3.

304 Schut 1974, onder punt A. Zie ook Scholten 1971.

305 Hofstra 1992, p. 192; Hofstra 1981, punt 8 over 'inzicht in de menselijke aspecten van de belastingheffing' wat tevens noodzaakt tot o.a. voorlichting.

306 Een terminologische opmerking: bij bestudering van bronnen, waaronder stukken van de Belastingdienst, moet worden geconstateerd dat de Belastingdienst niet steeds of niet steeds exclusief het begrip voorlichting hanteert, maar dit veelal valt onder of wordt aangeduid met (overigens niet steeds gedefinieerde) begrippen als *dienstverlening*, *communicatie* en *informatie* (zie paragraaf 3.1). Bij de inventarisatie van de taakopvatting van de Belastingdienst is voor mij telkens leidend geweest of uit de stukken aanknopingspunten volgen voor de eigen taakopvatting van de Belastingdienst ten aanzien van het geven van voorlichting.

2.3.3.1 *De Belastingdienst ziet voor zichzelf een 'voorlichtende taak'*

Het begrip 'voorlichtende taak' wordt zowel door de Belastingdienst, de minister van Financiën als de staatssecretaris van Financiën gehanteerd.³⁰⁷

De *permanente opdracht* van de Belastingdienst brengt tot uitdrukking dat dienstverlening (waaronder voorlichting) onlosmakelijk onderdeel is van zijn handelen.³⁰⁸

'De Belastingdienst ziet het als zijn permanente opdracht om de relevante wet- en regelgeving zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit te voeren. Bij de uitvoering daarvan zijn rechtszekerheid en rechtsgelijkheid leidend. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn aan dat handelen onlosmakelijk verbonden.'³⁰⁹

Voorheen was de voorlichtende taak van de Belastingdienst expliciet neergelegd in het zogenoemde 'Belastingstatuut' uit 1991.³¹⁰ Het statuut beoogde op toegankelijke wijze de (bestaande³¹¹) rechten van belastingplichtigen tegenover de fiscus te beschrijven. Artikel 2, derde lid, van het Belastingstatuut geeft uitdrukking aan de voorlichtende taak:

'De Belastingdienst verstrekt actief informatie over de belastingwetten waarvan hem de uitvoering is opgedragen.'³¹²

Inmiddels is het Statuut vervangen door de brochure 'Welke rechten heeft u bij de Belastingdienst?' deze brochure dient hetzelfde doel als het Statuut.³¹³ Deze brochure beschrijft onder het kopje 'Voorlichting' het recht van belastingplichtigen op goede voorlichting:³¹⁴

307 Overigens wordt het begrip 'voorlichtende taak' wel gebruikt in het kader van informatie van de Belastingdienst die geen juridisch bindende status heeft. Kamervragen met antwoorden over de aftrekbaarheid van trapliften als specifieke zorgkosten 2014, kenmerk ah-tk-20132014-1796 ISSN 0921 - 7398, Aanhangsel van de Handelingen 1796, nr. 2, p. 1-3; brief van staatssecretaris van Financiën Wiebes 24 april 2014, kenmerk DGB/2014/2176 U. Zie ook op de website van de Belastingdienst over het vertrouwensbeginsel: 'Het kan ook zijn dat u een algemener antwoord van ons krijgt. Dit komt omdat wij ook een voorlichtende taak hebben. Om deze taak goed uit te kunnen voeren, moeten wij vrijelijk algemene informatie kunnen geven zonder dat wij hieraan in specifieke situaties gebonden zijn' (via https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/spelregels/vertrouwensbeginsel, laatstelijk geraadpleegd 1 november 2021). Zie Van Lunteren 1986, par. 2.2 die voorlichting beschouwt als 'een primaire functie' van de Belastingdienst.

308 Zie ook het uitgangspunt dienstverlening in de *bedrijfsfilosofie* van de Belastingdienst; Van Kommer 1998, p. 13 en Pfeil 2009, p. 407.

309 Strategie interactie Belastingdienst met burgers, bedrijven en hun intermediairs 2018, par. 2; zie ook Belastingdienst Beheersverslag 2003, p. 1-2; Belastingdienst Beleidsvoorlichting Dienstverlening 2020, par. 2.2.2.

310 Het Belastingstatuut is neergelegd in de brief van de staatssecretaris van Financiën 12 november 1991, nr. AFZ 91/8296, V-N 1992/2511, 21. Zie hierover Röben 1992 en Reuvers 1992.

311 Zie hierover Röben 1992, par. 2.1.

312 Belastingstatuut 1991; zie ook de bijlage in Röben 1992.

313 Zie de brief van 12 september 1994, nr. AFZ94/4398M; Belastingdienst, brochure 'Welke rechten heeft u bij de Belastingdienst?', 2014. Over het idee van een handvest voor belastingplichtigen zie recenter Van Hout 2018a; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 60; Recenter geeft de staatssecretaris aan dat 'betere voorlichting over hun rechten en plichten en goede hulp bij de uitvoering hiervan' gewenst is, zie de brief van staatssecretaris Vijlbrief van 22 april 2021, kenmerk 2021-0000078104, p. 3.

314 Belastingdienst, brochure 'Welke rechten heeft u bij de Belastingdienst?', 2014, p. 5.

‘U heeft recht op een goede voorlichting door de Belastingdienst. Ook heeft u er recht op te weten wat voor gevolgen een nieuwe wet of een wetswijziging kan hebben en welke actie u moet ondernemen. Vrijwel alle informatie van de Belastingdienst vindt u op internet: (...). Als u algemene vragen over belastingen heeft, kunt u die altijd stellen aan de BelastingTelefoon. (...) Daarnaast verleent de Belastingdienst hulp bij het invullen van aangiften.’

Recenter is de voorlichtende taak expliciet neergelegd in bijvoorbeeld de Rijksbegroting 2022.

‘Wetende dat bestaande weten regelgeving complex is, is het de taak van de Belastingdienst om burgers en bedrijven effectief te informeren over hun rechten en plichten, zodat zij aan hun plichten kunnen voldoen en gebruik kunnen maken van hun rechten.’³¹⁵

Het is evenwel duidelijk dat de Belastingdienst deze taak niet alleen inzet om (rechts) kennis te vergroten, maar óók om *compliance* te bevorderen, zoals het Communicatieplan 2011-2015 toont.³¹⁶

‘Missie en visie

De Belastingdienst wil bevorderen dat burgers en bedrijven hun verplichtingen nakomen en gebruik maken van hun rechten. Een belangrijke voorwaarde daarbij is dat mensen op de hoogte zijn van hun rechten en plichten. Volgens de Uitgangspunten Overheidscommunicatie is de Belastingdienst gehouden om mensen hierover te informeren. Maar communiceren is meer dan mensen voorzien van informatie. Het kan op veel manieren een bijdrage leveren aan *compliance*.

Als we communiceren doen we dat dan ook altijd vanuit de vraag: hoe communiceren we zo dat we het gewenste gedrag bevorderen? Om dat goed te doen maken we gebruik van kennis over hoe gedrag werkt. We kijken niet naar wat mensen hóren te doen, maar naar wat ze feitelijk doen en waarom ze het doen.’

De voorlichtende taak is in de eigen taakopvatting van de Belastingdienst dus niet enkel informeren, maar de invulling ervan biedt ook een beleidsinstrument ter bevordering van *compliance* (paragraaf 2.3.3.4). Zo bezien, maakt de Belastingdienst bij de op hem rustende voorlichtende taak ‘van de nood een deugd’.

2.3.3.2 Door de Belastingdienst genoemde redenen om voorlichting te geven

Er zijn diverse redenen waarom de Belastingdienst het verstrekken van voorlichting zelf tot zijn taak rekent. Enerzijds noemt de Belastingdienst redenen die de nadruk leggen op de kant van de burger, anderzijds op de kant van de Belastingdienst.

³¹⁵ Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 94. Zie ook Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 90.

³¹⁶ Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, p. 10-11.

De Belastingdienst noemt als redenen om voorlichting te geven met het oog op burgers, onder andere:

- Een 'belangrijke voorwaarde' voor nakoming van fiscale verplichtingen en het gebruik maken van rechten is dat belastingplichtigen op de hoogte zijn van hun rechten en plichten.³¹⁷
- De 'noodzakelijkheid' van informatie om belastingplichtigen aan hun verplichtingen te kunnen laten voldoen.³¹⁸
- 'De belastingplichtige heeft recht op goede voorlichting door de Belastingdienst.'³¹⁹
- Breed toegankelijke voorlichting kan bijdragen aan rechtsgelijkheid.³²⁰
- Burgers in staat stellen dat zij 'zonder hulp of extra uitleg hun verplichtingen kunnen nakomen'.³²¹
- Burgers 'in staat te stellen hun belastingzaken te regelen', o.a. door 'een omgeving te creëren waarin het maken van fouten zoveel mogelijk wordt voorkomen', 'gemakkelijk maken goede aangiften te doen, aanspraak te maken op rechten en aan hun verplichtingen te voldoen'.³²²
- Zorgen dat burgers 'passend en tijdig over informatie kunnen beschikken of worden geïnformeerd'.³²³ Bij informeren gaat het om het ondersteunen van burgers in het kennen, begrijpen en kunnen uitvoeren van fiscale wet- en regelgeving.
- Voorlichting om burgers te informeren, te attenderen en te instrueren, zoals via dienstverlenende voorlichting (voorlichting over (nieuwe) wet- en regelgeving), instrumentele voorlichting (met gedragsaanwijzingen) en instructieve voorlichting (informatie over procedures).³²⁴

317 Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 3.3.

318 Bijv. Belastingdienst Beleidsplan Communicatie en Dienstverlening 1998-2002, par. 2.7; Belastingdienst Beleidsplan Diensten en communicatie 1996-2000, par. 2.7; Belastingdienst Beheersverslag 2001, par. 1; de brief van staatssecretaris Vijlbrief van 22 april 2021 (Kamerbrief met beleidsreactie op het rapport 'Burgers beter beschermd') kenmerk 2021-0000078104, p. 3.

319 Belastingdienst, Beheersverslag Belastingdienst 2007 en Bedrijfsplan 2008-2012, p. 15; Belastingdienst, Bedrijfsplan 2003-2007, paragraaf 'Gewone dingen'; Belastingdienst Handboek Controle 2020, p. 32: 'Het getuigt van zorgvuldigheid als belastingplichtigen en hun adviseurs weten waar zij aan toe zijn. Zij hebben recht op voorlichting, informatie, een open communicatie en een herkenbare standpuntbepaling.'

320 Belastingdienst, Nota Nabij en vertrouwd 2006, p. 1.

321 Belastingdienst Beheersverslag 2004, par. 2.1: 'De dienstverlening van de Belastingdienst is er op gericht om vooraf zo duidelijk te zijn dat belastingplichtigen zonder hulp of extra uitleg hun verplichtingen kunnen nakomen. Dit wordt bereikt door middel van begrijpelijke (elektronische) aangiftebiljetten, toelichtingen, brieven, aanslagen, brochures en advertenties maar ook door goede bereikbaarheid en informatieverstrekking per telefoon of internet. (...).'

322 Belastingdienst Jaarplan 2021, p. 13.

323 Belastingdienst Jaarplan 2021, p. 13; Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 90 e.v.

324 Belastingdienst, Nota Handhavingscommunicatie 2002, p. 4; Belastingdienst Bedrijfsplan Externe communicatie 2003-2007, par. 1.1, waarin staat dat de Belastingdienst via publieksvoorlichting onder andere duidelijk maakt welk specifiek gedrag van belastingplichtigen en toeslaggerechtigden wordt gevraagd: 'invullen, controleren, opsturen en/of bewaren.' Vgl. de brief van de staatssecretaris van Financiën met antwoorden op schriftelijke vragen over de 13e Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst, 8 mei 2014, nr. DGB/2014/2701, NTFR 2014/1379, p. 8.

De Belastingdienst noemt als redenen om voorlichting te geven met het oog op zijn eigen positie, onder andere:

- ‘Wij zien het als onze taak om belastingplichtigen zoveel mogelijk te laten weten wat hun rechten en plichten zijn.’³²⁵
- Voorlichting is een ‘opdracht’ vanwege de voor veel belastingplichtigen complexe fiscale wetgeving.³²⁶
- ‘Wetende dat bestaande wet- en regelgeving complex is, is het de taak van de Belastingdienst om burgers (...) effectief te informeren over hun rechten en plichten, zodat zij aan hun plichten kunnen voldoen en gebruik kunnen maken van hun rechten.’³²⁷
- De Belastingdienst is ‘gehouden’ burgers te informeren over hun rechten en plichten op grond van de Uitgangspunten Overheidscommunicatie.³²⁸
- Bevorderen van de ‘zelfredzaamheid’ van belastingplichtigen.³²⁹
- Effectief toezicht begint met goede voorlichting.³³⁰
- De Belastingdienst beoogt met ‘voorlichting het kennisniveau te verhogen, hetgeen vervolgens zou moeten bijdragen aan het voorkomen van onbewuste fouten in de aangifte.’³³¹
- Bevorderen van *compliance*³³² (paragraaf 2.3.3.3).
- ‘Gedragsbeïnvloeding’:³³³ ervoor zorgen dat belastingplichtigen handelen in overeenstemming met gewenst fiscaal gedrag (paragraaf 2.3.3.4).

Dit overzicht laat zien dat voorlichting verschillende samenhangende functies heeft: een informatie-, rechtszekerheid-, dienstverlening- en compliancefunctie.

325 Bedrijfsplan Belastingdienst 2003-2007, onderdeel ‘grondslagen’ en kopje ‘respect voor belastingplichtigen’; Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 90; Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 94.

326 Belastingdienst Bedrijfsplan 2003-2007, p. 3-5; Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 90, waarin de voorlichtende taak wordt gerelateerd aan de complexiteit van wet- en regelgeving.

327 Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 94.

328 Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 3.3.

329 Belastingdienst Bedrijfsplan 2003-2007, onderdeel ‘grondslagen’: ‘Wij beschouwen het als onze taak de zelfredzaamheid van belastingplichtigen zoveel mogelijk te versterken. Daarom doen wij aan dienstverlening in de vorm van het geven van voorlichting en informatie. In een aantal gevallen helpen wij zelf bij het invullen van het aangiftebiljet inkomstenbelasting.’; Belastingdienst Bedrijfsplan 2007-2011, kopje ‘compliance: zelfredzaamheid en toezicht’.

330 Belastingdienst Bedrijfsplan 2003-2007, p. 3-5; Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 7.

331 Zie brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 april 2018, Kenmerk 2018-0000039871, p. 5. Zie ook Verbeek 2005, p. 12: ‘Dienstverlening staat daarbij centraal. Niet alleen om het mensen makkelijker te maken, maar ook vanwege de kosten. Fouten kosten immers geld. Goede communicatie kan dienstverlening verbeteren en fouten voorkomen. Hoe? Door te informeren, te instrueren en te zorgen voor goede faciliteiten.’; Belastingdienst, Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022, p. 9.

332 Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 3.3; Belastingdienst Bedrijfsplan 2007-2011, onderdeel ‘compliance: zelfredzaamheid en toezicht’; Belastingdienst Beheersverslag 2004, par. 2.1; Belastingdienst, Beheersverslag 2011, p. 7: ‘De Belastingdienst bevordert de *compliance* in de eerste plaats door goede voorlichting en dienstverlening aan burgers en bedrijven’; Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 7 en hoofdstuk 2.

333 Belastingdienst Bedrijfsplan 2003-2007; kopje ‘communicatie’; Belastingdienst Bedrijfsplan Externe communicatie 2003-2007, par. 1.1; Belastingdienst, Nota Nabij en vertrouwd 2006, p. 1; Zie Belastingdienst, Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022, p. 5.

2.3.3.3 *Inbedding van de voorlichtende taak in de algemene doelstelling en strategie van de Belastingdienst*

Interessant is dat de voorlichtende taak van de Belastingdienst in de uitvoeringspraktijk is ingebed in zijn algemene doelstelling van compliance en de uitvoeringsstrategie. De algemene doelstelling houdt het volgende in:

'Algemene doelstelling

Het genereren van inkomsten voor de financiering van overheidsbeleid. Solide, eenvoudige en fraudebestendige fiscale wet- en regelgeving is hiervoor de basis. Doeltreffende en doelmatige uitvoering door de Belastingdienst van die wet- en regelgeving dragen bij aan de bereidheid van burgers en bedrijven om hun wettelijke verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst na te komen (compliance).

Onder 'compliance' verstaat de Belastingdienst dat burgers en bedrijven bereid zijn hun wettelijke fiscale verplichtingen ten aanzien van de Belastingdienst structureel uit zichzelf na te komen. De term 'bereidheid' geeft aan dat de Belastingdienst ernaar streeft dat belastingplichtigen uit zichzelf fiscale regels naleven, zonder (dwingende en kostbare) acties van de kant van de Belastingdienst. Als burgers en bedrijven hun wettelijke verplichtingen nakomen, dan komt belastinggeld de staatskas binnen zoals de wetgever beoogt.³³⁴

Tabel 1: Algemene doelstelling Belastingdienst (Rijksbegroting 2022)

De uitvoeringsstrategie is gericht op het bereiken van de compliancedoelstelling. In die strategie zijn dienstverlening en informatieverstrekking (waaronder voorlichting) zichtbaar verankerd met oog op de doelstelling van compliance.³³⁵

'Strategie Belastingdienst

De Belastingdienst beoogt met zijn strategie het gedrag van burgers en bedrijven zodanig te beïnvloeden dat zij structureel uit zichzelf (fiscale) regels naleven (compliance); dat wil zeggen zonder (dwingende en kostbare) acties van de kant van de Belastingdienst. Dit moet zorgen voor de borging van de continuïteit van belastingopbrengsten. De Belastingdienst streeft ernaar te handelen conform de

334 Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II 2021/2022*, 35925 IX, nr. 2, p. 77. *Compliance* bestaat uit een aantal factoren (p. 91), ter weten juiste en tijdige registratie, tijdige aangifte, juiste en volledige aangifte en tijdig betalen. Zie ook Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2020, p. 11.

335 Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II 2020/2021*, 35570 IX, nr. 2, p. 85. Zie ook Belastingdienst Jaarplan 2021, p. 23 over de instrumenten in de uitvoerings- en toezichtstrategie; Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 11.

beginselen van behoorlijk bestuur en probeert waar mogelijk proactief en in de actualiteit te handelen in plaats van reactief te zijn. Hierbinnen zet de Belastingdienst, waar mogelijk, burgers en bedrijven centraal.

Dit alles betekent dat de Belastingdienst, waar mogelijk in samenwerking met publieke en private partijen:

- burgers en bedrijven een *adequate behandeling geeft* (juist, tijdig, proportioneel);
- burgers en bedrijven *effectief informeert* over hun rechten en plichten;
- ernaar streeft om het voor burgers en bedrijven *zo makkelijk mogelijk te maken* om te voldoen aan (fiscale) verplichtingen;
- *op gepaste wijze corrigerend optreedt* bij niet-naleving.

Dit zijn de vier tussendoelen van compliance.

Jaarlijks vertaalt de Belastingdienst zijn strategie in een beleid per *doelgroep* (Particulieren, MKB-bedrijven en grote ondernemingen), waarbij de uitvoerings- en toezichtstrategie wordt vertaald naar de concrete inzet van de capaciteit van de Belastingdienst per doelgroep. (...)'³³⁶

Tabel 2: Strategie Belastingdienst (Rijksbegroting 2022)

Voor genoemde 'tussendoelen' van *compliance* worden doelen en prestatie-indicatoren gesteld en getoetst.³³⁷

Het tussendoel 'Informeren' is bij uitstek relevant met oog op de voorlichtende taak. Het tussendoel is als volgt geconcretiseerd:

'Informeren'

De Belastingdienst informeert burgers en bedrijven effectief over hun rechten en plichten

De Belastingdienst ontplooit activiteiten op verschillende terreinen om bereidwillige naleving van belastingregels door belastingplichtigen te stimuleren. Eén daarvan is het ondersteunen van belastingplichtigen in het kennen, begrijpen en kunnen uitvoeren van hun verplichtingen door ze daarover te informeren. Onderzoek heeft laten zien dat meer kennis van belastingzaken positief samenhangt met het naleven van belastingregels. Daarbij zet de Belastingdienst in op het proactief informeren van burgers en bedrijven om te voorkomen dat zij verplichtingen niet of te laat nakomen.

336 Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 90. Zie ook Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 85 met een wetenschappelijke onderbouwing van de nalevingsstrategie.

337 Op elk van de tussendoelen ontwikkelt de Belastingdienst meetinstrumenten, zie Rijksbegroting 2022, p. 90 e.v. De tussendoelen 'Adequate behandeling' ('De Belastingdienst geeft burgers en bedrijven een adequate behandeling (correct en passend)' en 'Corrigerend optreden' ('De Belastingdienst treedt op gepaste wijze corrigerend op bij niet-naleving') laat ik hier onbesproken.

De situatie van zowel burgers als bedrijven kan fiscaal complex zijn en kan sterk veranderen gedurende hun levensloop. Hoe complexer de wet- en regelgeving, hoe meer kennis nodig is om deze na te leven. Het vereenvoudigen van belastingregels is daarom cruciaal. Wetende dat bestaande wetten regelgeving complex is, is het de taak van de Belastingdienst om burgers en bedrijven effectief te informeren over hun rechten en plichten, zodat zij aan hun plichten kunnen voldoen en gebruik kunnen maken van hun rechten. (...).³³⁸

Tabel 3: Tussendoel voor compliance: 'Informeren' (Rijksbegroting 2022)

Het bovenstaande laat zien dat de Belastingdienst zijn voorlichtende taak serieus neemt en concretiseert hoe hij het publiek effectief beoogt te informeren.

Bovendien zijn voor *effectief informeren* specifieke criteria geformuleerd waaraan informatie van de Belastingdienst moet voldoen.

'Burgers en bedrijven geven aan dat de Belastingdienst hen voldoende informeert

Deze nieuwe indicator stelt vast in hoeverre burgers en bedrijven ervaren dat ze door de Belastingdienst voldoende geïnformeerd worden over de voor hen relevante fiscale onderwerpen. Voldoende geïnformeerd betekent dat ze weten wat ze moeten doen en hoe ze het moeten doen. De informatie die de Belastingdienst biedt aan burgers en bedrijven moet daarom aan een aantal criteria voldoen:

- de informatie sluit aan bij de fiscale situatie van burgers en bedrijven;
- de informatie is eenvoudig te begrijpen en sluit aan bij het kennisniveau van burgers en bedrijven;
- de informatie is eenvoudig te vinden;
- de informatie is eenvoudig toe te passen door burgers en bedrijven in hun specifieke situatie;
- de informatie moet burgers en bedrijven in staat stellen aan hun fiscale verplichtingen te voldoen of hen in staat stellen daarvoor hulp in te schakelen.³³⁹

Tabel 4: Criteria voor informatie van de Belastingdienst in het kader van effectief informeren (Rijksbegroting 2022)

Interessant is dat uit dergelijke criteria normen voor voorlichting kunnen worden afgeleid. Vertaald naar voorlichting, moet de informatie dus aansluiten bij de fiscale situaties van burgers, begrijpelijk zijn, eenvoudig te vinden en toe te passen in hun situatie en het

³³⁸ Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 94-95. Tabel 24 bevat prestatie-indicatoren waarmee dit tussendoel wordt gemeten. Zie ook Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), p. 90.

³³⁹ Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 95.

moet burgers in staat stellen zelf aan hun verplichtingen te voldoen of daarbij hulp in te schakelen (zie paragraaf 2.5 en 3.3.2).³⁴⁰

Voorlichting komt bovendien aan bod in het kader van een ander tussendoel van *compliance*: 'Gemak'. Gemak betekent volgens de toelichting in dit verband met een zo klein mogelijke inspanning (zowel in tijd als in 'mentale' inspanning, zoals frustratie), tegen zo gering mogelijke kosten, het 'goede' kunnen doen.³⁴¹ Het nakomen van verplichtingen moet voor burgers makkelijk zijn, aansluiten op de processen of routines van de doelgroep en gericht zijn op het voorkomen van fouten en dubbel werk.

Duidelijk is dus dat de taak om burgers voor te lichten sterk is verankerd in de algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst, zijn uitvoeringsstrategie en specifiek de tussendoelen van *compliance* (met name voor 'informerende' en 'gemak'). Zo gezien, dient de uitvoering van de voorlichtende taak dus ook een 'eigen belang' van de Belastingdienst als wetsuitvoerder.

2.3.3.4 Uitvoeringsinstrument: voorlichting als instrument voor sturing van gedrag

Eerder werd genoemd dat de Belastingdienst dienstverlening (waaronder voorlichting) inzet als instrument om gedrag van burgers te beïnvloeden ter bevordering van *compliance* ('gedragsbeïnvloeding'; paragraaf 2.3.3.3 en 2.3.3.4).³⁴² Voorlichtingsactiviteiten zijn inherent gericht op de beïnvloeding van kennis, houding en/of gedrag (paragraaf 1.7; 5.3).

De Belastingdienst is er transparant over dat communicatie met de burger is gericht op gedragsbeïnvloeding. In de Communicatierichtlijnen voor Belastingdienstteksten is het sturen van gedrag neergelegd als uitgangspunt.

'[S]turen op gedrag

We zijn duidelijk over wat we van mensen verwachten. Moeten ze iets doen? Als dat zo is, wat moeten ze dan precies doen, wanneer en hoe. En als ze niets hoeven doen, zeggen we dat ook. Dat biedt zekerheid, en voorkomt onnodige vragen.'³⁴³

Voorlichting is daarbij – als onderdeel van dienstverlening – een van de belangrijkste instrumenten van de Belastingdienst in de uitvoeringssfeer ter bevordering van *compliance*.³⁴⁴

340 Bovendien dienen antwoorden op vragen via de BelastingTelefoon 'kwalitatief juist' te zijn. Daarover vermeldt de Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II 2020/2021*, 35570 IX, nr. 2, p. 91: 'Kwalitatief juist betekent dat alle vragen op het gebied van proces en status of wet- en regelgeving door middel van het dialoogvenster beantwoord kunnen worden. Wanneer deze antwoorden overeenkomen met hetgeen in het dialoogvenster staat, dan zijn deze antwoorden juist.'

341 Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), p. 96. Tabel 25 bevat prestatie-indicatoren waarmee dit tussendoel meetbaar wordt gemaakt. Zie ook Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), p. 92.

342 Zie over toelaatbaarheid van sturing in voorlichting paragraaf 2.4.3 en 2.5.2.5. Op (de ontwikkeling van) communicatie als beleidsinstrument kom ik terug paragraaf 3.2.

343 Communicatierichtlijnen voor Belastingdienstteksten 2014.

344 Van Rooij en Geurts 2014, par. 4.2: 'Gedragsbeïnvloedende voorlichting: in de voorlichtingsactiviteiten van de Belastingdienst staat compliance altijd centraal.'

Bovendien laat het communicatiebeleid van de Belastingdienst zien dat specifiek *voorlichting* als instrument wordt ingezet om het gedrag van belastingplichtigen te sturen.³⁴⁵ Zo staat in het Bedrijfsplan 2003-2007 dat voorlichting is gericht op beïnvloeding van kennis, houding en gedrag van belastingplichtigen:

'Communicatie

(...) Externe communicatie beoogt het fiscale gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden. (...) Om de belastingplichtige duidelijk te maken waarom hij iets moet doen, geven wij hem voorlichting over zijn belangrijkste rechten en plichten, 'fiscale momenten' en wetswijzigingen. Dat doen wij met voorlichtingscampagnes en adequate en toegankelijke informatie op onze website. Met die dienstverlenende, instructieve en instrumentele voorlichting kunnen wij kennis, houding en gedrag van belastingplichtigen beïnvloeden.'³⁴⁶

Kortom, voorlichting vormt ook een middel (*instrument*) om het gedrag van belastingplichtigen te sturen.³⁴⁷ Sturing van gedrag is dus steeds het doel.³⁴⁸ Overigens hanteert de Belastingdienst zowel de begrippen *sturen* als *beïnvloeden van gedrag* en hij lijkt daarmee niet iets anders te bedoelen.³⁴⁹

Het beleidsmatige argument maakt dus inzichtelijk dat de Belastingdienst een uitvoeringsbelang heeft bij voorlichting en (mede) daarom voorlichting geeft. De voorlichtende taak dient het algemene belang én het belang van de burger, maar tegelijkertijd heeft de Belastingdienst bij voorlichting een 'eigen belang' als wetsuitvoerder.³⁵⁰ De voorlichtende taak is ingebed in de uitvoeringsstrategie en de invulling van die taak berust op een weloverwogen aanpak (zie hoofdstuk 3). Het verstrekken van voorlichting noch het effect op de burger is dus iets waar de Belastingdienst 'onverschillig' tegenover staat. Voorlichting

³⁴⁵ Belastingdienst, Bedrijfsplan 2003-2007, kopje 'communicatie'. Vgl. Belastingdienst Bedrijfsplan Externe communicatie 2003-2007, par. 1.1 en 1.2; Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2015, p. 36: 'Allereerst is de voorlichting van de Belastingdienst altijd gedragsgericht. Doel is dat de belastingplichtige precies weet wat men moet doen of laten en hoe men dat moet doen.' Vgl. Van Rooij en Geurts 2014, par. 4.2.

³⁴⁶ Belastingdienst, Bedrijfsplan 2003-2007, kopje 'communicatie'. Vgl. Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 4.2.2.

³⁴⁷ Belastingdienst, Nota Nabij en vertrouwd 2006, par. 4.2 over de communicatiefunctie 'stimuleren'; Verbeek 2005, p. 13.

³⁴⁸ In Belastingdienst, Nota Handhavingscommunicatie 2002, onderdeel 'gedrag veranderen' staat dat '[s]pecifiek overredende (persuasieve) communicatie, gericht op verandering van houding, of normen en waarden' door de Belastingdienst weinig wordt gedaan. Communicatie is daarentegen gericht op fiscaal gewenst gedrag.

³⁴⁹ Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 4.2 spreekt zowel over *sturen* van gedrag met communicatie als de wijze waarop de Belastingdienst met communicatie het gedrag van burgers kan *beïnvloeden*. Beide begrippen worden gebruikt in Rooij en Geurts 2014.

³⁵⁰ Zie reeds Scholten 1971: 'Voor wat de overheid betreft zou ik er op willen wijzen, dat de fiscus er uiteraard groot belang bij heeft om door de belastingplichtigen zo juist en zo volledig mogelijk te worden geïnformeerd over de gegevens, welke voor een goede belastingheffing nodig zijn. (...) De kwaliteit van deze gegevens, die via allerlei vormen van aangiften en aangifteformulieren worden verkregen, kan des te beter zijn naarmate de belastingplichtigen, die deze moeten verstrekken, beter zijn geïnformeerd en weten waarom en waartoe deze gegevens nodig zijn. Ook van de kant van de overheid ligt er dus een heel duidelijk belang, dat deze voorlichting goed verloopt.' Vgl. Verbeek 2005, p. 16 die goede communicatie met burgers voor de Belastingdienst aanduidt als 'bedrijfsmatige noodzaak'.

geschiedt door de Belastingdienst doelgericht. Dat is maar goed ook, want een efficiënte en doelmatige uitvoering van de belastingwet – waaraan goede voorlichting zal bijdragen – dient óók een rechtsstatelijk belang.³⁵¹ In zoverre geeft het beleidsmatige argument nadere invulling aan efficiënt en doelmatig overheidshandelen, wat besloten ligt in het beginsel van de dienende overheid (paragraaf 2.4.3).

2.3.4 *Samengevat: juridische inbedding van de voorlichtende taak*

Uit het bovenstaande kunnen de volgende conclusies worden getrokken ten aanzien van de juridische grondslagen van de voorlichtende taak van de Belastingdienst. In de eerste plaats is 'de voorlichtende taak' niet verankerd in een specifiek wetsartikel in de belastingwet. Dat betekent dat de taak zijn basis heeft in algemenere, geschreven en ongeschreven juridische normen. De voorlichtende taak moet worden ingebed in het juridische kader van de rechtsstaat (paragraaf 2.2.3). Uit de rechtsstatelijke beginselen, in het bijzonder het rechtszekerheidsbeginsel, vloeit een voorlichtingsplicht voort. Die rechtsstatelijke inbedding kan verklaren waarom het als zo'n vanzelfsprekendheid wordt gezien dat de Belastingdienst voorlichting verstrekt. Voorlichting geven aan burgers is wat de overheid in de rechtsstaat dient te doen, met name omdat de wet de burger slechts in beperkte mate duidelijkheid geeft over zijn rechtspositie.

De toegevoegde waarde van de diverse invalshoeken op het *waarom* van bij de voorlichtende taak is dat aldus inzichtelijk wordt dat voorlichting geen 'gunst' of 'service' is, maar juridische waarden dient. Die lopen uiteen van rechtszekerheid tot openbaarheid, van dienstbetoon tot doelmatigheid. Een en ander kan in de volgende tabel worden samengevat:

De voorlichtende taak van de Belastingdienst	Juridische waarde	Juridische grondslag	Functie	Paragraaf
Argument 1: Praktisch (het is nodig)	• Rechtszekerheid • Effectiviteit	• Beginsel van de dienende overheid • Rechtszekerheidsbeginsel	• Compliancefunctie • Rechtszekerheidsfunctie	2.3.1
Argument 2 Principeel (het moet)	• Rechtszekerheid • Rechtsgelijkheid • Openbaarheid • Dienstverlening • Efficiëntie en doelmatigheid • Behoorlijkheid	• Rechtszekerheidsbeginsel • Gelijkheidsbeginsel • Democratiebeginsel • Beginsel van de dienende overheid • Algemene beginselen van behoorlijk bestuur • Behoorlijkheidsnormen van de Ombudsman	• Rechtszekerheidsfunctie • Informatiefunctie • Compliancefunctie • Dienstverleningsfunctie	2.3.2

³⁵¹ Zie ook Schlössels en Zijlstra 2017, par. 19.2.2 onder punt 635 zetten uiteen dat het bestuur vaak actief informatie verstrekt aan burgers, wat niet alleen van groot belang is voor de rechtszekerheid, maar ook voor het bestuur zelf van groot belang is, omdat het volgens Schlössels en Zijlstra een betere uitvoering van de wettelijke regels bevordert, en 'verkeerde verwachtingen bij de burger' voorkomt, evenals gevolgen in de sfeer van bezwaar en beroep.

Argument 3: Beleidsmatig (het is nuttig)	• Dienstverlening • Efficiëntie en doelmatigheid • Rechtszekerheid	• Rechtszekerheidsbeginsel • Beginsel van de dienende overheid	• Rechtszekerheidsfunctie • Informatiefunctie • Compliancefunctie • Dienstverleningsfunctie	2.3.3
---	--	--	---	-------

Tabel 5: Samenvatting grondslagen van de voorlichtende taak van de Belastingdienst

De diverse invalshoeken maken duidelijk dat het verstrekken van voorlichting in algemene of concrete gevallen kan worden teruggevoerd op diverse juridische normen.³⁵² De argumenten voor de voorlichtende taak verschillen van karakter.³⁵³ Zo heeft voorlichting uit oogpunt van rechtszekerheid (duidelijkheid over rechtspositie) een wat ander karakter dan voorlichting uit oogpunt van openbaarheid (informatiefunctie). Onder het principiële argument vallen de rechtsstatelijk gefundeerde grondslagen als rechtszekerheid, dienstbetoon en openbaarheid. Onder het praktische argument vallen effectiviteit en doelmatigheid, die zijn ingebed in het rechtsstatelijke beginsel van de dienende overheid dat mede inhoudt dat de overheid op de meest doelmatige en doeltreffende wijze de belangen van burgers dient.³⁵⁴ Het beleidsmatige argument geeft invulling aan de eigen benadering van de rechtsstatelijke opdracht om burgers voor te lichten.

Duidelijk is dat de voorlichting van de burger een praktische en beleidsmatige kant heeft, maar bovenal een principiële plicht betreft. Voorlichting vervult in het belastingrecht diverse samenhangende functies: een *dienstverleningsfunctie* (ten behoeve van behulpzaamheid, dienstverlening), een *informatiefunctie* (ten behoeve van kennisvermeerdering over het vaak complexe belastingrecht), een *rechtszekerheidsfunctie* (ten behoeve van duidelijkheid over de fiscale rechtspositie en voorspelbaarheid van overheidsoptreden) en een *compliancefunctie* (ter bevordering van de (bereidheid tot) nakoming van fiscale rechten en plichten). Deze functies zijn niet strikt van elkaar te scheiden (zie ook paragraaf 5.3.1.3). Overigens valt op dat met name de rechtszekerheidsfunctie en de compliancefunctie van voorlichting in de rechtspraak relatief onderbelicht zijn (zie paragraaf 4.3.1).

De analyse van de grondslagen van de voorlichtende taak van de Belastingdienst toont aan dat dit een rechtsstatelijke taak is. Bovendien bepalen de juridische grondslagen wat in de rechtsstaat van de voorlichtende taak van de Belastingdienst wordt *verwacht*, zoals het bieden van duidelijkheid over de fiscale rechtspositie en behulpzaamheid. De verstrekking van voorlichting kan voor de Belastingdienst dus niet een ‘vrijblijvende’ activiteit zijn. Dat betekent dat bij de normering van de uitvoering van de voorlichtende taak het belastingrecht (de belastingrechter) rekening moet houden met wat van de voorlichtende

352 Zo zijn de beginselen van behoorlijk bestuur normen waaraan de belastingrechter rechtsgevolgen kan verbinden, terwijl de behoorlijkeheidsnormen van de Ombudsman weliswaar normen voorschrijven voor een behoorlijk handelende overheid, maar niet in rechte afdwingbaar zijn.

353 Zo kan het zorgvuldigheidsbeginsel in concrete gevallen wel dwingen tot het geven van een waarschuwende inlichting, maar niet in algemene zin tot identificeren en voorlichten van specifieke potentiële belastingplichtigen over tariefsverhogingen (zie paragraaf 2.3.2.6). Het rechtszekerheidsbeginsel dwingt tot voorlichting, maar niet tot een ‘privévoorlichter’ voor elke individuele belastingplichtige. Zie over de juridische betekenis van het begrip ‘taak’ verder in paragraaf 2.4.

354 Scheltema 1989, p. 21.

taak wordt verwacht. De taakuitvoering en de bescherming daarbij moeten in evenwicht zijn. De vraag rijst of de huidige invulling van het vertrouwensbeginsel hieraan voldoende recht doet (paragraaf 4.7).

2.4 De voorlichtende taak: juridische betekenis van 'taak'

Tot nu toe is bij de behandeling van de voorlichtende taak van de Belastingdienst impliciet gebleven wat het begrip *taak* in dit verband betekent. Gaat het om bijvoorbeeld een fatsoensnorm, een resultaatsplicht, een juridisch afdwingbare verplichting (paragraaf 2.4.1)? Ook is van belang welke reikwijdte die taak heeft (paragraaf 2.4.2) en op welke wijze de taakuitvoering wordt genormeerd (paragraaf 2.4.3).

2.4.1 Taak of plicht?

Uit de hierboven behandelde argumentatie volgt dat de Belastingdienst voorlichting *moet* geven, dat *hoort* te doen en overigens ook *wil*. Wat houdt 'moeten' in dit verband in? Enerzijds kan worden betoogd dat de voorlichtende *taak* moet worden opgevat als een *werklust*: voorlichting is onderdeel van het takenpakket van de Belastingdienst als wetsuitvoerder. In zoverre is voorlichting een noodzakelijke dienst aan burgers. Anderzijds rust op de Belastingdienst de juridische *verplichting* tot het verstrekken van voorlichting (paragraaf 2.3). De uitvoering van de voorlichtende taak is dus niet slechts een werklust, maar een rechtsstatelijke plicht.³⁵⁵

Gezien het bovenstaande, kan in plaats van *voorlichtende taak* mogelijk beter worden gesproken van een *voorlichtingsplicht*. Toch moet mijns inziens worden vastgehouden aan het begrip 'voorlichtende taak'. Dit begrip is in het belastingrecht ingeburgerd. Belangrijker is bovendien dat het begrip beter recht doet aan de (uitvoering van de) voorlichtende taak door de Belastingdienst. Dat is immers – zo laten theorie en praktijk zien – niet alleen een kwestie van *moeten* (plicht) en *horen* (norm), maar ook van *willen* en *doen* (beleid). De Belastingdienst vervult zijn voorlichtende taak ruimhartig en weloverwogen (paragraaf 2.3.3, hoofdstuk 3). De uitvoeringstechnische en beleidsmatige kant zou in het begrip 'voorlichtingsplicht' ten onrechte op de achtergrond raken, terwijl dit de voorlichtende taak van de Belastingdienst mede kleurt.

De principiële lading die in 'taak' besloten ligt, impliceert dat het bestaan van de voorlichtende taak niet enkel afhankelijk is van de bereidheid van de Belastingdienst om de voorlichting aan burgers op zich te nemen. Zelfs al zou de Belastingdienst – hypothetisch gesteld – niet meer bereid zijn tot voorlichting, dan heeft de Belastingdienst nog steeds de *plicht* om voorlichting te geven (paragraaf 7.7.2.a en b).

³⁵⁵ Ik ben het dan ook oneens met Geppaart 1984, p. 491, die opmerkt dat de Belastingdienst niet verplicht is om inlichtingen te verstrekken, maar dit in praktijk wel vaak gebeurt.

2.4.2 Reikwijdte van de voorlichtende taak

De vraag is vervolgens wat de reikwijdte is van de voorlichtende taak. Hoe ver reikt de verplichting om burgers voor te lichten? En is die verplichting afdwingbaar? Het antwoord daarop ligt genuanceerd, zoals ik hierna toelicht.

2.4.2.1 Resultaat- of inspanningsverplichting?

De Belastingdienst spreekt van een 'recht' op voorlichting. Bij het recht op voorlichting gaat het volgens de Belastingdienst bovendien om 'goede' voorlichting, dus om informatie die van een bepaalde kwaliteit is (paragraaf 3.3.2).

'De belastingplichtige heeft recht op goede voorlichting door de Belastingdienst.'³⁵⁶

Daarnaast valt op dat in de compliancestrategie van de Belastingdienst het (tussen)doel van 'informereren' is geconcretiseerd tot *effectief* informeren. Dat houdt onder meer in dat burgers 'weten *wat* ze moeten doen en *hoe* ze het moeten doen'.³⁵⁷ De invulling van effectief informeren impliceert dat bij informatieverstrekking niet enkel een inspanning wordt verlangd, maar dat de Belastingdienst ook een zeker resultaat voor ogen staat (paragraaf 3.3.2). Vanuit de Belastingdienst bezien wordt de voorlichtende taak dus niet uitsluitend opgevat als een inspanningsverplichting, maar ook als een taak die tot een bepaald *resultaat* moet leiden.

Opvallend is dat de belastingrechter op een andere wijze kijkt naar de voorlichtende taak van de Belastingdienst. Uit de – overigens beperkt beschikbare – rechtspraak hieromtrent ontstaat het beeld dat de voorlichtende taak niet zo ver gaat dat deze moet worden beschouwd als een *resultaatsverplichting*, maar veeleer als *inspanningsverplichting*.³⁵⁸ Zo oordeelt Hof Den Bosch in de uitspraak van 14 september 2001 dat een bestuursorgaan zorgt hoort te dragen voor een adequate en actieve informatievoorziening aan burgers (paragraaf 2.3.2.5), maar die taak niet onbegrensd is:

'Deze informatievoorziening kent echter haar grenzen. Zo kan van de belastingdienst als heffende instantie niet in algemene zin worden verlangd dat hij belasting- en premieplichtigen uit eigen beweging wijst op mogelijkheden tot ontheffing, vrijstelling en vermindering van heffing waarvoor de betrokkenen (mogelijk) in aanmerking komen. Een zodanige algemene verplichting tot informatieverstrekking bestaat ook niet jegens de – beperktere – groep van buitenlanders die zich in Nederland vestigen.'³⁵⁹

Van de Belastingdienst wordt dus niet in algemene zin verwacht dat hij actief concrete belastingplichtigen informeert over mogelijk op hen van toepassing zijnde vrijstellingen

³⁵⁶ Belastingdienst, Beheersverslag Belastingdienst 2007 en Bedrijfsplan 2008-2012, p. 15; Belastingdienst, Bedrijfsplan 2003-2007, onderdeel 'Gewone dingen'; Belastingdienst Handboek Controle 2020, p. 32. Zie ook paragraaf 2.3.3.1.

³⁵⁷ Rijksbegroting 2021 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2020/2021, 35570 IX, nr. 2, p. 90.

³⁵⁸ Vgl. Van de Sande 2019, p. 53-54.

³⁵⁹ Hof 's-Hertogenbosch, 14 september 2001, nr. 98/3322, *V-N* 2002/10.1.17, r.o. 4.2. Tegen deze uitspraak is cassatie ingesteld, maar het (ongemotiveerde) cassatieberoep van belanghebbende is niet-ontvankelijk verklaard in het arrest van 5 maart 2004, nr. 37 947 (niet-gepubliceerd).

en dergelijke. Uit de uitspraak van Rechtbank Arnhem van 21 september 2007 kan worden afgeleid dat de Belastingdienst niet op zoek hoeft te gaan naar potentiële belastingplichtigen voor de hier aan de orde zijnde grondwaterbelasting.³⁶⁰ De Rechtbank oordeelt dat van de Belastingdienst mag worden verwacht dat hij voldoende informatie over de regeling beschikbaar stelt, zodat belastingplichtigen met heffing rekening kunnen houden. Er bestaat voor de Belastingdienst echter geen verplichting, aldus de Rechtbank, om (mogelijke) belastingplichtigen vooraf te informeren over de regeling van de grondwaterbelasting. Daarbij zal mijns inziens wellicht meespelen dat de Belastingdienst niet steeds op voorhand bekend zal zijn met potentiële belastingplichtigen voor een dergelijke heffing.³⁶¹

Recenter oordeelt Hof Den Bosch in zijn uitspraak van 24 oktober 2019 dat het rechtszekerheidsbeginsel niet vereist dat de Belastingdienst in zijn voorlichtende taak op zijn website een uitgebreide toelichting geeft van een bijzondere regeling – een onderdeel van de eigenwoningregeling – ‘waarbij alle facetten uitgebreid worden uitgelegd en behandeld.’³⁶² Anderzijds laat de uitspraak van Rechtbank Den Haag van 21 november 2019 zien dat de Belastingdienst in bepaalde gevallen – óók wanneer andere partijen voorlichting aanbieden – informatie dient te verstrekken ter voorkoming van nadelen voor de burger.³⁶³

Uit de hier behandelde rechtspraak rijst het beeld dat van de Belastingdienst mag worden verwacht dat voldoende informatie wordt gegeven over (op juiste wijze bekendgemaakte) wet- en regelgeving, ongeacht of andere partijen (zoals adviseurs) ook voorlichting verstrekken. Tegelijkertijd heeft de Belastingdienst volgens de belastingrechter niet de verplichting om bij specifieke regelingen uitgebreide, elk facet bestrijkende toelichtingen te geven, of op zoek te gaan naar specifieke (potentiële) belastingplichtigen om hen voor te lichten. Desalniettemin wordt wel een actieve voorlichtende houding verwacht, zeker bij nadelige gevolgen voor de burger. Bovendien is de Belastingdienst (ook) bij de uitvoering van de voorlichtende taak gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en kan bijvoorbeeld het zorgvuldigheidsbeginsel dwingen tot voorlichting in een specifiek geval (paragraaf 2.3.2.6).

360 Rechtbank Arnhem 21 september 2007, nr. AWB 07/1831, r.o. 4 (te raadplegen via Kluwer Navigator). Vgl. Rechtbank Arnhem 16 oktober 2007, AWB 07/1829, r.o. 4.

361 Zie de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 april 2021, nr. 2021-0000078275, p. 20, waarin de Staatssecretaris aangeeft dat het van belang is dat een specifieke groep eigenwoningbezitters tijdig wordt geïnformeerd over de mogelijke gevolgen die vanaf 2031 kunnen ontstaan vanwege de Wet Hillen. Omdat deze groep niet expliciet in kaart te brengen is, zal de Belastingdienst via algemene informatie op onder andere zijn website belastingplichtigen hierop attenderen.

362 Hof 's-Hertogenbosch 24 oktober 2019, nr. 18/00691 en 18/00692, V-N 2020/9.1.2, r.o. 4.15.

363 Rechtbank Den Haag 21 november 2019, nr. AWB - 19 2235, V-N 2020/34.32 (Termijn herzieningsverzoek huurtoeslag), r.o. 14: ‘De stelling van verweerder dat veelal derde partijen zoals belastingadviseurs en pensioenfondsen voorlichting verstrekken over de regeling omtrent het bijzonder inkomen kan naar het oordeel van de rechtbank niet afdoen aan het feit dat verweerder zelf geacht mag worden bekendheid te geven aan regelingen die in het leven zijn geroepen om te voorkomen dat toeslaggerechtigden financieel nadeel ondervinden van eenmalige uitkeringen door het feit dat zij hun aanspraak op huurtoeslag daardoor nagenoeg geheel zien verdampen.’ De redactie V-N merkt bij de zaak op dat de Belastingdienst/Toeslagen het oordeel over de kennelijk gebrekkige voorlichting ter harte zou moeten nemen. De rechter neemt volgens de Redactie, ‘de Belastingdienst/Toeslagen, terecht, steeds duidelijker de maat op het punt van de algemene beginselen, in casu het zorgvuldigheidsbeginsel.’

Van de Belastingdienst wordt door de belastingrechter geen *garantie* op goede voorlichting of daadwerkelijk resultaat van geïnformeerde burgers verlangd (geen juridische resultaatsverplichting).³⁶⁴ Wel verwacht de belastingrechter *inspanningen* van de Belastingdienst om goede voorlichting te geven en burgers adequaat te informeren.³⁶⁵ Uit de rechtspraak ontstaat het beeld dat de belastingrechter een en ander 'marginaal' toetst. Aan het achterwege blijven van voorlichting, onvoldoende voorlichting of tekortschietende voorlichting verbindt de belastingrechter in concrete gevallen niet steeds consequenties.³⁶⁶ Het voorgaande roept mijns inziens een eigenaardige spanning op tussen enerzijds de van de Belastingdienst te verlangen inspanningen bij zijn voorlichtende taak en anderzijds situaties waarin de uitvoering ervan tekort blijkt te schieten. Wat heeft de burger aan voorlichting die niet goed blijkt te zijn? Noch het beoogde *resultaat*, noch de *inspanning* is dan geslaagd (paragraaf 4.7).

Overigens is het begrijpelijk dat de belastingrechter de voorlichtende taak formuleert als taak en niet een *resultaatsverplichting*. Zo is het onwerkbaar om zeker te stellen dat burgers daadwerkelijk duidelijkheid hebben over hun rechtspositie.³⁶⁷ Er kan simpelweg niet bij elke voorlichtende uiting aan 17 miljoen burgers worden gegarandeerd dat zij daadwerkelijk effectief zijn geïnformeerd. Overigens kan de rechter in concrete gevallen wel aan de betrokken belastingplichtige vragen in hoeverre hij effectief is geïnformeerd. Daarnaast hebben burgers ook een eigen verantwoordelijkheid en kan het resultaat in dat opzicht niet uitsluitend in handen van de Belastingdienst worden gelegd.

De voorlichtende taak heeft, zo leid ik af uit de rechtspraak, bepaalde *ondergrenzen* (o.a. voldoende informatieverstrekking, opdat burgers rekening kunnen houden met te verwachten (financiële) gevolgen van hun handelen) en bepaalde *bovengrenzen* (o.a. de van de Belastingdienst te verwachten proactieve houding is niet onbegrensd, voorlichting mag geen fiscale advisering worden; paragraaf 2.5.2.5). Bovenstaande uitspraken illustreren bovendien het spanningsveld tussen enerzijds de door de belastingrechter verwoorde

364 In het algemeen valt uit de voorlichtingsjurisprudentie (paragraaf 4.3.1) af te leiden dat de Hoge Raad weliswaar een voorlichtende taak erkent, maar daarbij burgers niet de garantie geeft dat zij met voorlichting 'goed' zijn geïnformeerd, in die zin dat zij als uitgangspunt tegen een gebrek aan goede voorlichting worden beschermd.

365 Zo heeft voorlichting volgens de belastingrechter onder andere als functie om burgers te informeren over en helpen bij de nakoming van hun fiscale rechten en plichten (paragraaf 4.3.1).

366 Zie paragraaf 2.5 en 4.3. Zie bijv. Rechtbank Arnhem 21 september 2007, nr. AWB 07/1831, r.o. 4: '(...) De omstandigheid dat verweerder in eisers situatie geen informatie heeft gegeven danwel, zoals eiser stelt, onvoldoende algemene informatie over de regeling van de grondwaterbelasting beschikbaar heeft gesteld, kan echter niet leiden tot een vernietiging of vermindering van de naheffingsaanslag omdat de verschuldigdheid van deze belasting uit de Wbm voortvloeit. De stelling van eiser dat hem als gevolg van de gebrekkige voorlichting de mogelijkheid is ontnomen om gebruik te kunnen maken van de vrijstellingen, treft om dezelfde reden geen doel.'; Zie ook Hof Amsterdam 21 mei 1999, 97/21509, r.o. 5.2 ('(...) De noodzaak tot voorlichting met betrekking tot het opleggen van aanslagen gaat naar het oordeel van het Hof overigens niet zover, dat het onvoldoende zijn van die voorlichting of het achterwege blijven daarvan kan leiden tot het vernietigen of verminderen van aanslagen die overigens in overeenstemming met de heffingsverordening zijn opgelegd. (...)').

367 Zie Van de Sande 2019, p. 53. Zie ook paragraaf 2.3.2.6.

plicht van de Belastingdienst om informatie te verschaffen aan het publiek over fiscale wet- en regelgeving en anderzijds een zekere eigen verantwoordelijkheid van de burger.³⁶⁸

Het voorgaande roept de vraag op hoe ver de inspanningsverplichting bij de voorlichtende taak van de Belastingdienst reikt. Oftewel, hoe 'ruim' moet de uitvoering van de voorlichtende taak zijn? Vanuit principieel, praktisch en beleidsmatig oogpunt bij de voorlichtende taak (paragraaf 2.3) ligt voor de hand te betogen dat voorlichting van de Belastingdienst ruim en van een *hoog* niveau hoort te zijn. Tegelijkertijd is van belang om de uitvoering van de voorlichtende taak efficiënt en financieel beheersbaar te houden.³⁶⁹ Zo bezien, is het ene uiterste van een onbereikbare Belastingdienst die enkel integrale wetteksten op zijn website kopieert ('niets') net zo ongewenst als het andere uiterste om voor elke burger een fulltime privé-voorlichter bij de Belastingdienst aan te wijzen ('alles'). Voor het optimale niveau van de voorlichtende taak moet een evenwicht worden gevonden, waarbij allerlei gezichtspunten zullen meespelen, zoals complexiteit van fiscale wet- en regelgeving, van burgers te verlangen zelfredzaamheid, beschikbare middelen en heersende opvattingen over de verhouding burger-overheid.³⁷⁰ Het communicatiebeleid laat zien dat de Belastingdienst afwegingen maakt bij het gewenste niveau van dienstverlening (paragraaf 3.2.10).

2.4.2.2 *Recht op voorlichting: rechtens afdwingbaar?*

Verder moet worden geconstateerd dat de *plicht* voor de Belastingdienst om burgers voor te lichten weliswaar betekent dat burgers *recht* hebben op voorlichting,³⁷¹ maar daarbij gaat het niet om een specifiek, juridisch afdwingbaar recht. Overigens rijst de vraag of het (communicatie)beleid van de Belastingdienst waarin het recht op voorlichting wordt

368 Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 5 juli 2011, nr. 11-00012, V-N 2011/43.19.6: '4.3 (...) Van een belastingplichtige die gebruik wil maken van een gunstige regeling mag worden verwacht dat hij zich voorafgaande aan het belastbare feit laat informeren door de juiste fiscale instantie en dat hij zich bij onduidelijkheden extra inspanningen getroost om de reikwijdte van die regeling te doorgronden.' Zie ook Jansen, commentaar op art. 3.2 Awb in NDFR deel Formeel belastingrecht (bijgewerkt tot 24 januari 2021), par. 3.1. Mededelings- en waarschuwingsplicht, die onder verwijzing naar HR 6 februari 1998, nr. 16.329, V-N 1998/12.25 opmerkt dat de overheid de (niet deskundige) burger zo nodig hoort te informeren over zijn rechten en plichten, maar dit betekent volgens hem niet dat de burger van de overheid mag verwachten dat zij hem voortdurend op de hoogte houdt van zijn rechten en plichten. Zie ook Hof 's-Hertogenbosch, 14 september 2001, nr. 98/3322, V-N 2002/10.1.17, r.o. 4.2.

369 Zie Van de Sande 2019, p. 62-63.

370 Vgl. Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2015, par. 2.3 waarin de Belastingdienst bespreekt dat de 'hedendaagse dienstverlening' mede is vormgegeven door o.a. maatschappelijke ontwikkelingen en zich daar rekenschap van geeft bij de verdere vormgeving. Volgens de Belastingdienst, Nota Handhavingscommunicatie 2002, par. 4.1 moeten enerzijds 'de risico's van niet-communiseren (voor publiek en Belastingdienst)' wogen afgewogen tegen 'de te verwachten resultaten en de kosten van voorlichtingsactiviteiten'.

371 Scholten 1971 merkt op dat belastingplichtigen 'recht kunnen doen gelden' op voorlichting van de Belastingdienst. Zie ook Adriaansen-Keulers 1996, p. 40; Blank & Osofsky 2017, p. 192; Overheidscommunicatie (2017), p. 4 (Uitgangspunt 1: 'Recht op communicatie').

benoemd een afdwingbare norm biedt, bijvoorbeeld via het vertrouwensbeginsel.³⁷² Bij mijn weten is een dergelijke vraag nog niet aan de belastingrechter voorgelegd.

Geschreven juridische normen, zoals de Grondwet en Wob (paragraaf 2.3.2.4), zijn niet bedoeld als grondslag voor een afdwingbare aanspraak op informatie. Bij de invoering van artikel 110 Grondwet is volgens de wetgever niet beoogd een voor burgers afdwingbaar *recht* op informatie in het leven te roepen.³⁷³ In de Memorie van Toelichting bij artikel 8 van de Wob (het voorlichtingsartikel) maakte de wetgever duidelijk dat dit artikel is bedoeld als een *instructie* aan de overheid tot openbaarheid, maar dat burgers de overheid of bestuursorganen niet tot naleving kunnen verplichten.³⁷⁴ Volgens de wetgever heeft hierbij meegespeeld dat het niet of nauwelijks mogelijk is in de wet objectieve aanknopingspunten te geven waarop een beroep bij de rechter kan worden gebaseerd. In rechtspraak ter zake is – voor zover mij bekend – tot op heden niet met succes via art. 8 Wob voorlichting van de overheid afgedwongen.³⁷⁵

In de parlementaire toelichting bij de Wob is aangegeven dat wel degelijk een ‘correctiemechanisme’ geldt wanneer bestuursorganen tekortschieten in de informatieverstrekking en voorlichting, namelijk via de ministeriële verantwoordelijkheid.³⁷⁶ Volgens de Wob-wetgever kunnen bestuursorganen op die manier ter verantwoording worden geroepen indien zij in gebreke blijven bij voorlichting.³⁷⁷ De praktijk laat zien dat de staatssecretaris van

372 In het kader van het inmiddels vervallen Belastingstatuut 1991 (paragraaf 2.3.3.1), waarin de voorlichtende taak van de Belastingdienst is opgenomen, betoogt Röben 1992, par. 2.3 dat voor zover in het belastingstatuut verplichtingen staan die de fiscus raken, het geen twijfel lijdt dat de belastingplichtige zich hierop zal kunnen beroepen via het vertrouwensbeginsel.

373 MvA Wob, *Kamerstukken II*, 1978/1979, 14348, nr. 7, p. 1-2.

374 MvA Wob, *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 27. De wetgever heeft de kritiek onderkend op het gebrek aan afdwingbaarheid van het ‘recht’ op informatie (MvA Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19859, nr. 3, p. 29), maar dat heeft niet tot verandering geleid; Wopereis 1996, hoofdstuk 4.

375 Zo overwoog de Hoge Raad in HR 8 maart 2002, nr. COO/166, NJ 2002/200 dat artikel 8 Wob geen bescherming biedt tegen schade die belanghebbende (een melkveehouder) stelt te hebben geleden als gevolg van onvoldoende voorlichting door de overheid ten aanzien van een melkquotumregeling. Vgl. ABRvS 19 december 2012, nr. 201108497/1/A3, r.o. 5.1, die onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis beslist dat de uit artikel 8 Wob voortvloeiende verplichting niet rechtens afdwingbaar is. Vgl. de conclusie van plv. P-G Mok bij HR 8 maart 2002, COO/166, NJ 2002/200, punt 3.2.5.4; Rechtbank Haarlem (President) 9 november 1990, nr. KG693/1990, r.o. 3.4-3.5. Zie ook Van de Sande 2019, par. 2.8.2 en Lexplicatie, Bronnen en citaten bij: Wet openbaarheid van bestuur, Artikel 8 (geraadpleegd 4 juni 2021).

376 MvT Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19859, nr. 3, p. 29.

377 MvA Wob, *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 28. Wopereis 1996, p. 100 en 198-199. Wopereis 1996, p. 240 is kritisch en meent dat het door de wetgever verschaft criterium bij de plicht tot voorlichting dermate vaag is dat het ‘nauwelijks een kapstok biedt om de bestuurder op zijn politieke verantwoordelijkheid voor het voorlichtingsbeleid aan te spreken’.

Financiën inderdaad wel wordt aangesproken op de uitvoering van de voorlichtende taak van de Belastingdienst.³⁷⁸

Tot slot kunnen burgers die menen dat de Belastingdienst onvoldoende inhoud geeft aan de voorlichtingsplicht zich wenden tot de Belastingdienst zelf (denk aan de klachtenprocedure), de Nationale Ombudsman of de Commissie voor de Verzoekschriften. De praktijk laat ook hier zien dat de Belastingdienst via deze instanties in sommige gevallen wordt aangesproken in het kader van zijn voorlichtende taak.³⁷⁹ Daarbij verdient evenwel vermelding dat de uitspraken van dergelijke instanties weliswaar gewicht hebben, maar niet bindend zijn zoals uitspraken van de belastingrechter. In dat opzicht zijn deze correctiemechanismen dus 'tandeloos'.

Uit het bovenstaande moet worden geconcludeerd dat er juridisch gezien een inspanningsverplichting bestaat voor de Belastingdienst om voorlichting te geven, hetgeen betekent dat burgers de Belastingdienst in concrete gevallen niet snel effectief aan zijn taak kunnen houden als de voorlichtende taak niet daadwerkelijk wordt uitgevoerd. De vraag rijst dan ook of het belastingrecht de burger voldoende effectieve waarborgen biedt ten opzichte van het recht op voorlichting (paragraaf 4.7).

2.4.3 Uitvoeringsbevoegdheid en normering van de voorlichtende taak

Tot slot bespreek ik op welke wijze de Belastingdienst ruimte heeft bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak. Anders gezegd, welke 'bewegingsruimte' heeft de Belastingdienst om deze taak in te vullen en hoe wordt de (invulling van) de voorlichtende taak genormeerd? De relevantie van deze vragen ligt erin dat de Belastingdienst bij de invulling van zijn voorlichtende taak een beleidsmatige invulling hanteert, die verder reikt dan enkel voldoen aan de rechtszekerheidsfunctie van voorlichting (paragraaf 2.3.3, hoofdstuk 3).

378 Overigens gaat het daarbij niet steeds om het schenden van de voorlichtingsplicht als zodanig, maar om de kwaliteit van de voorlichting. Enkele voorbeelden: een motie over de hoeveelheid geboden toelichting bij de eigen woningregeling in het aangifteprogramma (die moest volgens de indiener uitgebreider en consistentere), *Kamerstukken II* 2015/2016, 31066, nr. 264 met reactie in 18e Halffaarsrapportage Belastingdienst, p. 23; een motie over het verduidelijken van de mogelijkheid om voorlopige aanslagen in termijnen te betalen (die was niet duidelijk genoeg en stuurde in de richting van een betaling ineens), *Kamerstukken II* 2015/2016, 31066, nr. 267 met reactie in 18e Halffaarsrapportage Belastingdienst, p. 23. Zie ook Kamervragen over de voorlichting op de website van de Belastingdienst ten aanzien van de vermogensrendementsheffing die 'zo onduidelijk en onbegrijpelijk' is (zie de brief van staatssecretaris van Financiën Wiebes van 2 juni 2017, kenmerk 2017-0000109201, vraag 26) en over de volledigheid en de juistheid van door de BelastingTelefoon verstrekte antwoorden (vraag 41 en 95). Zie ook Kamervragen over het aan de website van de Belastingdienst te ontfangen vertrouwen (de brief van de staatssecretaris van Financiën Wiebes van 1 juli 2014, kenmerk AFP/2014/590, *NTFR* 2014/1764, p. 6-7).

379 Zie bijv. *Kamerstukken II* 2020/2021, 35586 nr. 6 (Verslagen van de commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van 28 mei 2021 in het kader van onduidelijke informatie op de Website); Vording en Lubbers 2008; Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 48-50.

2.4.3.1 Discretionaire bevoegdheid Belastingdienst

In de uitvoeringspraktijk heeft voorlichting naast een informatie-, dienstverlenings-, en rechtszekerheidsfunctie, ook een compliancefunctie (zie paragraaf 2.3.4). De inzet van de voorlichtende taak met oog op compliancebevordering kan strikt genomen verder gaan dan het enkel informeren van de burger over en wegwijs maken in het belastingrecht. Het is niet enkel gericht op informatieoverdracht (*kennis*, rechtszekerheid), maar óók gericht op *nakoming* (*gedrag*). De compliancefunctie dient dus een ander doel. Vanuit uitvoeringsperspectief is dat overigens logisch: met alleen het beschikken van informatie over fiscale wet- en regelgeving ('weten') heeft de burger de belastingaangifte nog niet gedaan ('doen'), terwijl juist dat laatste nodig is voor naleving door de burger van zijn fiscale verplichtingen. De Belastingdienst heeft daarbij als uitvoerder een belang. Voor belastingheffing is *compliance* nodig, waarbij zowel *over compliance* als *under compliance* ongewenst zijn.

Mijns inziens is de compliancefunctie van voorlichting juridisch gezien toelaatbaar, zij het binnen de grenzen van het recht. De juridische basis kan worden gevonden in de algemene discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst bij de uitvoering van zijn taken.³⁸⁰ Bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving geldt dat de Belastingdienst zijn uitvoeringstaak, gezien de schaarse middelen en de massaliteit van de belastingheffing, op efficiënte en doelmatige wijze moet inrichten en zijn capaciteit zo efficiënt mogelijk inzet.³⁸¹ Zie in dit kader de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022 de over de keuzes in de strategie:

'Het kiezen moet gericht en bewust gebeuren. Het is immers van belang om die aanpak te kiezen die het beste bijdraagt aan een blijvend goed nalevingsgedrag. Ook vanuit het oogpunt van kostenbeheersing is het noodzakelijk om bewust te kiezen omdat de kosten van de verschillende handhavinginstrumenten verschillen; vergelijk bijvoorbeeld de kosten van een voorlichtingsbrief met de kosten van een boekenonderzoek.'³⁸²

Bovendien is een efficiënte belastingheffing, waaraan goede voorlichting, bijdraagt vanzelfsprekend ook in het belang van burgers.³⁸³ In zoverre past de compliancefunctie van voorlichting binnen een efficiënte, doelgerichte en doelmatige uitvoering. Efficiënte en effectieve uitvoering is een rechtsstatelijke eis aan overheidshandelen (*beginsel van de dienende overheid*).³⁸⁴ Hieruit volgt dat de Belastingdienst dus de *ruimte* en de *bevoegdheid* heeft – er zelfs toe is *gehouden* – om bij de uitvoering van zijn taken een aanpak te hanteren waarmee uit oogpunt van efficiëntie en doelmatigheid nalevingsgedrag van burgers

380 Zie Gribnau 2015a: par. 8.3.1: 'The law does indeed leave the tax administration room for an informal cooperative compliance strategy.'; Huiskers-Stoop 2015, p. 134-135.

381 Rijksbegroting 2016 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2015/2016, 34300 IX, nr. 2, onderdeel 3, p. 49.

382 Belastingdienst, Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022, p. 9.

383 Feteris 2007, p. 5: 'Ook burgers hebben er belang bij dat de belastingdienst zijn werk tijdig en tegen beperkte uitvoeringskosten kan verrichten.' Gribnau 1998 p. 149: 'Een effectieve uitvoering van de wet – dus toepassing én 'invulling' door het bestuur – is uiteraard een rechtsstatelijk belang.'

384 Dijkstra 1991, par. 11.2; Scheltema 1989, p. 21.

wordt gestimuleerd.³⁸⁵ Uiteraard is die bewegingsruimte wel begrensd en genormeerd (paragraaf 2.4.3.2).

De Belastingdienst geeft in bijvoorbeeld Jaarplannen en zijn handhavingsstrategie toelichting op gemaakte keuzes in de uitvoeringsstrategie.³⁸⁶ In beleidsdoorlichtingen reflecteert de Belastingdienst op onder andere de doeltreffendheid en doelmatigheid van het gevoerde beleid.³⁸⁷ Dit draagt mijns inziens bij aan transparantie en verantwoordelijkheid. Bovendien dwingt dit tot afwegingen en maakt het de gekozen aanpak (beter) controleerbaar; zij het dat daarbij niet met enkel 'tandeloze' correctiemechanismen kan worden volstaan.

2.4.3.2 Grenzen aan en normering van voorlichtende taak

De bewegingsruimte van de Belastingdienst bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak is niet onbegrensd. In de eerste plaats gelden uiteraard de wettelijke grenzen. Belastingen worden, zo volgt uit artikel 104 van de Grondwet, geheven krachtens de wet. Of negatief geformuleerd: niet op grond van opvattingen van de Belastingdienst of de inspecteur.³⁸⁸ Dit houdt een bovengrens in: de Belastingdienst mag niet zelf extra of zwaardere fiscale verplichtingen in het leven roepen of 'financiële prikkels' introduceren.³⁸⁹ Bovendien is de Belastingdienst – ook bij zijn voorlichtende taak – gebonden aan algemene rechtsbeginselen, waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (paragraaf 2.3.2.6), zoals het zorgvuldigheidsbeginsel (zorgvuldige voorlichting), het vertrouwensbeginsel (bescherming van door voorlichting gewekte gerechtvaardigde verwachtingen), *fair play*-beginsel (evenwichtige, niet-partijdige informatie), evenredigheidsbeginsel (proportionaliteit van voorlichting) en gelijkheidsbeginsel (niet willekeurig voorlichten).

Hier verdient opmerking dat de voorlichtende taak, voorlichting zelf en het communicatiebeleid van de Belastingdienst binnen het fiscale gesloten stelsel van rechtsbescherming niet altijd toetsbaar zijn.³⁹⁰ Negatief geformuleerd: de voorlichtende taak (etc.) valt gedeeltelijk *buiten* het bereik van rechterlijke toetsing.³⁹¹ Pas als voorlichting aan de orde kan worden

385 In de context van beleidsregels: in HR 21 oktober 1992, nr. 28 649, *BNB* 1993/35 beriep belanghebbende zich op toepassing van het gelijkheidsbeginsel, maar volgens de Hoge Raad stuitte dit af op een rechtvaardigingsgrond voor een ongelijke behandeling (r.o. 3.2). In het betreffende beleid was namelijk vermeld dat het 'streven naar een verbeterd aangiftegedrag' en 'doelmatigheidsredenen' ertoe hebben geleid voor uiteenlopende groepen van gevallen regels te geven voor het per groep over bepaalde belastingjaren te voeren navorderings- en verhogingsbeleid. Hierin ligt volgens de Hoge Raad een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het verschil in behandeling.

386 Zie Belastingdienst Jaarplan 2019; Belastingdienst Jaarplan 2020; Belastingdienst Jaarplan Communicatie 2020; Belastingdienst, Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022; Handhavingsstrategie Belastingdienst 2017, p. 9.

387 Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2020 en Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2015.

388 Zie Happé 1996, p. 36-37 en aangehaalde literatuur.

389 Zie Boer 2013, p. 73; Hofstra/Niessen 2010, p. 171; Van Soest 1958, p. 8 merkt op dat in het belastingrecht de wet (anders dan bij in het strafrecht) niet zozeer een maximum maar een norm voorschrijft voor de verschuldigde belasting.

390 Zie art. 26 en 26a AWR.

391 Zie Boer 2013, p. 73 in het kader van 'tax nudging'. Volgens Boer 2013 p. 75 mogen juist vanwege de beperkte toetsingsmogelijkheden hoge eisen worden gesteld aan de kwaliteit van *nudges* in de uitvoeringspraktijk.

gesteld via een belastingaanslag of een andere voor bezwaar vatbare beslissing, kan de door de burger geraadpleegde informatie door de belastingrechter worden beoordeeld. Het is daarom eens te meer van belang dat tegenover de bevoegdheden bij de (invulling van de) voorlichtende taak adequate rechtsbescherming van de burgers staat.

Toelaatbaarheid en normering van gedragsbeïnvloedende voorlichting?

Tot slot verdient een ander aspect van de compliancefunctie van voorlichting specifieke aandacht. Voorlichting vormt voor de Belastingdienst ook een middel om gedrag mee te beïnvloeden (paragraaf 2.3.3.4). Dit roept de vraag op of dat toelaatbaar is ('rechtmatigheid').

In zijn algemeenheid is volgens de overheid gedragsbeïnvloedende voorlichting onder voorwaarden toegestaan. Zo is in de parlementaire toelichting op het voorlichtingsartikel in de Wob aangegeven dat voorlichting die erop is gericht houding, gedrag en/of mentaliteit te beïnvloeden acceptabel is, mits wordt voldaan aan bepaalde criteria.³⁹² Voorlichting mag niet overgaan in manipulatie (paragraaf 2.5.2.5). Instrumentele voorlichting kan gewenst zijn voor het realiseren van beleidsdoelen van de wetgever.³⁹³ Dit vraagt uiteraard wel zorgvuldig handelen.

Tegelijkertijd zal een begrip als 'gedragsbeïnvloeding' of 'sturing' al snel de oren doen spitsen. Het behoeft geen toelichting dat hieraan normatieve en rechtsstatelijke vraagstukken kleven.³⁹⁴ Op deze plaats is relevant dat sturing in zeker opzicht onvermijdelijk is (voorlichting is reeds in zichzelf al een sturend middel omdat het ertoe aanzet *die* informatie en niet de wet te raadplegen), maar in die sturing wel sprake is van asymmetrie tussen de Belastingdienst en burgers in bijvoorbeeld deskundigheid en aan voorlichting verbonden risico's (paragraaf 2.6, 4.3, 6.4). Tegelijkertijd hebben zowel de Belastingdienst als burgers een belang bij goede voorlichting die duidelijk maakt wat de burger te doen staat (het gemakkelijk nakomen van fiscale rechten en plichten is ook in het belang van burgers).³⁹⁵ De vraag is dan ook vooral op welke wijze sturing 'juridisch verantwoord' is.

Relevant is de parallel met de door Boer gegeven theorie over 'tax nudging' door de Belastingdienst.³⁹⁶ Bij *tax nudging* stuurt de Belastingdienst het gedrag van belastingplichtigen met 'duwtjes in de rug', zonder gebruik te maken van financiële prikkels en

392 Zie MvT Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19859, nr. 3, p. 30. De criteria zijn: 1) Er is sprake van aanvaard beleid; 2) Het gaat om een in de samenleving niet te controversieel onderwerp; 3) De voorlichtingsuiting bevat inhoudelijk voldoende en juiste gegevens om burgers in staat te stellen zich er zelfstandig een oordeel over te vormen. Zie ook MvA Wob, *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 28; Uitgangspunten Overheidscommunicatie 2017, met name bij de uitgangspunten 2, 5, 8, 10 en 11.

393 MvT Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19859, nr. 3, p. 29-30 ('Beïnvloedende voorlichting is dan mogelijk en kan zelfs gewenst zijn teneinde de in het overleg tussen regering en parlement vastgestelde beleidsdoel einden te realiseren.').

394 Zie Boer 2013.

395 Vgl. Boer 2013, p. 69.

396 Boer 2013, geïnspireerd door Sunstein en Thaler. Zie Boer & Gribnau 2018; Gribnau 2019; Van Hout 2017; Essers 2017.

met instandhouding van keuzevrijheid, ter bevordering van *compliance*.³⁹⁷ Er bestaan diverse vormen van nudging, waaronder voorlichting en de weloverwogen wijze waarop de Belastingdienst met belastingplichtigen communiceert (paragraaf 3.3).³⁹⁸

Hoewel *nudges* verschillen in hun intensiteit, heeft gedragssturing een normatieve dimensie. Er zijn enerzijds voordelen voor zowel de Belastingdienst als burgers (denk aan efficiënte en doelmatige uitvoering, bevordering van *compliance*, gemak), maar ook bezwaren en risico's – met name voor burgers (denk aan keuzevrijheid vs oneigenlijke beïnvloeding, paternalisme, beperkte rechterlijke controlemogelijkheden, ongelijke positie burger-overheid).³⁹⁹ Boer heeft daarom de ontwikkeling van een juridisch beoordelingskader voor de toelaatbaarheid en normering van dergelijke gedragsbeïnvloeding bepleit.⁴⁰⁰

In de fiscale literatuur wordt 'tax nudging' onder strikte kaders toelaatbaar geacht, maar de daaraan te stellen eisen zijn nog niet geheel uitgekristalliseerd.⁴⁰¹ Een buitengrens is dat wel: Boer betoogt onder andere dat sturing niet mag overgaan in misleiding (*fair play*) en niet onnodig ver mag gaan (*proportionaliteit*).⁴⁰² Net als Boer, meent Van Hout dat de Belastingdienst gedragsbeïnvloeding alleen zou mogen inzetten ter ondersteuning van de nakoming van *in de wet neergelegde* verplichtingen.⁴⁰³ Verder wordt de *intentie* van de Belastingdienst voor de aanvaardbaarheid van belang geacht: de inzet van gedragsbeïnvloeding moet oprecht zijn, erop zijn gericht 'mensen echt te helpen'.⁴⁰⁴ Of negatief geformuleerd: de Belastingdienst mag zich niet laten leiden door slechts het eigen belang van een efficiënte rechtshandhaving.⁴⁰⁵ Integendeel: vanuit normatief, rechtsstatelijk oogpunt moet volgens Gribnau het burgerperspectief 'leidend zijn bij de vraag naar de toelaatbaarheid van nudges'.⁴⁰⁶ Voor wat betreft de van nudges te verlangen *kwaliteit* mogen volgens Boer 'hoge eisen' worden gesteld, juist geven de beperkte toetsingsmogelijkheden door de rechter (*waarborg*).⁴⁰⁷

Wat leert de parallel met 'tax nudging' met het oog op de normering van de inzet van voorlichting als instrument ter bevordering van *compliance* (compliancefunctie)? In ieder geval dat de inzet van voorlichting als (sturend) instrument gepaard moet gaan met

397 Boer 2013, p. 59, par. 4.2. De Belastingdienst maakt veelvuldig gebruik van nudges, zie o.a. Handhavingstrategie 2017, p. 13, 17, 30 en het nieuwsbericht in NRC uit 2015: 'Aangifte nog niet gedaan?' <https://www.nrc.nl/nieuws/2015/04/13/aangifte-nog-niet-gedaan-jij-hebt-wat-nudging-nodig-a1497106>.

398 Boer 2013, p. 59-69, p. 77. Zie ook Gribnau 2019, par. 4.2; Belastingdienst Beleidsdoorlichting Dienstverlening 2020, p. 45.

399 Zie Boer 2013, par. 4.4, 4.3.4, p. 72-76. Op p. 69 bespreekt Boer dat het doel van gedragsbeïnvloeding – compliance-bevordering – ook in het belang van burgers is en dat op dat punt 'oeverloze discussies zijn te voeren over wat 'goed' is en wat (nog) in het (eigen) belang van de burger kan worden genoemd'. Zie ook Gribnau 2019, par. 4 en 5; Essers 2017; Van Hout 2017.

400 Boer 2013, p. 72-76. Zie ook Gribnau 2019, par. 4.3; Van Rooij en Geurts 2014, par. 6; Van Hout 2018b, p. 928-936.

401 Boer 2013, p. 59-69, p. 77. Zie ook Gribnau 2019, par. 4; Van Hout 2017, par. 5.

402 Boer 2013, p. 73.

403 Boer 2013, p. 69, 73; Van Hout 2017, par. 5; Gribnau 2019, par. 4.3; Van Hout 2018b, p. 934-935.

404 Boer 2013, p. 60.

405 Gribnau 2019, par. 4.1 en 4.3.

406 Gribnau 2019, par. 4.1 en 4.3, par. 5.

407 Boer 2013, p. 75.

waarborgen voor de burger, zoals effectieve juridische normering. Dat vormt een (extra) argument voor de belastingrechter om de kwaliteit van de verstrekte voorlichting, waar aan de orde, in rechte te toetsen.⁴⁰⁸ De parallel met nudging maakt bovendien duidelijk dat, gegeven de (sturende) inzet van voorlichting, de bescherming van door voorlichting gewekt vertrouwen des te meer pregnant is.⁴⁰⁹ Als de Belastingdienst (ook) voorlichting geeft om gedrag te sturen, waarom mogen burgers – wanneer zij inderdaad hun gedrag op die voorlichting afstemmen – in juridische zin dan niet op die informatie vertrouwen (paragraaf 4.7, 6.4, 7.5)?

2.5 Voorlichting: eigenschappen en kwaliteitseisen

In deze paragraaf verschuift de aandacht van de voorlichtende taak van de Belastingdienst naar de voorlichting zelf. Ik bespreek welke eigenschappen voorlichting juridisch gezien heeft (paragraaf 2.5.1) en welke normen gelden ten aanzien van de kwaliteit van voorlichting (paragraaf 2.5.2). Het gaat hier dus niet om normen voor de inspecteur bij het opleggen van aanslagen, maar om normen die gelden voor de uitingen die de Belastingdienst in het kader van de voorlichtende taak doet. Er is niet veel fiscale literatuur over kwaliteitsnormen ten aanzien van voorlichting voorhanden.⁴¹⁰

2.5.1 Eigenschappen van voorlichting

De Belastingdienst communiceert op allerlei manieren met burgers, maar niet alle communicatieve uitingen zijn te typeren als voorlichting (paragraaf 1.7.3). Wat kenmerkt voorlichting in theoretisch opzicht? De juridische relevantie van de typering van de voorlichting is relevant met oog op de juridische categorisering van voorlichting als niet-bindende uitingen (hoofdstuk 4).⁴¹¹

2.5.1.1 Doel en functie

De Belastingdienst stelt niet alleen puur feitelijke informatie ter beschikking (bijv. de voorwaarden van een wettelijke regeling of de weergave van belastingtarieven), maar 'kleurt' deze informatie ook door selectie, weergave, vormgeving en presentatie, omdat de Belastingdienst steeds een bepaalde bedoeling heeft met de informatieverstrekking.⁴¹² Het doel van de informatie kan bijvoorbeeld zijn *informer*en (uitleg over fiscale wet- en regelgeving), *instruer*en (aanwijzingen geven), *attender*en (fiscale zaken onder de aandacht brengen) en/of *gedragsbeïnvloeding* (tijdige en juiste nakoming bevorderen) (paragraaf 3.2.5.2, 4.3.1, 5.3.3).

408 In paragraaf 2.5.2.5 over onpartijdigheid; in paragraaf 6.4 over het sturende effect van voorlichting.

409 Vgl. Boer 2013, p. 61, 77.

410 Zie Schut 1974, par. A en B. Buiten het belastingrecht bijv. Van de Sande 2014, p. 187-196 (met name par. 2); Van de Sande 2019, par. 4.7.12.

411 Vgl. Smit 1984a, onder 'voorbeschouwing' en punt 3; Happé 1996, par. 2.3 en 2.4; Dijkstra 1991, par. 2.5.3; Van de Sande 2019, par. 1.5.1. Zie vanuit de taal- en communicatiewetenschap in paragraaf 5.3.1.

412 Van de Sande 2019, p. 30; Wopereis 1996, p. 26. Vgl. Belastingdienst Beleidsplan Communicatie 2011-2015, par. 3.2, waarin staat dat informatie vaak bewerking nodig heeft voordat de doelgroepen (burgers, bedrijven, intermediairs en medewerkers) er wat aan hebben.

2.5.1.2 Vorm en kanaal (medium)

Voorlichting is niet gebonden aan 'vormvoorschriften'.⁴¹³ Het betreft *talige uitingen* die in de rechtspraak wel wordt aangeduid als een mededeling, uiting of uitlating ('expliciet', dus niet gedragingen).⁴¹⁴ De informatie kan *mondeling* (bijv. BelastingTelefoon) of *schriftelijk* (bijv. brochure) worden verstrekt. De Belastingdienst kan voorlichting verstrekken *op verzoek* (bijv. gevraagde inlichtingen via de BelastingTelefoon), uit *eigen beweging* (bijv. algemene voorlichting in toelichtingen en de Website), of een combinatie (bijv. na raadpleging van de Website contact met de BelastingTelefoon, of andersom⁴¹⁵). Voorlichting kan via diverse wegen worden verstrekt (*medium*), zoals via de Website⁴¹⁶, correspondentie⁴¹⁷, toelichtingen bij het (aangifte)biljet of -programma⁴¹⁸, (toelichtingen bij) formulieren,⁴¹⁹ handboeken⁴²⁰, brochures en folders⁴²¹, de BelastingTelefoon⁴²², mededelingen op het aanslagbiljet⁴²³, in gesprek met (een medewerker van) de Belastingdienst⁴²⁴, hulp bij aangifte ('huba')⁴²⁵ of sociale media (paragraaf 3.4).

413 Evenmin als bij een toezegging, is voor voorlichting bijvoorbeeld niet vereist dat het op schrift is gesteld (zie HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311).

414 Aan deze begrippen lijkt in de jurisprudentie geen afzonderlijke betekenis te worden toegekend, zie bijv. HR 19 december 1990, nr. 25.957, *BNB* 1991/77, 'inlichtingen', 'op diens verzoek verstrekte mededeling' en 'de verkregen informatie'.

415 Zie bijv. HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148 (toelichting + inlichting) en recenter HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76 (Website + BelastingTelefoon).

416 Bijv. *BNB* 2021/76, r.o. 2.4.2-2.4.3; HR 18 september 2020, nr. 19/03974, *V-N* 2020/54.3 r.o. 2.5.2 en conclusie A-G Niessen bij deze zaak onder punt 4.5; Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, *V-N* 2021/2.2.2, r.o. 10.

417 Bijv. HR 19 december 1990, nr. 25.957, *BNB* 1991/77; HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330.

418 Bijv. HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148; *BNB* 1988/148; Hof 's-Hertogenbosch 21 februari 2019, nr. 18/00060, *V-N* 2019/29.19.7, r.o. 4.2; Hof 's-Gravenhage 8 oktober 1996, nr. 95/2428, *V-N* 1997/2797, r.o. 4.

419 Bijv. HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB* 2010/314; HR 24 september 2010, nr. 08/03543, *BNB* 2010/315; HR 26 juni 1985, nr. 22 712, *BNB* 1985/220.

420 Bijv. HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200 (Handleiding loonbelasting bevat volgens de Hoge Raad, onder verwijzing naar A-G, geen goedkeuring of toezegging, maar is opgezet als 'informatiebron').

421 Bijv. HR 29 juni 1994, nr. 29 913, *BNB* 1994/265 (informatie in brochure als niet-bindende mededeling).

422 Bijv. *BNB* 2021/76, r.o. 2.4.2-2.4.3, HR 25 april 2003, nr. 37 977, *V-N* 2003/25.3, r.o. 4.13.

423 *BNB* 2010/314, r.o. 3.3.3; HR 12 maart 1980, nr. 19573, *BNB* 1980/115 (mededeling op de achterzijde van het aanslagbiljet over de beroepstermijn).

424 Bijv. *BNB* 1990/148; HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311.

425 Zie HR 23 juni 1982, nr. 21 172, *BNB* 1982/236 (inlichtingen van een ambtenaar die ter inspectie huba heeft verleend).

2.5.1.3 *Aard en karakter van voorlichting*

Kenmerkend voor voorlichting is dat het gaat om *algemene* informatie (paragraaf 4.3.1).⁴²⁶ De informatie ziet veelal niet op de bijzondere omstandigheden van het geval, zoals bijvoorbeeld bij een toezegging op een specifiek feitencomplex ('concreet') (paragraaf 4.5). Dat neemt niet weg dat de aard van de informatie kan variëren van globaal (zoals in een publiekscampagne om aangifte te doen) tot meer specifiek (zoals bij een stroomschema of voorwaarden van een concrete regel); of anders geformuleerd: van *ongericht* tot *gericht* (paragraaf 2.6).

2.5.1.4 *Inhoud van de informatie*

Voorlichting door de Belastingdienst is niet beperkt tot de belastingwet, maar gaat over het belastingrecht. De informatie kan betrekking hebben op (fiscale) wet- en regelgeving⁴²⁷ of andere door de Belastingdienst in acht te nemen (algemene) regels, zoals neergelegd in beleidsregels en rechtspraak.⁴²⁸ Het kan gaan over de *uitleg*, *inhoud* of *toepassing* van die regels.⁴²⁹ Voorlichting kan ook gaan over opvattingen van de Belastingdienst ten aanzien van wetsuitleg, uitvoering of wetstoepassing.⁴³⁰ Juridisch gezien ontstaat dan overigens de vraag waar de grens ligt tussen voorlichting en beleid, gezien de vertrouwensleer (paragraaf 4.6.1, 6.3).

426 Vgl. Geppaart 1984, p. 487, die wijst op de 'globale aard' van voorlichting, het gaat volgens hem om 'algemene aanwijzingen over de wetstoepassing'; BNB 1991/77: 'de vraag van belanghebbende aan de Inspecteur had niet slechts betrekking op een inlichting in algemene zin omtrent de geldende wettelijke bepalingen, doch hield in een verzoek om een toezegging met betrekking tot (...); Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, V-N 2021/2.2.2, r.o. 10; conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, p. 16.

427 Vgl. BNB 1990/148, waarin het ging om 'uitlatingen als vervat in de onderhavige Toelichting op het aangiftebiljet en geuit in een telefoongesprek met een ambtenaar van de belastingadministratie' en 'uitlatingen waarin slechts algemene voorlichting wordt gegeven ter vergemakkelijking van het invullen van een aangiftebiljet en om telefonisch ingewonnen inlichtingen bij de belastingadministratie'; BNB 2000/330; r.o. 3.2.

428 Vgl. BNB 1979/311 over 'reacties op een verzoek van een belastingplichtige om inlichtingen aangaande de inhoud van wettelijke, dan wel andere door de fiscus in acht te nemen algemene regels'; HR 19 december 1990, nr. 25.957, BNB 1991/77.

429 HR 29 augustus 1984, nr. 22 362, BNB 1984/285, r.o. 4.6 (inzake (onjuiste) inlichtingen omtrent de uitlegging of toepassing van de belastingwet); HR 16 mei 2008, nr. 42151, BNB 2008/200, r.o. 3.5 en bij punt 4.6 van de conclusie en r.o. 4.9.4 van de hofuitspraak (uitleg in algemene zin); Geppaart 1984, p. 487.

430 Vgl. Geppaart 1984, p. 486 die aangeeft dat (ook) voorlichting praktisch inzicht geeft in de opvattingen van de Belastingdienst, met informatie over de meest voorkomende situaties. Vgl. Dijkstra 1991, p. 31-32, die opmerkt dat informatie betrekking kan hebben 'op de eigen opvatting van de voorlichter'; Scheltema 1997, p. 6, 3: 'De voorlichting van het bestuur zal waarschijnlijk niet zozeer gaan over de wettelijke regels, als wel over de wijze waarop het zelf die regels uitvoert'. Zie ook Griffiths (citaat in Oldenziel 1998, p. 95-96): 'Bureaucracies (...) do not confront their clients with legislative texts but with behavioral expectations formulated in their own terms. These may be fairly recognizable local 'interpretations' of the legislative rule or they may be local creations bearing a more or less distant relationship to anything which the legislature ever enacted.'

2.5.1.5 Zender (Belastingdienst) en ontvanger (doelgroep)

Voorlichting wordt verstrekt door de Belastingdienst.⁴³¹ Of algemener: door de 'bevoegde instantie'.⁴³² Voorlichtende uitingen kunnen dan afkomstig zijn van specifieke personen binnen de Belastingdienst, zoals een ambtenaar⁴³³, een medewerker van de BelastingTelefoon⁴³⁴ of een inspecteur.⁴³⁵

De (beoogde) ontvanger kan variëren van een breed publiek (bijv. in een radiospotje), een gericht publiek (bijv. bij informatie gekoppeld aan levensgebeurtenissen zoals samenwonen, echtscheiding, emigratie of overlijden) tot een individu (bijv. aan de BelastingTelefoon). Individuele voorlichting wordt in de jurisprudentie en literatuur wel aangeduid met *inlichtingen*, voorlichting aan een breder publiek met *algemene voorlichting*, maar juridisch worden zij hetzelfde behandeld (paragraaf 4.3). Burgers variëren in onder andere hun situatie, geletterdheid en vaardigheden, maar zij zullen gemeen hebben dat zij doorgaans niet de fiscale rechtstaal beheersen (paragraaf 2.2.2).

2.5.1.6 Taalgebruik

Typerend voor voorlichting is zijn – in verhouding tot de onderliggende belastingwet – relatieve toegankelijkheid⁴³⁶ en begrijpelijke taalgebruik.⁴³⁷ Typerend is verder dat het veelal gaat om informatie over relatief complexe inhoud die op relatief eenvoudige, toegankelijke en duidelijke wijze wordt gepresenteerd (*simplicity*⁴³⁸; paragraaf 2.5.2).

431 Vgl. de conclusie A-G IJzerman bij *BNB* 2010/314, punt 4.29; Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, nr. 07/00100, *V-N* 2009/7.36, r.o. 4.5; *BNB* 1990/148, r.o. 4.

432 HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76, r.o. 2.4.2, r.o. 2.4.2; HR 19 juni 2020, nr. 19/02177, *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1 ('van de zijde van de overheid'); HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330, r.o. 3.2 ('door de bevoegde instantie verstrekte inlichtingen').

433 HR 29 augustus 1984, nr. 22 362, *BNB* 1984/285 (inlichtingen van een ambtenaar bij huba).

434 Bijv. *BNB* 2021/76, r.o. 2.4.3.

435 HR 19 december 1990, nr. 25.957, *BNB* 1991/77, r.o. 4.3 (inlichtingen verstrekt door inspecteur); HR 19 maart 2010, nr. 08/04770, *BNB* 2010/224; HR 28 september 2018, nr. 17/01724, *V-N* 2018/51.18, r.o. 5.3.4.

436 Vgl. de redactie in *V-N* 2017/25.17, die opmerkt dat voor burgers door de Belastingdienst verstrekte informatie via internet 'duidelijk en overzichtelijk' moet zijn.

437 Vgl. conclusie A-G Van Soest bij *BNB* 1988/148, punt 9.9 die opmerkt dat de toelichting bij het aangiftebiljet bedoeld is voor de belastingplichtige die zelf zijn biljet invult en daarom is geredigeerd in termen die voor leken begrijpelijk moeten zijn. Dat wil nog niet zeggen, aldus Van Soest, 'dat die termen allemaal andere zijn dan de termen waarin de wettelijke regeling vervat is, maar het ligt voor de hand, dat de toelichting bij vergelijking met de wettelijke regeling, in het algemeen beschouwd, eenvoudiger is.' Vgl. r.o. 4.4 van de hofuitspraak in *BNB* 2010/314; Hofstra 1992, par. 12.2, p. 185; Brunt in *BNB* 1986/279, onder punt 2, die constateert dat in toelichtingen bij het aangiftebiljet zoveel mogelijk een minder formeel woordgebruik wordt gebruikt. Zie ook Verheij 2018, par. 2; Verheij 1997, p. 82.

438 Blank & Osofsky 2017, p. 193.

2.5.1.7 *Juridische status en bindingsbedoeling*

Juridisch kenmerkend voor voorlichting is zijn *juridische status*.⁴³⁹ Of beter gezegd: het gebrek daaraan. Het gaat om uitingen die, zoals de belastingrechter dat wel aanduidt, uitingen 'slechts' voorlichting inhouden (zie paragraaf 4.3.1). Vooruitlopend op de bespreking van de jurisprudentie, valt op dat de belastingrechter waarde lijkt te hechten aan de *bindingsbedoeling* van de Belastingdienst, althans het gebrek daaraan (zie paragraaf 4.3.2.6). In voorkomende gevallen neemt de Belastingdienst een voorbehoud op ter voorkoming van gebondenheid, al is beleid dat geen disclaimers worden gebruikt (paragraaf 3.3.5). Zowel de aan- als afwezigheid van disclaimers roepen juridische en taalkundige vragen op, zoals naar de wenselijkheid, effectiviteit en toelaatbaarheid van disclaimers (paragraaf 5.4.4, 5.7.3, 6.2.4.3).

2.5.1.8 *Voorlichting als 'vertaling'*

Voorlichting van de Belastingdienst kan worden getypeerd als een voor burgers gemaakte 'vertaling' van het belastingrecht (paragraaf 2.3.1.1, 5.3; 6.3).⁴⁴⁰ Juridisch gezien blijft de wet als 'brontekst' dominant (zie paragraaf 4.3).

Bij de behandeling van de fiscale rechtspraak wordt zichtbaar hoe de belastingrechter de eigenschappen van voorlichting meeweegt bij de beoordeling van een beroep op het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.3.1 en 4.3.2). Opvallend is bijvoorbeeld dat de belastingrechter veelal oog heeft voor de functie van voorlichting als 'hulpmiddel', terwijl voorlichting – zo blijkt – niet enkel uit behulpzaamheid wordt verstrekt (paragraaf 2.3).

2.5.2 *Kwaliteitseisen voor voorlichting*

Vervolgens komt de vraag op aan welke normen 'goede' voorlichting voldoet.⁴⁴¹ Onder 'goed' versta ik in dit verband *deugdelijk*, dus voorlichting die voldoet aan de daaraan gestelde eisen. De kwaliteitseisen maken deel uit van het juridische kader waarbinnen de Belastingdienst zijn voorlichtende taak uitvoert.

Bij voorlichting door de overheid over wet- en regelgeving gelden kwaliteitseisen in termen van onder meer juistheid, volledigheid, begrijpelijkheid, eenvoud, toegankelijkheid, frequentie, bereikbaarheid, toepasbaarheid, actualiteit, effectiviteit, evenwichtigheid en

⁴³⁹ Deze karakteristieke eigenschap van voorlichting blijkt ook uit het gegeven dat voorlichting in de fiscale literatuur vaak wordt behandeld in het kader van het daaraan te ontleen vertrouwen.

⁴⁴⁰ Zie ook Boer 2013, p. 61; Van den Heuvel 2018, p. 90; Meuwese 2020, p. 3-4; Witteveen 2010, p. 8-9, 11, 318-320; Zijlstra 2020, p. 585; Van Maarseveen 1983, p. 2; Jansen en Steehouder 1989a, p. 16; Monroe 2017, p. 103.

⁴⁴¹ In Beleidsdoorlichting Dienstverlening Belastingdienst 2015, par. 2.4 vraagt de Belastingdienst zich af (voordat het functioneren van dienstverlening wordt gemeten): 'Waarom moet goede overheidsdienstverlening eigenlijk voldoen?'.

betrouwbaarheid.⁴⁴² Ik beperk mij hierna tot de voor dit onderzoek meest relevante eisen, namelijk *juistheid* en *begrijpelijkheid*. Bovendien ga ik in op het vereiste neutrale karakter van voorlichting, oftewel de eis van *onpartijdigheid*, gegeven de bijzondere positie van de Belastingdienst als 'vertaler'.

2.5.2.1 Aan voorlichting te stellen kwaliteitseisen

In de fiscale rechtspraak, literatuur of de belastingwet bestaat geen 'panklare lijstje' met juridische kwaliteitseisen ten aanzien van voorlichting door de Belastingdienst.⁴⁴³ Tegelijkertijd heb ik in de literatuur geen auteur kunnen vinden die bepleit dat de Belastingdienst *niet* goede voorlichting hoeft te geven. *Dat* de Belastingdienst goede voorlichting hoort te verstrekken kan dus als onomstreden worden beschouwd.⁴⁴⁴

Voor het bestaan van kwaliteitsnormen is een logische, communicatieve verklaring. 'Onbegrijpelijke communicatie is geen communicatie', aldus Feteris.⁴⁴⁵ Gebruik van taal als middel voor communicatie veronderstelt dat dit middel 'goed' wordt gebruikt. Kwaliteit is onlosmakelijk verbonden met het doel van communicatie (paragraaf 2.5.1): de voorlichter wil iets bereiken – zoals een geïnformeerde burger – en dat slaagt niet als die burger de informatie niet begrijpt of als de informatie niet klopt.⁴⁴⁶ Een en ander betekent voor het belastingrecht: op het moment *dat* de Belastingdienst voorlichting geeft, moet die voorlichting inherent van een bepaalde kwaliteit zijn.

2.5.2.2 Kwaliteitseis: juistheid

Voorlichting moet voldoen aan de eis van *juistheid*. Deze eis is, zoals Nicolai al schreef, 'evident'.⁴⁴⁷ Die vanzelfsprekendheid ligt erin dat het onzinnig is om het tegendeel te beweren. Als informatie *niet* juist is, kunnen de Belastingdienst en de burger hun doel(en) niet kunnen bereiken. Bij onjuiste informatie raakt de burger niet adequaat geïnformeerd, geïnstrueerd, aangespoord en wordt hem geen dienst verleend. Communicatie die zijn doel mist, is niet effectief (paragraaf 5.3).

442 Relevante algemene aanknopingspunten bieden onder andere de Uitgangspunten Overheidscommunicatie, artikel 8 van de Wob, behoorlijkheidsnormen van de Nationale ombudsman, de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de fiscale rechtspraak, de literatuur en het communicatiebeleid van de Belastingdienst.

443 Over door de Belastingdienst gestelde kwaliteitseisen zie paragraaf 3.3.2.

444 Vgl. over informatieverstrekking door de Belastingdienst de redactie in het commentaar bij Nationale ombudsman 22 januari 2010, nr. 2010/009, V-N 2010/10.4: 'Uiteraard moet de informatieverstrekking voldoende, volledig en juist zijn en moet de burger op de informatie kunnen vertrouwen.'

445 Feteris 2007, p. 68-69. Zie over het inherente bestaan van kwaliteitsnormen uitgebreider in Van de Sande 2019, p. 87-88.

446 Vgl. de Strategie van de Belastingdienst, waaruit o.a. volgt dat de Belastingdienst 'burgers en bedrijven *effectief* informeert over hun rechten en plichten' (paragraaf 2.3.3.3).

447 Nicolai 1990, p. 414-415; Volgens de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van 28 (*Kamerstukken II* 2020/2021, 35586 nr. 6) mag een burger ervan uitgaan dat de informatie op de website van de Belastingdienst klopt, zou een klacht over onjuiste informatievoorziening in het vervolg direct gegrond moeten worden verklaard en mogen dergelijke klachten niet ontstaan.

Juistheid is een rechtsstatelijke kwaliteitseis voor voorlichting. De Belastingdienst heeft een voorlichtende taak op grond van het rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 2.3.2). Van de Sande heeft overtuigend betoogd dat als de overheid uit hoofde van het rechtszekerheidsbeginsel informatie verstrekt aan burgers, vanzelfsprekend is dat de overheid alleen aan die verplichting voldoet indien de informatie juist, volledig en actueel is.

'Als de verstrekte informatie niet aan deze kwaliteitseisen voldoet, wordt de burger immers nog steeds geen rechtszekerheid geboden. De keuze voor de overheid om informatie te verstrekken gaat dan ook hand in hand met de verplichting om geen onjuiste of onvolledige informatie te verstrekken. Die verplichting kan worden gefundeerd op ongeschreven zorgvuldigheidsnormen. (...) Met het verstrekken van onjuiste of onvolledige informatie mist de informatieverstrekking (...) zijn doel (het bieden van rechtszekerheid) en daarom dient de overheid zich daarvan te onthouden.'⁴⁴⁸

Zo bezien, is juistheid een essentiële voorwaarde voor deugdelijke voorlichting.

Juridische juiste, volledige, relevante en/of voldoende informatie?

Wat houdt 'juistheid' in? Positief geformuleerd: het gaat erom dat de informatie klopt, juist is, correct is, waarheidsgetrouw en inhoudelijk accuraat ('juridische juistheid'). Negatief geformuleerd: de informatie mag niet onjuist zijn, fouten bevatten, incorrect of onwaar zijn. *Juistheid* hangt samen met *volledigheid*. Informatie die weliswaar *juist* maar *onvolledig* is bereikt zijn doel evenmin.

Mijns inziens is het een misvatting om voorlichting in zijn algemeenheid te kwalificeren als 'onvolledig'.⁴⁴⁹ Die aanduiding miskent namelijk dat het bij voorlichting niet zozeer gaat om volledigheid *ten opzichte van de wet* (bijv. uitputtend, *alle* facetten weergeven uit de wet), maar om volledigheid *ten opzichte van het doel van de voorlichting*. Het gaat dus om volledigheid in termen van relevantie: regeling moet worden weergegeven voor zover van belang in de gegeven situatie. In dat opzicht kan wellicht beter worden gesproken van de eis van *voldoende* informatie of *relevante* informatie. Wat voldoende of relevant is, is contextafhankelijk (denk aan doel, publiek). De burger die wil weten of hij aanspraak kan maken op een faciliteit heeft specifiekere informatie nodig dan de burger die enkel wil weten wat het tarief is onder die faciliteit. De burger die op zoek is naar informatie over de fiscale gevolgen van de afkoop van een lijfrentepremie zal niet *alle* fiscale facetten van lijfrentepremies nodig hebben om duidelijkheid te krijgen over zijn rechtspositie, maar wel de relevante aspecten bij afkoop. De Belastingdienst zal met diversiteit in situaties rekening moeten houden. De lastigheid is uiteraard dat (on)juistheid en (on)volledigheid kunnen samengaan (paragraaf 1.7.7, 2.6.1). Die begrippen worden in de literatuur en rechtspraak dan ook niet strikt gescheiden gebruikt. Als ik hierna spreek over *volledig(heid)* bedoel

⁴⁴⁸ Van de Sande 2019, p. 93. Zie ook p. 87-88, 322.

⁴⁴⁹ Vgl. commentaar Van Arnhem in *NTFR* 2017/1222: 'De informatie op de website van de Belastingdienst is in dat opzicht niet volledig en dat hoeft ook niet. De website is bedoeld om algemene informatie te verstrekken, waarbij niet op iedere uitzondering kan worden ingegaan. (...) Die informatie kan immers, ook als deze niet onjuist is, onvolledig zijn en daardoor niet alle mogelijke situaties bestrijken.' Bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, nr. BRE - 17, 7318, V-N 2020/15.17, r.o. 2.10 waarin de Rechtbank overweegt dat bij voorlichting generalisaties 'onvermijdelijk' zijn. Zie ook Van de Sande 2014, p. 187-197; Van de Sande 2019, par. 1.5.

ik daarmee dat de informatie zodanig compleet moet zijn dat het voldoende relevante informatie geeft om het doel van die voorlichting te kunnen bereiken.

Het vereiste van 'goede informatieverstrekking' uit de behoorlijkheidsnormen van de Ombudsman houdt in dat de overheid ervoor zorgt 'dat de burger de juiste informatie krijgt en dat deze informatie klopt en volledig en duidelijk is'.⁴⁵⁰ Uitspraken van de Ombudsman illustreren wat die norm in concrete gevallen inhoudt. Volgens de Ombudsman zal informatieverstrekking in voorlichting niet zozeer een uitputtend overzicht moeten geven, maar dient het wel de elementen te bevatten die essentieel zijn. Ook dient (digitale) informatie juist te zijn.

Voorbeelden

Reeds in een rapport uit 1989 besliste de Ombudsman dat het aspect van volledigheid en juistheid inhoudt dat een voorlichtingsbrochure (de inhoud van) bepalingen van essentieel belang behoorde te bevatten.⁴⁵¹ Belangrijke, essentiële informatie mag dus niet ontbreken. Tegelijkertijd heeft de Ombudsman oog voor beperkingen die – naar zijn aard – aan voorlichtingsmateriaal zijn verbonden. Zo besliste de Ombudsman in zijn Jaarverslag uit 1994 naar aanleiding van een brochure van de Belastingdienst dat het verstrekken van specifiek gerichte informatie door middel van brochures zijn beperkingen kent.⁴⁵² In een rapport uit 2015 over informatie op de website van de RVO over voordelen van elektrisch rijden oordeelde de Ombudsman dat van een overheidsinstantie niet hoeft te worden verlangd 'dat de informatie die hij via zijn website geeft uitputtend is. Volstaan kan worden met een korte zakelijke weergave, mits duidelijk is waar die informatie op is gebaseerd'.⁴⁵³ In een rapport uit 2013 oordeelde de Ombudsman over de juistheid van informatie op de website van de RDW.⁴⁵⁴ In dit rapport overweegt de Ombudsman onder andere 'dat de overheid in steeds grotere mate gebruik maakt van informatieverstrekking via het internet. Van burgers wordt verwacht dat zij zich via het internet laten informeren over hun rechten en plichten. De Nationale ombudsman vindt daarom dat een burger er op moet kunnen vertrouwen dat de informatieverstrekking door de overheid via internet correct is. Zoals voor de burger geldt "een ieder wordt geacht de wet te kennen" geldt dit te meer voor de overheid die informatie over de wet verstrekt'.⁴⁵⁵ Onlangs oordeelde de Ombudsman dat als informatie achteraf niet juist blijkt, de overheid het daar niet zomaar bij mag laten.⁴⁵⁶

450 Zie de Behoorlijkheidswijzer van de Nationale ombudsman 2019, p. 3 bij het vereiste van 'Goede informatieverstrekking'. De behoorlijkheidsnorm van 'goede organisatie' houdt onder andere in dat de overheid secuur werkt, slordigheden vermijdt en fouten zo snel mogelijk herstelt. Zie Nationale ombudsman, Rapportbrief van 31 oktober 2017, nr. 201633321, over een onjuistheid in het aangifteprogramma inkomstenbelasting van de Belastingdienst.

451 Nationale ombudsman, rapport 5 december 1989, nr. 89/R914, AB 1990/592. Zie ook Nationale ombudsman, rapport 14 september 1995, 95/378, V-N 1995/3615, 21.

452 Nationale ombudsman, rapport 1994/620.

453 Nationale ombudsman 8 september 2015, nr. 2015/132, AB 2016/28, m.nt. Stolk.

454 Nationale ombudsman, rapport 17 december 2013, Rapport 2013/193.

455 Nationale ombudsman 17 december 2013, Rapport 2013/193, p. 4. Vgl. conclusie Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.18, die in het kader van bevoegdheidsvraagstukken in het algemene bestuursrecht opmerkt dat een justitiabele van 'zijn overheid mag verwachten dat die haar eigen regels kent en naleeft.'

456 Zie Nationale ombudsman in zijn brief 2021/098 van 24 juni 2021 met update van 29 september 2021, waarin een substantieel financieel gebaar nodig was.

De Belastingdienst en de staatssecretaris van Financiën beschouwen juistheid en volledigheid van verstrekte informatie (ook) als uitgangspunt.⁴⁵⁷ In het communicatiebeleid van de Belastingdienst is een en ander geconcretiseerd (paragraaf 3.3.2).

Fiscale rechtspraak en literatuur

In de fiscale jurisprudentie komt doorgaans niet in positief geformuleerde bewoordingen een norm van juistheid van informatie aan de orde.⁴⁵⁸ Juiste informatie geldt echter wel degelijk als uitgangspunt, want in voorkomende gevallen oordeelt de belastingrechter dat voorlichting een *onjuistheid* bevat. In de rechtspraak speelt met name het zorgvuldigheidsbeginsel een rol (paragraaf 2.3.2.6). Een goed voorbeeld biedt het arrest *BNB* 2010/314, waarin de Hoge Raad oordeelt dat belanghebbende uitsluitend als gevolg van *onjuiste* voorlichting door de Belastingdienst ten onrechte een voorlopige teruggaaf heeft aangevraagd en gekregen. De Hoge Raad acht de Belastingdienst niet gebonden aan de onjuiste voorlichting, maar acht het zorgvuldigheidsbeginsel wel geschonden en daardoor mag de Belastingdienst geen heffingsrente in rekening brengen.⁴⁵⁹

De fiscale rechtspraak biedt ook voorbeelden waarin de belastingrechter andere gevolgen verbindt aan onjuistheden in voorlichting, zoals vergoeding van griffierechten,⁴⁶⁰ proceskosten,⁴⁶¹ tegemoetkoming in de procedurele sfeer⁴⁶² of ten aanzien van een bestuurlijke boete (paragraaf 4.3.7.3).

457 Vgl. de brief van de staatssecretaris van Financiën Wiebes van 1 juli 2014, kenmerk AFP/2014/590, *NTFR* 2014/1764, p. 6-7, waarin de staatssecretaris aangeeft dat hij van mening is dat informatie van de Belastingdienst betrouwbaar en volledig moet zijn, ook de website; Kamervragen met antwoorden over de aftrekbaarheid van trapliften als specifieke zorgkosten 2014, kenmerk ah-tk-20132014-1796 ISSN 0921 - 7398, Aangangsel van de Handelingen 1796, nr. 2, p. 1-3; Brief van de staatssecretaris van Financiën 24 april 2014, reactie Kamervragen 2014Z05986, *DGB*/2014/2176 U.

458 Een voorbeeld waarin een positief geformuleerde norm aan bod komt biedt Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2001, nr. 98/3322, *V-N* 2002/10.1.17, waarin het Hof overweegt dat van een bestuursorgaan verlangd mag worden dat het zorg draagt voor 'een adequate en actieve informatievoorziening' aan burgers.

459 Zie de commentaren van Van der Vegt in *NTFR* 2010/2301, de redactie in *V-N* 2010/50.9 en Thomas in *FED* 2010/113. Zie ook *BNB* 2010/315, r.o. 3.5.2; Hof Arnhem van 18 januari 2005, nr. 02/4102, *V-N* 2005/35.1, r.o. 13 (heffingsrente achterwege vanwege een ommissie in de aangiftekassette); Rechtbank 's-Gravenhage 29 sept 2009, nr. AWB 08/7441, *V-N* 2010/16.3 (onzorgvuldige invulinstructie leidt tot strijd met in rekening gebrachte heffingsrente).

460 Zie HR 26 juni 1985, nr. 22 712, *BNB* 1985/220 (onjuiste mededeling op aangiftebiljet) en het commentaar bij deze zaak in *FED* 1985/576 en *V-N* 1985/1803, 3; Hof Den Bosch 12 januari 2010, nr. 08/00516, *V-N* 2010/30.1.4, r.o. 4.9; Hof Amsterdam 15 april 2003, nr. 02/05486 PV, *NTFR* 2003/1050, r.o. 6; Hof Den Bosch 23 oktober 2009, nr. 08/00516, *NTFR* 2010/1385.

461 Zie Hof Arnhem 30 maart 2006, nr. 03-02435, *FutD* 2006-0844, r.o. 13.

462 Bijv. verschoonbaarheid van termijnoverschrijding in Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2021, nr. AWB - 20 _ 5307, *V-N* 2021/55.27.12, r.o. 4.2. Er was geen verschoonbare termijnoverschrijding in Hof Arnhem-Leeuwarden 29 augustus 2018, nr. 17/00694, *V-N* 2018/59.20.8; Hof Arnhem-Leeuwarden 24 maart 2015, nr. 14/00425, *V-N* 2015/32.22.1.

Echter, het uitgangspunt van juistheid van voorlichting betekent *niet* dat de belastingrechter steeds consequenties verbindt aan *onjuistheid*, zo laat de rechtspraak zien.⁴⁶³ Integendeel. Ten eerste valt op dat ook in gevallen waarbij de belastingrechter expliciet oordeelt dat voorlichting onjuist en/of onvolledig is, dat volgens de belastingrechter nog niet betekent dat de Belastingdienst aan zijn informatie is gebonden (hoofdstuk 4).⁴⁶⁴ Ten tweede valt op dat de belastingrechter aan tekortschietende informatie ook niet steeds *andere* gevolgen verbindt, bijvoorbeeld ten aanzien van de in rekening gebrachte rente of een proceskostenvergoeding.⁴⁶⁵

Het bovenstaande roept de vraag op of de kwaliteit (juistheid) van voorlichting wel voldoende en effectief door de belastingrechter kan worden getoetst. De kwaliteitseis van voorlichting brengt mee dat aan onjuistheid of onvolledigheid niet zomaar voorbij mag worden gegaan. De belastingrechter zou daaraan consequenties moeten verbinden.

In de fiscale literatuur wordt veelal als vanzelfsprekend beschouwd dat de Belastingdienst burgers in zijn voorlichting behoort te voorzien van *juiste* informatie.⁴⁶⁶ Sommige auteurs leggen daarbij een relatie met de impact van belastingheffing op burgers en de complexiteit van fiscale wet- en regelgeving, waardoor een goede kwaliteit van de informatie van (extra) groot belang is.⁴⁶⁷ Juistheid wordt ook wel in verband gebracht met *betrouwbaarheid* van de informatie.⁴⁶⁸ In de literatuur wordt bij voorlichting bovendien ook gewezen op de van de Belastingdienst te verwachten *zorgvuldigheid*.⁴⁶⁹ Dit veronderstelt (in ieder geval) dat

463 De voorlichtingsjurisprudentie laat zien dat de belastingrechter geen feilloze uitvoering van de voorlichtingstaak verlangt (zie bijv. HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311; *BNB* 1988/148; HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148 en recenter HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76). Hof Amsterdam 21 mei 1999, nr. 97/21509 oordeelt dat de voorlichtingsplicht van de overheid niet zo ver gaat dat onvoldoende of ontbreken van voorlichting leidt tot vermindering van aanslagen. In Hof Amsterdam 23 mei 2019, nr. 18/00382, *V-N* 2019/37.30.5, r.o. 5.2-5.3 was sprake van een fout in het aangifteprogramma, maar het Hof zag geen schending van het vertrouwensbeginsel noch het zorgvuldigheidsbeginsel.

464 Zie bijv. expliciet in Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 1500067, *V-N* 2015/64.15.10; Hof 's-Hertogenbosch 9 september 2011, nr. 10/00457, *V-N* 2012/8.11, r.o. 4.7; Rechtbank Den Haag 8 april 2016, nr. 15_7509 SCHENK, *V-N* 2016/32.19, r.o. 13.

465 Bijv. heffingsrentebeschikking bleef in stand in Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 1500067, *V-N* 2015/64.15.10; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 december 2018, nr. 17/1660, *V-N* 2019/26.19; Hof Leeuwarden 7 februari 2012, nr. BK 10/00338, *V-N* 2012/21.28.1. Zie ook Hof Amsterdam 30 mei 2008, nr. 07/00495, *NTFR* 2008/1732 (onjuiste tarieventabel successierecht bij aangiftebiljet).

466 Vgl. Happé 1996, p. 164 die erop wijst dat de voorlichting van de Belastingdienst burgers het gevoel zal geven dat zij op adequate wijze hun fiscale verplichtingen nakomen wanneer zij zich laten leiden door die voorlichting; Scholten 1971 noemt dat goede voorlichting zowel de overheid als burgers dient; Boer 2013, p. 61; Damen 2018, p. 95 (vuistregels); Nicolai 1990, p. 415; Van de Sande 2019, p. 88, 93 over kwaliteitseisen van juiste, volledige en actuele informatie.

467 Vgl. Feteris 2007, par. III.2.4; Mertens 2008.

468 Bijv. Boer 2013, p. 61.

469 Vgl. Den Boer in *BNB* 1988/148 merkt op dat aan toelichtingen bij het aangiftebiljet bepaalde eisen van zorgvuldigheid mogen worden gesteld. In het kader van de BelastingTelefoon zie Lalji 1992, par. 4 en par. 5. Over de Website vgl. de conclusie van A-G Van Hilten van 18 juni 2013, nr. 12/01314, *V-N* 2013/55.16, punt 7.4, die meent dat de Belastingdienst 'uitermate bedachtzaam dient te zijn op de informatie die hij op zijn website plaatst'.

de informatie geen onjuistheden hoort te bevatten. Toch gaat men in de literatuur niet zo ver dat aan *onjuiste* informatie steeds consequenties worden verbonden.⁴⁷⁰

Dilemma: hoe (on)volledig om (on)juist te zijn?

Goede voorlichting zal geen kopie van de wettekst zijn.⁴⁷¹ Voorlichting dient een ander doel dan een wettekst en zal daarom vaak minder en anders gepresenteerde informatie bevatten (zie paragraaf 5.3.3). Het dilemma is uiteraard dat onjuistheid in voorlichting kan worden veroorzaakt door onvolledigheid, terwijl voorlichting juist vaak *ten opzichte van de wet* onvolledig zal zijn.

In de fiscale rechtspraak wijst de belastingrechter er in voorkomende gevallen op dat voorlichting naar zijn aard geen volledige weergave biedt van fiscale wet- en regelgeving.⁴⁷² De belastingrechter verwacht van voorlichting geen uitputtende weergave, onder andere omdat bij voorlichting bepaalde generalisaties 'onvermijdelijk' zijn.⁴⁷³ A-G IJzerman wees er in zijn conclusie bij *BNB* 2010/314 op dat voorlichtingsmateriaal 'om als zodanig te kunnen functioneren veelal onvolledig moet blijven ten opzichte van de wet. Onvolledigheid ten opzichte van de wet bergt fouten in zich. Dat geldt ook voor voorlichting die te kort door de bocht is ten opzichte van de wet.'⁴⁷⁴ In voorkomende gevallen acht de belastingrechter voorlichting niet zozeer onjuist, maar wel onvolledig.⁴⁷⁵ Het gegeven dat uit onderzoeken van de Consumentenbond blijkt dat vaak foute antwoorden worden gegeven aan de BelastingTelefoon, zegt volgens de belastingrechter niet altijd iets over eventueel aan een concrete belastingplichtige verstrekte informatie.⁴⁷⁶

Ook in de literatuur wijzen auteurs erop dat voorlichting van de Belastingdienst niet een compleet overzicht van het recht kan (of hoeft te) zijn. Zo maakt Happé duidelijk dat in voorlichting doorgaans niet 'allerlei specifieke, uitzonderlijke situaties' aan bod kunnen

470 Veelal wordt daarbij gewezen op de vaste jurisprudentielijn en het karakter van voorlichting waarbij onjuistheden en onvolledigheden kunnen voorkomen.

471 Vgl. Verheij 1997, p. 82; Vgl. Van de Sande 2014, p. 195, die opmerkt dat het inherent is aan goede voorlichting dat deze geen melding maakt van (te veel) uitzonderingen op en nuanceringen van de hoofdregel. Een en ander hangt volgens hem af van het belang van de niet-opgenomen informatie en het doel van de informatieverstreking.

472 Bijv. HR 13 maart 1974, nr. 17 249, *BNB* 1974/94 aangehaalde oordeel van het Hof, waarin wordt overwogen dat sprake was van HR van een '(...) als gevolg van het streven naar beknoptheid, onvolledige weergave van de wettelijke regeling (...)'.⁴⁷³

473 Bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, nr. BRE - 17, 7318, *V-N* 2020/15.17.

474 Conclusie A-G IJzerman 1 april 2010, nr. 08/03539, *NTFR* 2010/1106, r.o. 4.29. Zie ook Verheij 2018, par. 2.

475 Bijv. Hof 's-Gravenhage 8 oktober 1996, nr. 95/2428, *V-N* 1997/2797, r.o. 4, waarin het Hof overweegt dat in de toelichting weliswaar niet staat vermeld dat nog andere eisen worden gesteld ter zake van aftrekbaarheid van kosten, maar dit niet leidt tot een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel. Het Hof overweegt dat gegeven het algemene informatieve karakter en de noodzakelijkerwijs beperkte omvang ervan (wat resulteert in een in het onderhavige geval globaal juiste, maar niet geheel volledige weergave van de wettelijke regeling ter zake) van gerechtvaardigd vertrouwen hier geen sprake kan zijn. In Hof Den Haag 24 mei 2017, nr. BK-16/00303, *V-N* 2017/39.20 ontbrak een eis in de informatie (zie r.o. 13 van rechtbankuitspraak).

476 Zie Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2018, nr. 17/00139, *V-N* 2018/28.15.29, r.o. 4.4. Zie daarentegen Rechtbank Noord-Nederland 18 oktober 2016, nrs. LEE 15/2531 en LEE 15/3369, *V-N* 2017/2.16.14, r.o. 4.5.

komen.⁴⁷⁷ Scholten meent dat 'het onmogelijk is in een algemene informatie volledig recht te doen aan de 1001 individueel bepaalde bijzonderheden, die zich bij een rechtvaardige toepassing van algemene belastingregels kunnen voordoen'.⁴⁷⁸ Volgens hem dient de Belastingdienst burgers in voorlichting dan ook zo ruim, juist en volledig mogelijk te informeren – en in die formulering zit volgens Scholten 'toch ook wel enige beperking'. Volgens de redactie Vakstudie Nieuws moet informatie op de website van de Belastingdienst toegankelijk, kort en bondig zijn en kan het onmogelijk elke juridische nuance bevatten.⁴⁷⁹ Röben vindt dat voorlichting die bestemd is voor een breed publiek beperkt mag blijven 'tot grote lijnen'.⁴⁸⁰ Anderzijds mag die voorlichting volgens hem 'op belangrijke punten geen manco's vertonen.'

Het dilemma waar de voorlichter dus voor wordt gesteld is welke aspecten van een regeling in ieder geval moeten worden opgenomen in voorlichting. Oftewel, wat zijn essentiële elementen, welke elementen mogen niet achterwege blijven in de informatie om burgers een adequaat inzicht in hun fiscale rechtspositie te geven?⁴⁸¹ Dat zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld.

Uit de rechtspraak en literatuur ontstaat het volgende beeld. Voor juistheid is een ondergrens dat voorlichting niet onjuist is in termen van onwaarheden of fouten. De eigenschappen die aan de algemene aard van voorlichting zijn verbonden beperken weliswaar – zoals Van de Sande terecht betoogt⁴⁸² – de volledigheid van de informatie, maar doen geen afbreuk aan de van voorlichting te vereisen juistheid (paragraaf 2.6.3.2, 7.4.2.2). Voor volledigheid is een ondergrens dat voorlichting niet te weinig informatie mag bevatten om het doel van de voorlichting te bereiken (zowel voor de Belastingdienst als de burger). Voorlichting is geen kopie van de wet en in zoverre onvolledig ten opzichte van de wet, maar dient met het oog op doel van de voorlichting in ieder geval essentiële elementen van een regeling te bevatten.

Tot slot merk ik op dat het uitgangspunt van juistheid en volledigheid complicaties meebrengt. Ten eerste is dat het spanningsveld met begrijpelijkheid (paragraaf 2.5.2.3, 3.3, 6.4, 7.4). Ten tweede veronderstelt de norm van juistheid dat de aan voorlichting ten grondslag liggende belastingwet *zelf* juist en volledig is, terwijl dit niet altijd het geval is (paragraaf 2.2.2). Dat roept de vraag op hoe de Belastingdienst deugdelijke voorlichting

477 Happé 1996, p. 164.

478 Scholten 1971.

479 Commentaar redactie bij Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB - 18 _ 6250, V-N 2019/38.15: 'Het blijft dan ook verstandig om bij belangrijke fiscale vraagstukken niet alleen van die bron gebruik te maken.'

480 Röben 1992, par. 2.3.

481 Interessant aanknopingspunt biedt een bijdrage in de Amerikaanse wetenschappelijke fiscale literatuur van Monroe 2017. Zij betoogt dat *guidance* van de IRS kan worden ingezet als instrument voor vereenvoudiging van belastingwetgeving. Daarbij zet zij uiteen hoe regels in de wet kunnen worden beschouwd in termen van 'core' en 'surrounding details'. Voor zover hier relevant, is voor de kwaliteit van voorlichting van belang dat voorlichting de 'core' op eenvoudige en accurate wijze moet overbrengen, de essentiële elementen. Welke dat zijn, zal van geval tot geval moeten worden geanalyseerd door fiscale experts. Zie over Monroe's voorstel eerder in Cramwinckel 2020, par. 5.2.

482 Van de Sande 2019, p. 252.

kan geven in situaties waarin de daaraan ten grondslag liggende wet zelf te kort schiet en of de belastingrechter daarmee rekening houdt (paragraaf 4.6.2)

2.5.2.3 *Kwaliteitseis: begrijpelijkheid*

Voorlichting moet voor burgers *begrijpelijk* zijn, oftewel: duidelijk, toegankelijk en helder.⁴⁸³ Het toegankelijke karakter vormt een typisch kenmerk van voorlichting (zie paragraaf 2.5.1, 5.3). Begrijpelijkheid is echter geen absoluut begrip. Begrijpelijkheid is afhankelijk van de mate waarin de tekst aansluit bij de lezer.⁴⁸⁴

Begrijpelijkheid is een evidente kwaliteitsnorm, want als de burger de informatie niet snapt, kan de Belastingdienst – net zomin als de burger – zijn doel niet bereiken en is voorlichting niet effectief. De Belastingdienst besteedt dan ook veel aandacht aan onder andere taalgebruik, presentatie en structuur van informatie in zijn voorlichting ('duidelijke taal is normaal'⁴⁸⁵). Begrijpelijke informatie vormt een 'rode draad' in het communicatiebeleid (zie hoofdstuk 3). Overigens wordt in de Tweede Kamer geregeld aandacht gevraagd voor de begrijpelijkheid van informatie van de Belastingdienst.⁴⁸⁶

Wat kan precies onder 'begrijpelijkheid' worden verstaan? Algemene normen voor overheidsvoorlichting geven enig inzicht. Zo bevatten de Uitgangspunten Overheidscommunicatie het uitgangspunt: 'Toegankelijk, begrijpelijk en passend'.⁴⁸⁷ Dit houdt in dat communicatie 'technisch en inhoudelijk voldoende toegankelijk, begrijpelijk, tijdig en zo gericht mogelijk' is. De toonzetting moet aansluiten bij de beleevingswereld van burgers. Volgens de parlementaire toelichting op het voorlichtingsartikel in de Wob is van belang dat de burger in het achterhoofd wordt gehouden bij het opstellen van teksten en dat 'indeling, stijl, woordgebruik' van belang zijn.⁴⁸⁸

De behoorlijkheidsnorm 'Goede informatieverstrekking' van de Nationale Ombudsman houdt (ook) in dat informatie duidelijk en begrijpelijk dient te zijn. Reeds in de jaren 90 oordeelde de Ombudsman in diverse rapporten dat de Belastingdienst begrijpelijke

483 Schlössels 2013a, par. 2.5.2 beschouwt begrijpelijkheid en toegankelijkheid als eisen van 'goede voorlichting' (in het kader van voorlichting van Belastingdienst/Toeslagen).

484 Dat maakt begrijpelijkheid ook contextafhankelijk, bijv. relevant is het doel van voorlichting in een concreet geval, kenmerken van de 'ontvanger' van de informatie (bijv. geletterdheid, deskundigheid) en kenmerken van de tekst (woordgebruik, structuur en lengte, etc.). Zie vanuit de communicatiewetenschap in paragraaf 5.3.1.

485 Communicatierichtlijnen voor Belastingdienstteksten 2014.

486 Bijv. Beantwoording Kamervragen over de 19e Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst, brief van de staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2017, kenmerk 2017-0000109201, vraag 26; *Kamerstukken II* 2015/2016, 34 196, nr. 28, p. 26.

487 Uitgangspunt 9, Uitgangspunten Overheidscommunicatie 2017, p. 12. Zie ook de toelichting bij Uitgangspunt 8.

488 Zie art. 8 lid 2 Wob en MvT Wob, *Kamerstukken II* 1986/1987, 19859, nr. 3, p. 30-31. Een en ander is niet geconcretiseerd.

taal dient te gebruiken.⁴⁸⁹ Van de Belastingdienst mag worden verwacht, zo besliste de Ombudsman in 1992, dat hij zorgvuldig formuleert en technisch complexe fiscale materie uitlegt in voor de burger begrijpelijke bewoordingen.⁴⁹⁰

Fiscale literatuur en rechtspraak

In de fiscale literatuur wordt van voorlichting van de Belastingdienst duidelijke, toegankelijke, begrijpelijke informatie verwacht. Zo betoogt Feteris in zijn algemeenheid dat van een overheid die 'behoorlijk' met haar burgers omgaat begrijpelijk taalgebruik mag worden verwacht.⁴⁹¹ 'Bij een technisch gecompliceerde materie als de belastingheffing', aldus Feteris, 'vergt een begrijpelijke formulering extra zorg. Onduidelijk taalgebruik kan daarbij ook juridische gevolgen hebben.' Specifiek ten aanzien van voorlichting wijst Happé op het taalgebruik: in voorlichting dient vaak 'om de betekenis van allerlei wettelijke bepalingen te verduidelijken voor niet juridisch geschoolden, het taalgebruik minder juridisch van aard' te zijn.⁴⁹² Ook Hofstra adresseert het belang van begrijpelijke toelichtingen en eenvoudige formuleren.⁴⁹³

Hoe gaat de belastingrechter om met begrijpelijkheid van voorlichting? De belastingrechter onderkent de voor voorlichting nodige toegankelijkheid, begrijpelijkheid en overzichtelijkheid van de informatie.⁴⁹⁴ Dat betekent overigens niet dat als de Belastingdienst onduidelijke informatie geeft of informatie die de burger anders begrijpt dan de Belastingdienst had

489 Bijv. Rapport 25 april 1995, nr. 95/155, V-N 1995/1787, 33, waarin de Ombudsman oordeelt dat begrippen niet verwarrend of onduidelijk moeten zijn, zoals het begrip 'maand', dat volgens de ombudsman beter kan worden gespecificeerd tot 'kalendermaand'; Nationale ombudsman Rapport van 7 mei 1992, nr. 92/250, V-N 1992/2511.21, waarbij in de toelichting bij het aangiftebiljet motorrijtuigenbelasting wordt gesproken van belastingplicht bij 'aanschaf' van een auto, dat volgens de ombudsman ruimer is dan 'koop'; de Ombudsman wijst op het belang van correcte en begrijpelijke informatie. In het Rapport 93/886, oordeelt de ombudsman dat de eis van goede informatieverstrekking niet zo ver gaat dat de Belastingdienst aan een belastingplichtige die de Nederlandse taal niet machtig is altijd een schriftelijke en op zijn geval toegesneden toelichting te geven in een taal die hij wél machtig is.

490 Nationale ombudsman, rapport van 7 mei 1992, V-N 1992/2511.21: 'Uit een oogpunt van correcte informatieverstrekking aan burgers mag van de overheid worden verwacht dat over (ingewikkelde) regelgeving goed begrijpbare informatie wordt verstrekt. Dit kan bijvoorbeeld in de vorm van duidelijke formuleren, en gemakkelijk leesbare folders en brochures.' Zie ook Rapport Nationale ombudsman van 23 mei 1997, V-N 1997, 2263.4, par. 3.1.

491 Feteris 2007, p. 68-69 ('Onbegrijpelijke communicatie is geen communicatie.').

492 Happé 1996, p. 164. Vgl. de redactie in V-N 2017/25.17 die er in het kader van informatie op de Website opmerkt dat die informatie 'duidelijk en overzichtelijk moet' zijn en dat de burger op 'begrijpelijke wijze' wil worden voorgelicht. Zij wijzen ook op de risico's die zich kunnen voordoen bij het vereenvoudigd parafraseren van wetteksten.

493 Hofstra 1992, par. 12.2, p. 185.

494 Bijv. HR 24 september 2010, nr. 08/03539, BNB 2010/314, en r.o. 4.4 van hofuitspraak: 'Het Hof erkent het belang van handzame en in begrijpelijke taal opgestelde formulieren voor de burger en is van oordeel dat daarmee ook het belang van de overheid wordt gediend.'; zie ook conclusie A-G IJzerman bij BNB 2010/314, punt 4.29: '(...) de maatschappelijke wenselijkheid van begrijpelijke publieksinformatie.'

bedoeld, de belastingrechter daaraan steeds consequenties zal verbinden.⁴⁹⁵ Dat is opmerkelijk, omdat bij (vastgestelde) onduidelijkheid de kwaliteitseis van begrijpelijkheid wordt geschonden.

Uit de rechtspraak en literatuur rijst het volgende beeld. Voorlichting dient begrijpelijk te zijn en daarbij gaat het onder andere om *woordgebruik* (geen juridische terminologie maar alledaags(er) woordgebruik), *structuur* (overzichtelijk, toegankelijk) en *hoeveelheid* (informatie is veelal beknopter dan de wet zelf), uitgaande van het perspectief van burgers.

Tot slot doen zich ook bij de eis van begrijpelijkheid complicaties voor, zoals de spanning met juridische juistheid (paragraaf 2.5.2.4), de contextafhankelijkheid en het gegeven dat de Belastingdienst te maken heeft met een veelheid aan burgers die verschillen in termen van kennis, vaardigheden en (informatie)behoeften.⁴⁹⁶ Bovendien veronderstelt de eis van begrijpelijkheid dat belastingwetgeving zelf duidelijk is, althans op heldere wijze kan worden weergegeven in de taal van de burger. Gezien de complexiteit van belastingwetgeving is de vraag hoe de Belastingdienst begrijpelijke voorlichting kan geven over wettelijke regelingen wanneer die zelf onduidelijkheden bevatten (paragraaf 4.6.2).

2.5.2.4 *Spanningsveld juridische juistheid en begrijpelijkheid*

Volgens de Communicatierichtlijnen voor Belastingdienstteksten moet sprake zijn van een balans tussen de eisen van juridische juistheid en begrijpelijkheid.

‘zorg voor een goede balans tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid

We willen teksten die fiscaal juist zijn én in duidelijke taal geformuleerd. Het één hoeft niet ten koste te gaan van het ander.’⁴⁹⁷

Echter, in de context van het (vaak) complexe belastingrecht zijn juistheid en begrijpelijkheid geen gemakkelijk verenigbare kwaliteiten. De eis van juridische juistheid brengt mee dat de weergave zo dicht mogelijk bij de wettekst moet blijven, terwijl de eis van begrijpelijkheid meebrengt dat bij het overbrengen van de boodschap juist het gezichtspunt van burgers

⁴⁹⁵ In bijv. Hof 's-Hertogenbosch 3 maart 2017, nr. 16/00249, V-N 2017/25.17, r.o. 4.6 was sprake van onduidelijke voorlichting (want voor meerderlei uitleg vatbare bewoordingen) op de website van de Belastingdienst, die volgens het Hof voor rekening van de Belastingdienst blijft (zie r.o. 4.9). In HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, BNB 2021/76 acht het hof weliswaar de informatie op de Website multi-interpretabel en laat die onduidelijkheid voor rekening van de Belastingdienst (r.o. 5.15), maar de Hoge Raad volgt dat oordeel niet. In r.o. 6.4 van de Hofuitspraak in HR 18 juni 2004, nr. 38 747, BNB 2004/315, oordeelt het hof dat, hoewel ‘aan belanghebbende kan worden nagegeven dat de Toelichting op dit punt uitgesproken onduidelijk is en niet in de weg staat aan zijn interpretatie’, het beroep op het vertrouwensbeginsel niet slaagt.

⁴⁹⁶ Zie Van Hout 2018a, par. 1 over (on)geletterdheid van belastingplichtigen.

⁴⁹⁷ Communicatierichtlijnen voor Belastingdienstteksten 2014, p. 4.

(en niet van de wet) als vertrekpunt wordt genomen. Het is, in de woorden van Boer, 'een lastige evenwichtsoefening waarbij de jurist en taalkundige tegelijkertijd op de balk staan'.⁴⁹⁸

Verheij maakt inzichtelijk *waarom* voorlichting in algemene zin op gespannen voet staat met de onderliggende wettekst.

'Een van de redenen waarom wetten – zelfs goed geschreven wetten – voor veel burgers moeilijk leesbaar zijn, is dat de taal van de wet veel nauwkeuriger moet zijn dan in het dagelijks spraakgebruik nodig en gebruikelijk is. Dat werkt ook omgekeerd. Als je de essentie van een wet of andere regeling wil neerleggen in een voor gewone burgers leesbare tekst, is het bijna onvermijdelijk dat je enkele onnauwkeurigheden en onvolledigheden voor lief moet nemen. Want als de brochure of de website even precies moet zijn als de wet, worden zij even onleesbaar als de wet. Dat komt omdat je dan in wezen probeert iets eenvoudig te maken dat meestal niet eenvoudig is.'⁴⁹⁹

Voorlichting is dus een begrijpelijke vertaling van iets dat naar zijn aard vaak niet zo eenvoudig is – en dat geldt eens te meer in fiscale context. Dat maakt dat de spanning tussen wettekst en voorlichtingstekst nooit helemaal kan worden weggenomen.⁵⁰⁰

Het concept 'simplicity'⁵⁰¹ in voorlichting over belastingwetgeving

In de fiscale literatuur wordt het spanningsveld tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid in voorlichting weliswaar regelmatig benoemd, maar er bestaat nauwelijks theorievorming op dit punt. Interessant is dat de Amerikaanse hoogleraren Blank en Osofsky het spanningsveld in voorlichting over het belastingrecht hebben geconceptualiseerd met de introductie van het begrip 'simplicity'.⁵⁰² *Simplicity* – een samentrekking tussen *simplicity* en *complexity* – speelt in gevallen waarin de fiscus⁵⁰³ een toegankelijke weergave van belastingwetgeving geeft, terwijl de complexiteit uit de onderliggende

498 Boer 2013, p. 61. Volgens het rapport *Handelingsperspectieven voor de fundamentele transformatie van de Belastingdienst 2020*, p. 13 is een knelpunt in de dienstverlening van de Belastingdienst dat 'de kwaliteit van de beantwoording via contactkanalen niet altijd op niveau en/of consistent en is geschreven informatie niet altijd begrijpelijk, bijvoorbeeld doordat in het taalgebruik de juridische juistheid en de begrijpelijkheid niet in balans zijn'.

499 Verheij 2018, par. 2; Verheij 1997, p. 82.

500 Verheij 2018, par. 2. Vgl. redactie in V-N 2017/25.17 in het kader van de Website: 'Informatievoorziening via internet wordt steeds belangrijker. Die informatie moet duidelijk en overzichtelijk zijn. Bij het vereenvoudigd parafraseren van wettelijke bepalingen kan soms de juridische nuance verloren gaan. Om elk risico op een geslaagd beroep op gewekt vertrouwen te voorkomen, zou de letterlijke wettekst moeten worden vermeld. De burger wil echter op een begrijpelijke wijze worden voorgelicht. Voor het raadplegen van wetteksten zijn andere bronnen beschikbaar.'

501 Het deel over 'simplicity' is grotendeels ontleend aan Cramwinckel 2020, par. 3.

502 Blank & Osofsky 2017. Zie ook Blank & Osofsky 2020; Zelenak 2017, p. 2011. Blank en Osofsky's 2017 gaat over simplicity in 'IRS publications', die zijn gericht aan het publiek en waarin de IRS vanuit zijn dienstverlenende houding informatie verschaft om belastingplichtigen te helpen om hun fiscale verplichtingen te kennen en na te komen (p. 199). Kenmerkend voor deze communicatie is volgens hen dat de IRS toegankelijke taal ('plain language') gebruikt om vaak complexe belastingwetgeving om te zetten ('to transform') in ogenschijnlijk eenvoudige informatie (door hen aangeduid als 'IRS simplifications'). Gezien de parallellen met de voorlichting van de Belastingdienst aan burgers (zie paragraaf 2.5.1 en hoofdstuk 3) is hun analyse relevant voor en toepasbaar in de Nederlandse context.

503 Blank & Osofsky bespreken *simplicity* aan de hand van communicatie van de Amerikaanse belastingdienst (IRS). Waar ik hun ideeën bespreek, gebruik ik het algemene begrip 'fiscus'. Toegepast op de Nederlandse context gebruik ik 'Belastingdienst'.

wet naar de achtergrond verdwijnt.⁵⁰⁴ Anders dan bij *simplicity* (waarbij onderliggende belastingwetgeving wordt vereenvoudigd door wetswijzigingen), maakt *simplicity* niet het belastingstelsel *zelf* eenvoudiger.⁵⁰⁵ *Simplicity* leidt slechts tot *ogenschijnlijke* eenvoud ('schijneenvoud'). Dat is niet zozeer 'goed' of 'slecht' – het is simpelweg een eigenschap van een eenvoudige weergave van iets dat eigenlijk complex is. Dat neemt niet weg dat het wel normatieve implicaties heeft, en dus juridische aandacht verdient.

Voorbeeld

Illustratief voor *simplicity* in de uitvoering van belastingwetgeving is het antwoord van staatssecretaris van Financiën Wiebes op de vraag of de fiscaal gunstigste verdeling van de ouderenkorting in het aangifteprogramma voor betrokkenen duidelijk is. De staatssecretaris geeft aan dat een optimale verdeling van de gezamenlijke inkomensbestanddelen in de aangifte van veel verschillende factoren afhankelijk kan zijn. Hoewel het voor de individuele belastingplichtige wel eens moeilijk te doorgronden kan zijn waarom een bepaalde verdeling optimaal is, heeft de belastingplichtige volgens de staatssecretaris echter geen last van deze complexiteit, omdat hij aan de hand wordt genomen door de techniek van het aangifteprogramma.⁵⁰⁶ Met andere woorden, de belastingplichtige ziet een eenvoudige weergave, waarbij de complexiteit van de onderliggende fiscale regels verborgen blijft.

Simplicity kan zich op verschillende manieren voordoen.⁵⁰⁷ Zo kan – ten behoeve van begrijpelijkheid – een in de belastingwet neergelegde regel worden gepresenteerd als eenduidig en ondubbelzinnig, terwijl een wettelijk begrip interpretatiekwesties oproept⁵⁰⁸ of juridisch genuanceerd(er) ligt.⁵⁰⁹ Verder kan *simplicity* zich voordoen wanneer aan open normen invulling wordt gegeven,⁵¹⁰ fiscaaltechnische begrippen worden vervangen door alledaagse(re) bewoordingen⁵¹¹ of voorbeelden worden gegeven ter concretisering van de

504 Blank & Osofsky 2017, p. 193: 'As we define it, *simplicity* occurs when the government presents clear and simple explanations of the law without highlighting its underlying complexity or reducing this complexity through formal legal changes.'

505 Blank & Osofsky 2017, p. 204.

506 *Kamerstukken II* 2015/2016, Aanhangsel handelingen, nr. 2709, kenmerk 2016Z09028, antwoord vraag 5.

507 Blank & Osofsky 2017, p. 207-228 onderscheiden drie categorieën, te weten: (1) 'presenting contested tax law as clear tax rules', (2) 'adding administrative gloss to the tax law', en (3) 'failing to fully explain the tax law'. Zie ook de voorbeelden in Cramwinckel 2020, par. 3.

508 Bijvoorbeeld het begrip 'aanhorigheden', zie Hof Arnhem-Leeuwarden 26 januari 2018, nrs. 16/01393 en 16/01394, V-N 2018/21.27.2.

509 Bijvoorbeeld wanneer sprake is van een nieuw feit in de zin van art. 16 lid 1 AWR, door de Belastingdienst op de website uitgelegd als 'een feit dat bij het vaststellen van de eerdere belastingaanslag nog niet bekend was' (zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/rechten_en_plichten_bij_de_belastingdienst/navorderingsaanslag_laastelijk_geraadpleegd 22 december 2020).

510 Bijv. art. 4 AWR bepaalt dat waar iemand woont, wordt beoordeeld 'naar de omstandigheden'. De Belastingdienst maakt dit concreet met omstandigheden die volgens de rechtspraak relevant zijn voor de beoordeling van de fiscale woonplaats (zie www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/common_reporting_standard/regels_geraadpleegd op 17 december 2019).

511 Een voorbeeld biedt het gebruik van de term 'hypotheekrenteaf trek' in informatie op de Website over de aftrekbare kosten bij een eigen woning, terwijl dit begrip zelf niet in de wet IB 2001 is opgenomen (<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/inkomstenbelasting/aftrekposten/hypotheekrenteaf trek/en> <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/koopwoning/content/hypotheekrente-af trekken> (laastelijk geraadpleegd 8 december 2020).

regel.⁵¹² Bovendien is sprake van simplicity indien de begrijpelijke uitleg niet volledig is ten opzichte van de onderliggende wet, terwijl de (mate van) onvolledigheid niet zichtbaar is.⁵¹³

De 'trade-off' tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid

Simplicity is op zichzelf een neutraal concept.⁵¹⁴ Het is eenvoudigweg het resultaat van de afweging (*trade-off*) van de eisen van juridische juistheid en begrijpelijkheid.

'Fundamentally, *simplicity* poses a *trade-off* between representing the tax law accurately and presenting it in accessible and understandable terms.'⁵¹⁵

Simplicity legt dus een inherente eigenschap van voorlichting bloot: voorlichting bevat een compromis tussen de eisen van een accurate weergave van de belastingwet en een begrijpelijke en toegankelijke weergave van de belastingwet.⁵¹⁶ De *trade-off* veronderstelt een zekere uitruil, aangezien beide eisen niet tegelijkertijd voor 100% kunnen worden verwezenlijkt. Daarbij zal het compromis groter zijn naarmate de onderliggende wettekst complexer (omvangrijker, gedetailleerder, ingewikkelder, etc.) is en/of naarmate de begrijpelijkheid van de voorlichting zelf groter moet zijn.⁵¹⁷ Bij voorlichting wordt, gezien *vanuit de wet*, dus onvermijdelijk iets ingeleverd (juridische juistheid).⁵¹⁸ Echter, gezien *vanuit de uitvoering* en de *burger*, ook iets wordt gewonnen (begripelijkheid).⁵¹⁹ Juist de 'winst' mag in het belastingrecht niet uit het oog worden verloren: voorlichting dient immers een rechtsstatelijke functie (zie paragraaf 2.3).

Hoe ziet de *trade-off* eruit? De mate van simplicity is afhankelijk van de wijze waarop beide eisen worden toegepast in de afweging, aldus Blank en Osofsky:

'Greater simplicity results in a less complex presentation of the law. This makes the law more understandable (and therefore more administrable), but at the cost of a less accurate reflection of the underlying law.'⁵²⁰

Wanneer de nadruk dus wordt gelegd op de juridische juistheid, neemt *simplicity* af. Complexiteit neemt dan toe ten opzichte van eenvoud. Wanneer de nadruk op begrijpelijkheid wordt gelegd, neemt *simplicity* toe. Complexiteit neemt dan af ten opzichte van eenvoud.

512 Bijv. met voorbeelden van meer dan normaal vermogensbeheer in www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/werk_en_inkomen/werken/niet_in_loondienst_werken/vermogensbeheer_waarvoor_u_meer_werkzaamheden_uitvoert_dan_normaal,geraadpleegd op 19 december 2019).

513 Zie voorbeelden uit de fiscale rechtspraak in paragraaf 2.6.1.

514 Vgl. Blank & Osofsky 2017, p. 234, 251; Monroe 2017, p. 121-122.

515 Blank & Osofsky 2017, p. 250. Zie ook p. 194, 234, 251.

516 Blank & Osofsky 2017, p. 194, 234, 250-251. Zie ook p. 234: 'Fundamentally, unearthing the concept of simplicity lays bare a trade-off between understandability and accurate representation of the law.'

517 Vgl. Scheltema 1997, p. 7; Verheij 2018, par. 2 betoogt dat het risico van discrepanties tussen wet en voorlichtingsmateriaal groter zal worden naarmate het voorlichtingsmateriaal eenvoudiger wordt gemaakt.

518 Volgens Witteveen 2010, p. 318 is er bij vertalingen 'altijd verlies en soms ook winst aan betekenis als woorden, zinnen of teksten van de ene taal naar de andere taal worden 'overgebracht'. Het verlies aan betekenis is geprononceerder dan de winst.'

519 Vgl. Boer 2013, p. 61.

520 Blank & Osofsky 2017, p. 250.

Vervolgens rijst de vraag: welke weging van juridische juistheid en begrijpelijkheid is 'goed'? Daarop bestaat geen algemeen geldend antwoord.⁵²¹ In hoeverre een hoger of lager niveau van *simplicity* wenselijk is, hangt ervan af (1) hoe de eis van juridische juistheid wordt gewaardeerd ten opzichte van de eis van begrijpelijkheid; en (2) in hoeverre het huidige niveau van *simplicity* te hoog of te laag is, gegeven die waardering van de verhouding tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid. Het optimum moet van geval tot geval worden bepaald.⁵²²

Voorbeeld

Stel, de Belastingdienst geeft voorlichting over renteaftrek op de financiering van een eigen woning (art. 3.111 en 3.120 Wet IB 2001), een regeling die als complex wordt beschouwd.⁵²³ In het ene uiterste van het spectrum wordt een zeer hoge waardering aan juridische juistheid gegeven. In dat geval zou de Belastingdienst eenvoudigweg de wettekst van de eigenwoningregeling kunnen 'kopiëren en plakken' op zijn website. De informatie is dan weliswaar juridisch accuraat, maar zal voor de burger nauwelijks begrijpelijk zijn. Alleen al de definitie van het begrip 'eigen woning' in art. 3.110 Wet IB 2001 (tekst 1 jan 2021) telt ruim 920 woorden – en dan is nog niets gezegd over de vele wetsartikelen (etc.) ten aanzien van aftrekbaarheid van kosten.⁵²⁴ Met enkel de wettekst zal het voor veel burgers dan ook onmogelijk zijn om te bepalen of aanspraak geldt op hypotheekrenteaftrek. In het andere uiterste wordt een zeer hoge waarde toegekend aan de eis van begrijpelijkheid. Dan zou de Belastingdienst eenvoudigweg kunnen vermelden: *hypotheekrente is aftrekbaar*. Dergelijke informatie is weliswaar duidelijk, maar juridisch inaccuraat (onder welke omstandigheden is sprake van kwalificerende kosten? Welke voorwaarden gelden er voor aftrekbaarheid?). Ook hiermee zullen burgers niet adequaat zijn geholpen.

Het bovenstaande voorbeeld illustreert dat de Belastingdienst bij het omzetten van een dergelijk complexe regeling voor een serieuze uitdaging staat. De wettekst is complex, omvangrijk en technisch, maar voorlichting moet dat juist *niet* zijn. De Belastingdienst moet dus selecteren, bewerken, thematiseren en presenteren op een voor voorlichting adequate wijze ('vertalen'). Daarbij moeten allerlei afwegingen en keuzes worden gemaakt, zoals ten aanzien van de relevantie van bepaalde facetten en de te hanteren begrippen (paragraaf 3.3, 5.3.4, 4.6.2, 6.3.2).

Normatieve aspecten aan de 'trade-off' tussen juistheid en begrijpelijkheid

Dat in voorlichting een evenwicht moet worden gevonden tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid, is weliswaar een neutrale eigenschap van voorlichting, maar wel één met normatieve implicaties. De vertaalslag die de Belastingdienst maakt in voorlichting heeft evident voordelen, zowel voor de Belastingdienst als burgers, maar heeft ook een keerzijde. Blank en Osofsky hebben diverse voordelen ('benefits') en nadelen ('drawbacks'), van *simplicity* in kaart gebracht, die zich hieronder laten samenvatten.⁵²⁵

521 Blank & Osofsky 2017, p. 250; Monroe 2017, p. 124.

522 Blank & Osofsky 2017, p. 250-251; Monroe 2017, p. 124.

523 Bijv. Van Huijgevoort 2020 bespreekt diverse 'nauwelijks leesbare bepalingen' uit de eigenwoningregeling.

524 Zie voorbeelden van door de Belastingdienst gemaakte vertalingen in Cramwinckel 2020, par. 2.4 en Cramwinckel 2014a.

525 Blank & Osofsky 2017, p. 234-237 ('benefits') en p. 237-245 ('threats'). Zie ook Cramwinckel 2020, par. 3.

Voordelen	Nadelen
<i>Toegankelijkheid</i> : een begrijpelijke vertaling maakt het belastingrecht via een 'short cut' toegankelijk voor burgers, zonder dat zij zelf de onderliggende wet (etc.) te hoeven raadplegen (paragraaf 2.3, 5.3.3).	<i>Transparantie</i> : het (paradoxe) risico bestaat dat de vertaling juist minder zicht geeft op het belastingrecht zoals dat in de belastingwet (etc.) is neergelegd (paragraaf 2.3.2.2, 6.3).
<i>Uitvoeringssfeer</i> : als burgers hun fiscale plichten kennen en begrijpen, kan dat hun (vrijwillige) <i>compliance</i> bevorderen (paragraaf 2.3.3, hoofdstuk 3, 7.3).	<i>Ongelijkheid</i> : relatief deskundige belastingplichtigen zullen beter in staat zijn dan relatief ondeskundige belastingplichtigen om <i>simplicity</i> te onderkennen en er al dan niet naar te handelen (paragraaf 2.5.2.5).
<i>Verduidelijking</i> : als de belastingwet onduidelijkheden bevat, kan een toegankelijke vertaling inzicht bieden in de uitleg die de Belastingdienst voorstaat (paragraaf 4.6, 6.3).	<i>Rechtsbescherming</i> : als het belastingrecht geen adequate waarborgen biedt tegen informatie die het resultaat is van een <i>trade-off</i> is dat een principiële nadeel (paragraaf 2.3, 4.3, 4.7, 6.3, 6.4, 7.3 e.v.).

Tabel 6: Enkele voor- en nadelen van vertalingen van het belastingrecht voor de burger ('simplicity')

Hoe moeten deze voor- en nadelen worden gewogen?⁵²⁶ Mijns inziens is *simplicity* – met al zijn voors en tegens – inherent verbonden aan de voorlichtende taak van de Belastingdienst tegen de achtergrond van het (vaak) complexe belastingrecht. *Simplicity* is een karaktereigenschap van voorlichting. De vraag is dan ook niet zozeer óf voorlichting *simplicity* mag (of moet) bevatten, maar in welke mate. Als gezegd, is het optimum daarvan niet in algemene zin te geven. Met het oog op de waardering van de eis van juridische juistheid en van begrijpelijkheid is van belang te bepalen welk gewicht aan die eisen moet worden toegekend.⁵²⁷ Met het oog op de mate waarin daaraan in concrete gevallen recht wordt gedaan biedt de theorie van Blank en Osofsky conceptueel gereedschap om gevallen van *simplicity* in voorlichting te identificeren en vervolgens te evalueren.⁵²⁸

De rechtsstatelijke functie van goede, dus óók begrijpelijke, voorlichting is mijns inziens een gewichtig argument om de *trade-off* te erkennen als eigenschap van voorlichting. Uiteraard is wel van belang om ervoor te zorgen dat de voordelen worden geoptimaliseerd, terwijl

⁵²⁶ Blank & Osofsky 2017, p. 234.

⁵²⁷ Daarbij zullen diverse factoren meespelen, zoals rechtsstatelijke verhoudingen (Belastingdienst – wetgever), maatschappelijke opvattingen (welke risico's in voorlichting zijn aanvaardbaar?) en rechtsbescherming bij voorlichting (welke mate van bescherming bij voorlichting?). De aan juridische juistheid en begrijpelijkheid toe te kennen waarde is vanuit juridisch normatief oogpunt niet enkel een vraag voor de Belastingdienst, maar ook voor de belastingrechter en de belastingwetgever.

⁵²⁸ Blank & Osofsky 2017, p. 251. Dit zou in nader onderzoek kunnen worden uitgewerkt.

de nadelen zoveel mogelijk worden beperkt.⁵²⁹ Het gaat dus niet om het elimineren van *simplicity*, maar om het beheersen ervan.⁵³⁰

Tot slot is een normatief aspect dat de vertaling op de burger *effect* kan hebben (zie paragraaf 6.4). De door de Belastingdienst te maken *trade-off* stelt de Belastingdienst – gewild of ongewild – in staat om de manier waarop belastingplichtigen fiscale wet- en regelgeving percipiëren vorm te geven.⁵³¹ Deze invloedrijke positie (paragraaf 6.3, 6.4) legt dus een verantwoordelijkheid bij de Belastingdienst om niet alleen *juiste* en *begrijpelijke* voorlichting te geven, maar ook inhoudelijk *evenwichtige*. Ik sta daarom hierna stil bij de kwaliteitseis dat voorlichting neutraal hoort te zijn.

2.5.2.5 *Kwaliteitseis: neutrale informatie (onpartijdigheid)*

De laatste hier te bespreken kwaliteitseis ziet op de inhoud. Welke eisen zijn aan voorlichting te stellen in termen van (on)partijdigheid van de informatie? Informatie in voorlichting dient in kwalitatief opzicht neutraal te zijn. Dat ligt ingewikkelder dan het lijkt, gegeven het feit dat voorlichting is gebaseerd op de wet die vaak interpretatieruimte bevat, niet elk juridisch element kan worden gekopieerd naar de voorlichting, voorlichting naar zijn aard intentioneel is en het tevens een compliancefunctie dient. Wanneer is dus sprake van neutrale, onpartijdige voorlichting?

Stevens acht een *neutrale* uitvoering van de voorlichtende taak vanzelfsprekend.⁵³² Ook Reugebrink bepleit onpartijdigheid, in het licht van de taak van de inspecteur en het 'fair play'-beginsel.⁵³³ De Belastingdienst (inspecteur) staat volgens hem niet 'aan de kant van de schatkist', maar aan de kant van het recht.⁵³⁴ Overigens kleeft volgens Reugebrink aan die onpartijdigheid vanuit het oogpunt van de burger ook een nadeel: terwijl bijvoorbeeld een belastingadviseur het belang van de burger voorop stelt, zal de overheid *onpartijdig* zijn.

Voorlichting over rechten én plichten (evenwichtig)

Voorlichting dient te gaan over uit het belastingrecht voortvloeiende verplichtingen én rechten. Het mag bijvoorbeeld niet zo zijn dat voorlichting slechts betrekking heeft op fiscale verplichtingen en fiscale faciliteiten onderbelicht blijven (of andersom). Het

529 Blank & Osofsky 2017, p. 251-259 bespreken diverse strategieën ('potential responses') om adequaat met simplicity om te gaan, zoals het 'red flaggen' van uitingen die simplicity bevatten, het reviewen ervan, structurele hervormingen (vereenvoudiging van onderliggende regelgeving). Dat roept vragen op als: hoe kan voorlichting zelf (nog) beter? Hoe kan wetgeving (beter) voorsorteren op de door de Belastingdienst te maken vertaalslag? Hoe kunnen burgers adequaat worden 'gemanaged' in hun verwachtingen bij voorlichting? Hoe kan de bij de juridische beoordeling van voorlichting (beter) rekening worden gehouden met het onvermijdelijke spanningsveld tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid? Dergelijke vragen verdienen nader onderzoek.

530 Vgl. Zelenak 2017, p. 2011.

531 Blank & Osofsky 2017, p. 204: 'In any event the mandate to describe the tax law using plain language provides the IRS with a unique and influential ability to shape taxpayers' and tax practitioners' perceptions and understanding of the tax law.' Zie ook p. 194, 214, 233, 261.

532 Stevens 1990, par. 4. Zie ook Reugebrink 1984, p. 185; Witteveen 2010, p. 11.

533 Reugebrink 1984, p. 181-183.

534 Zie ook Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 110. Zie ook art. 2:4 Awb dat ziet op onpartijdigheid van bestuursorganen.

communicatiebeleid van de Belastingdienst laat overigens zien dat de Belastingdienst beoogt 'rechten én plichten' te behandelen.⁵³⁵

Voorbeeld

In concrete gevallen kan de informatie op het punt van neutraliteit tekort schieten. Zo vestigde het IB-aangifteprogramma (2006) in bepaalde situaties ten onrechte geen aandacht op de aanvullende combinatiekorting.⁵³⁶ In een ander geval werd via de BelastingTelefoon in bepaalde situaties ten onrechte niet gewezen op (mogelijk) recht op de faciliteit van de alleenstaandeouderkorting.⁵³⁷ Tot slot werd in de toelichting bij de aanslag niet (voldoende) belicht dat betaling in termijnen, naast betaling ineens, mogelijk was.⁵³⁸

Neutraliteit en interpretatieruimte: partijdige of gekleurde voorlichting?

Fiscale regels en begrippen behoeven interpretatie. Zij laten soms ruimte voor *diverse* interpretaties.⁵³⁹ Gezien het feit dat de belastingwet in voorkomende gevallen interpretatieruimte bevat, zelfs bij ogenschijnlijk eenduidige normen,⁵⁴⁰ rijst de vraag: hoe mag (of moet) de Belastingdienst bij voorlichting daarmee omgaan? In de fiscale literatuur is in het kader van *voorlichting* – anders dan bij bijvoorbeeld beleidsregels of handelen van de inspecteur⁵⁴¹ – onderbelicht welke interpretatie- en/of beoordelingsruimte de Belastingdienst heeft.⁵⁴² Dat is opvallend, omdat aan beide uitingen in principe dezelfde belastingwet met dezelfde interpretatievraagstukken ten grondslag liggen (paragraaf 4.6.2, 6.3).⁵⁴³ Welke ijkpunten voor voorlichting kunnen op dit punt worden ontleend aan de interpretatieruimte van de Belastingdienst bij interpretatief beleid?

Uitgangspunt is een zo objectief mogelijke interpretatie. Volgens de fiscale literatuur heeft de Belastingdienst bij wetsinterpreterende beleidsbesluiten de plicht om de interpretatie

535 Zie Belastingdienst Bedrijfsplan Externe communicatie 2003–2007, par. 2, waaruit naar voren komt dat de Belastingdienst wijst op rechten en plichten primair vanwege een rechtvaardige houding en daarnaast draagt het wijzen op rechten bij aan een positief beeld van de Belastingdienst; Belastingdienst Notitie Herijking merkverhaal en publiekscommunicatie 2017, par. 4.

536 Zie in de brief van staatssecretaris van Financiën De Jager van 11 september 2007, nr. DGB2007–4312, V-N 2007/41.4, inzake een fout in het aangifteprogramma over 2006, antwoord vraag 2.

537 Zie Consumentenbond 2018, p. 16 (vraag 1).

538 Zie Motie Omtzigt in *Kamerstukken II* 2015/2016, 31066, nr. 267 met reactie in Belastingdienst, 18^e Halfjaarsrapportage, p. 23; In het rapport 2015/061 oordeelde de Nationale ombudsman met betrekking tot de toelichting bij de aangifte erfbelasting dat deze onvoldoende genuanceerd was. Zie ook het nieuwsbericht dat consumenten toeslagen laten liggen, nu daarover door de Belastingdienst geen of te weinig informatie zou worden gegeven (<https://www.consumentenbond.nl/nieuws/2021/consumenten-lopen-veel-geld-mis-door-gebrekkige-informatie-over-toeslagen>, geraadpleegd op 9 februari 2021).

539 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2020, met Kamervragen over het bericht 'Grote verschillen tussen rechters bij beoordelen van fiscale zaken', kenmerk 2020D24846, vraag 4, V-N *Vandaag* 2020/1605.

540 Gribnau 2013a, p. 90; Happé 1996, p. 24–25.

541 Zie uitgebreid in Happé 1996, par. 1.1.3.2–1.1.3.6; Van Elk 2020.

542 Bijv. wel in Happé 1996, p. 114; Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231, par. 5.

543 Hoewel onder andere hun doelgroep (inspecteurs vs burgers) en doel verschilt, vertonen zij een relevante overeenkomst op het punt van de beoogde wetsinterpretatie en -uitleg. Bij interpretatief beleid heeft de Belastingdienst als oogmerk om een (nadere) uitleg van de wet te geven (*intra legem*) en niet de intentie om buiten de betekenis van de wet te treden (*contra legem*). Bij voorlichting beoogt de Belastingdienst evenmin aan de wet een andere betekenis te geven. Zie over interpretatief beleid in Douma 2019, p. 295; Happé 1996, p. 27–28; Gribnau 2015b, p. 64.

zo objectief mogelijk vast te stellen, ‘als ware hij rechter’.⁵⁴⁴ Mag de Belastingdienst interpretaties ten nadele van belastingplichtigen hanteren? Op dit punt is de literatuur helder: die hoort de Belastingdienst niet in te nemen (zoals in ‘vechtresoluties’).⁵⁴⁵ Rechtsstatelijk gezien wordt niet toelaatbaar geacht dat de Belastingdienst zich bij zijn interpretatie uitsluitend zou laten leiden door wat hem praktisch en/of politiek het beste uitkomt.⁵⁴⁶ Echter, volgens Van den Heuvel is ‘niet altijd zeker’ of wetsinterpreterende besluiten daadwerkelijk *objectieve* interpretaties bevatten.⁵⁴⁷

Toegepast op voorlichting: het uitgangspunt bij wetsuitleg is objectiviteit. De *ondergrens* daarvan wordt overschreden met een bewuste uitleg *ten nadele* van burgers. Evenmin is een bewuste uitleg *in het voordeel* van de schatkist toelaatbaar (bijv. een interpretatie die uitsluitend is gedreven door ‘eigen’ belang, zoals een praktisch of politiek argument). De grenzen zullen niet steeds gemakkelijk zijn te trekken.⁵⁴⁸ Van den Heuvel wijst erop dat – óók bij voorlichting – het risico bestaat dat de overheid daarin een voor de overheid gunstige(re) uitleg geeft.⁵⁴⁹ Een dergelijk partijdige uitleg van de wet is volgens de literatuur soms het geval.⁵⁵⁰

Mag de wet in voorlichting (bewust) in *het voordeel van burgers* worden uitgelegd? Vanuit het oogpunt van neutraliteit en artikel 104 van de Grondwet niet. Ook dan wordt immers de *ondergrens* van neutraliteit overschreden. Wel rijst de vraag of in zo’n geval sprake is van een (voor burgers gunstige) wetsinterpretatie of een bewuste goedkeuring, zoals in een begunstigende beleidsregel (paragraaf 4.6.2).⁵⁵¹ De grenzen hiertussen zullen juridisch niet altijd even duidelijk zijn, laat staan herkenbaar voor burgers (zie paragraaf 6.3).

Een andere kwestie betreft voorlichting die niet zozeer partijdig is, als wel een bepaalde richting toevoegt in de voorlichting. In zo’n geval wordt de uitleg over bijvoorbeeld het toepassingsbereik of fiscale effect van een regeling ‘gekleurd’.⁵⁵²

Voorbeeld

Een voorbeeld waarin nadruk wordt gelegd op de *beperkte* reikwijdte van een regeling biedt de informatie op de Website over schenking vanwege een morele verplichting, die onder voorwaarden is vrijgesteld van schenkbelasting.⁵⁵³ Het uitzonderingskarakter wordt

544 Vgl. Happé 1996, p. 27; Gribnau 2015b, p. 64.

545 Happé 1996, p. 27-28; Happé e.a. 2013, p. 57; Gribnau 2015b, p. 63-65.

546 Happé 1996 p. 28; Gribnau 2015b, p. 62-65; Van Leijenhorst 1999, par. 3.

547 Van den Heuvel 2018, p. 66-67, 103, 223-224.

548 Over contra en intra legem wetsinterpretatie zie Happé 1996, par. 1.1.3.2-1.1.3.6; Geppaart en Scheltema 2004, p. 4 e.v.; *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 108-109, 124-125.

549 Van den Heuvel 2018, p. 66-67.

550 Zie bijv. Wolthuis 1995, p. 34-35 die betoogt dat het de Consumentenbond opvalt dat de Belastingdienst bij de uitleg van wetsartikelen in voorkomende gevallen een discutabele (want: “min of meer in het “eigen voordeel”) uitleg hanteert. Hij wijst op de ongelijkheid die dit kan meebrengen tussen minder deskundigen belastingplichtigen (die de uitleg zullen volgen) en deskundige belastingplichtigen (die de uitleg eerder zullen betwisten).

551 Vgl. Happé 1996, p. 114.

552 Zie Blank & Osofsky 2017, p. 227 over een voorbeeld van een bepaalde eenvoudige (en sturende) weergave van een genuanceerdere regel.

553 <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/schenken/content/schenken-bij-een-morele-verplichting> (geraadpleegd 15 mei 2021).

vooropgesteld: 'We zeggen er wel direct bij dat deze vrijstelling niet vaak wordt verleend. (...)'. Het kan ook dat de Belastingdienst juist nadruk legt op voor de burger fiscaal voordelige aspecten. Zo benoemt de Belastingdienst in de informatie over het sparen voor de aflossing van een hypotheek ('Sparen voor de aflossing van uw hypotheek'⁵⁵⁴) dat dit burgers 'fiscaal voordeel' kan opleveren.

Een dergelijke kleuring kan effect hebben op de perceptie van burgers van het onderliggende belastingrecht en hun fiscale gedrag (paragraaf 2.4.3.2, 6.4).⁵⁵⁵

Begrenzingen: 'advisering' en 'manipulatie'

Onpartijdigheid houdt ook in dat voorlichting niet mag overgaan in fiscale advisering.⁵⁵⁶ Zo betoogt Feteris dat uiteraard niet de bedoeling is 'dat de belastingdienst als een onbezoldigd belastingadviseur moet gaan optreden die belastingplichtigen attendeert op mogelijkheden tot belastingbesparing'.⁵⁵⁷ Volgens Stevens dient voorlichting te worden begrensd 'daar waar de individuele rechtshulpverlening een aanvang neemt'.⁵⁵⁸

De Belastingdienst trekt zelf ook de grens bij fiscale advisering. Belastingadvies is geen taak van de Belastingdienst⁵⁵⁹ en evenmin van de BelastingTelefoon.⁵⁶⁰ Deze 'bovengrens' komt expliciet aan de orde in communicatiebeleid uit de jaren 90:

'De bovengrens van de communicatie van de Belastingdienst wordt inhoudelijk bepaald door het informeren, uitleggen, instrueren en voorlichten. Over wet- en regelgeving en de persoonlijke consequenties. Vanuit het perspectief van een uitvoerende organisatie. Zonder aan te geven wat de belastingplichtige met de informatie moet doen; dus zonder over te gaan tot fiscale advisering'.⁵⁶¹

Bovendien mag sturing uiteraard niet overgaan in misleiding (zie paragraaf 2.4.3).⁵⁶² Zo staat in de Uitgangspunten Overheidscommunicatie:

'Het onjuist vermelden, weglaten of overaccentueren van feiten en argumenten om daarmee degenen op wie de communicatie is gericht tot een andere keuze te brengen dan zij wellicht anders zouden hebben gedaan, is nimmer toegestaan'.⁵⁶³

554 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privewoning/uw_hypotheek_of_lening/sparen_voor_de_aflossing_van_uw_hypotheek/sparen_voor_de_aflossing_van_uw_hypotheek (laatstelijk geraadpleegd 15 december 2020).

555 Blank & Osofsky 2017, p. 212, 236.

556 Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2001, nr. 98/3322, V-N 2002/10.1.17, waarin het Hof oordeelt dat de Belastingdienst belastingplichtigen niet uit eigen beweging voor te lichten over mogelijkheden tot belastingbesparing. Zie ook Rechtbank Noord-Nederland 18 februari 2021, nr. AWB LEE - 19 _ 4128, V-N 2021/20.25.7, r.o. 5.2; conclusie van A-G Niessen bij BNB 2020/133, punt 3.53.

557 Feteris 2007 par. III.2.5.

558 Stevens 1990, par. 4.

559 Belastingdienst Beleidsplan Communicatie en Dienstverlening 1998-2002, par. 2.5.

560 Beantwoording Kamervragen over de 19e Halfjaarsrapportage van de Belastingdienst, brief van 2 juni 2017, kenmerk 2017-0000109201, vragen 43 en 44.

561 Belastingdienst Beleidsplan Diensten en communicatie 1996-2000, par. 2.2; Belastingdienst Beleidsplan Communicatie en Dienstverlening 1997-2001, par. 2.2; Belastingdienst Beleidsplan Communicatie en Dienstverlening 1998-2002, par. 2.5.

562 Stevens 1990, par. 4 merkt op dat voorlichting niet mag onttaarden in indoctrinatie.

563 Zie Uitgangspunten Overheidscommunicatie, p. 11.

Dan gaat de grens over van 'rationele overreding' naar 'manipulatieve overreding'.⁵⁶⁴

Uit de literatuur en rechtspraak kan worden geconcludeerd dat voorlichting van de Belastingdienst inhoudelijk neutraal moet zijn en dient te gaan over zowel fiscale rechten als plichten. Waar de wet interpretatieruimte bevat dient de uitleg onpartijdig te zijn. Verder mag voorlichting niet overgaan in fiscale advisering of manipulatie.

Bij de kwaliteitseis van neutrale, onpartijdige informatie kan zich een complicatie voordoen. Hoewel de Belastingdienst voorlichting in principe niet zal bedoelen als belastingadvies of standpunt, ligt voor de hand dat burgers zich door de informatie laten leiden. Bovendien geldt, hoe onpartijdig voorlichting ook is bedoeld, de informatie naar zijn aard nooit neutraal is. Voorlichting bevat immers niet slechts blote feiten, cijfers of teksten uit de wet, maar de Belastingdienst 'kleurt' de informatie ook door zijn weergave en presentatie, ook doordat hij 'steeds een bepaalde bedoeling heeft met de informatieverstrekking'.⁵⁶⁵ Dit alles brengt mee dat de Belastingdienst zich als 'vertaler' dus – gewild of ongewild – in een invloedrijke positie bevindt (paragraaf 6.3). De vraag is welke implicaties dit moet hebben in situaties waarin burgers aan voorlichting vertrouwen ontleen (zie paragraaf 6.4).

2.6 Omgaan met aan voorlichting verbonden risico's

Tot nu toe is de theoretische kant van de voorlichtende taak van de Belastingdienst en van voorlichting zelf in kaart gebracht. Het is duidelijk waarom het geven van 'goede' voorlichting niet zo eenvoudig is. Hier verschuift de aandacht naar de risico's die zich bij voorlichting aan de burger kunnen voordoen. Met het oog op de centrale onderzoeksvraag zijn de hierna te bespreken risico's toegespitst op situaties waarin burgers verwachtingen ontleen aan voorlichting die achteraf tekort blijkt te schieten.

Eerst inventariseer ik welke voorlichtingsrisico's zich kunnen voordoen, aan de hand van fiscale rechtspraak waarin burgers zich op voorlichting beroepen (paragraaf 2.6.1). Vervolgens bespreek ik – geabstraheerd van de vertrouwensleer, die wordt behandeld in hoofdstuk 4 – hoe in het belastingrecht met dergelijke risico's kan worden omgegaan (paragraaf 2.6.2) en welke gezichtspunten daarbij relevant kunnen zijn (paragraaf 2.6.3). Daarmee beoog ik de theorievorming over de rechtsbescherming van de burger ten opzichte van de uitvoering van de voorlichtende taak verder te brengen.

2.6.1 Voorlichtingsrisico's

Het speelveld is bekend: belastingwetgeving is complex, terwijl voorlichting juist en begrijpelijk moet zijn. Burgers zijn verschillend, maar hebben gemeen dat zij niet de fiscale rechtstaal beheersen. Goede voorlichting is nodig voor een efficiënte belastingheffing.

⁵⁶⁴ Zie Principia in de voorlichting van de Rijksoverheid 2001, p. 6; MvA Wob *Kamerstukken II* 1987/1988, 19859, nr. 6, p. 30.

⁵⁶⁵ Zie Van de Sande 2019, p. 30 in de context van informatieverstrekking door de overheid.

Voorlichting gaat naar zijn aard gepaard met risico's, voor alle betrokkenen ('voorlichtingsrisico's').⁵⁶⁶

- Vanuit de *wetgever* bestaat het risico dat voorlichting niet adequaat de wettelijk verankerde rechten en plichten weergeeft. Voorlichting kan een 'vervorming' bevatten van de brontekst van de wetgever.⁵⁶⁷ Dat kan ten opzichte van de door de wetgever beoogde belastingnorm leiden tot *over-* of *undercompliance*.
- Vanuit de *Belastingdienst* bestaat het risico dat hij in zijn voorlichtende taak te maken krijgt met 'onvertaalbare' wetten of dat in de vertaalslag ten opzichte van de wet onvolkomenheden ontstaan. Ook is een risico dat burgers meer waarde aan de informatie toekennen dan zij juridisch kunnen (al acht de belastingrechter de Belastingdienst in principe niet gebonden aan voorlichting; paragraaf 4.3).
- Vanuit *burgers* bestaat het risico dat voorlichting hen niet biedt wat zij ervan hadden verwacht, begrepen of gehoopt (in termen van inhoud, begrijpelijkheid of zekerheid).⁵⁶⁸ Ook kan de burger zelf een (concrete) situatie voor ogen hebben, waarop de verstrekte (algemene) informatie niet goed aansluit.

Kortom, voorlichting gaat gepaard met risico's van communicatieve aard (begripelijkheid, duidelijkheid, misverstanden), juridisch-inhoudelijke aard (juridische juistheid, volledigheid) en van staatsrechtelijke aard (verhouding uitleg uitvoerder en democratisch gelegitimeerde wet).

Hierna zal ik aan de hand van voorbeelden uit de fiscale rechtspraak in de context van het vertrouwensbeginsel ingaan op risico's van juridisch-inhoudelijke aard, met name als gevolg van de *trade-off* tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid.⁵⁶⁹

2.6.1.1 Tekortkomingen in voorlichting

Tekortkomingen in voorlichting kunnen worden beschreven vanuit het onderliggende idee dat de Belastingdienst bepaalde 'ingrepen' toepast om in voorlichting een begrijpelijke en toegankelijke weergave van de onderliggende wet- en regelgeving te geven (het idee van een 'vertaling'⁵⁷⁰). Happé ziet dan diverse potentiële tekortkomingen:

566 Happé 1996, p. 164 over 'het risico dat aan (...) voorlichting onvolkomenheden zijn verbonden'; Schut 1974, par. B punt 5 over 'communicatiestoornissen en hun gevolgen'; Damen 2018 over communicatie die *lost in translation* raakt.

567 Oldenziel 1998, p. 95.

568 Bijv. Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, V-N 2021/2.2.2, r.o. 10; Hof Leeuwarden 2 juli 2004, nr. BK 644/03 IB, V-N 2004/62.4, r.o. 4.2.

569 Communicatieve risico's komen aan bod bij het burgerperspectief (paragraaf 5.6 en 5.6.4); risico's van staatsrechtelijke aard liggen besloten in de behandeling van de rechtspraak van het vertrouwensbeginsel (zie hoofdstuk 4) en de conceptualisering van de Belastingdienst als vertaler (paragraaf 6.3).

570 Zie Boer 2013, p. 61; Monroe 2017, p. 103: 'Another way to conceptualize this (...) is to think of IRS publications as translations of substantive tax law'; Schut 1974, par. 5-6; Damen 2018 p. 43 87, 90-91, p. 98-99 acht sprake van communicatie die *lost in translation* raakt in gevallen waarin er iets mis is gegaan wanneer een bestuursorgaan in de uitvoeringssfeer wetgeving vertaalt naar burgers: hetzij naar het concrete geval van een burger (zoals bij telefonische individuele informatieverstrekking of een individuele beschikking), hetzij naar burgers in het algemeen, zoals bij informatieverstrekking op bijvoorbeeld een website of brochure.

'Het kan vervolgens echter geen verwondering wekken dat deze voorlichting soms onduidelijkheden bevat. Vaak moet immers, om de betekenis van allerlei wettelijke bepalingen te verduidelijken voor niet-juridisch geschoolden, het taalgebruik minder juridisch van aard zijn. Ook zullen allerlei specifieke, uitzonderlijke situaties in dergelijke toelichtingen niet aan bod kunnen komen. Ten slotte zullen ook vergissingen voorkomen met alle gevolgen van dien voor de belastingplichtigen, die vaak geen andere keuze hebben dan de toelichtingen nauwgezet te volgen.'⁵⁷¹

Onvolkomenheden in voorlichting kunnen dus worden veroorzaakt door onder andere minder juridisch taalgebruik, een nadruk op hoofdlijnen of (onbedoeld) gemaakte fouten of vergissingen. Een en ander kan leiden tot voorlichting die onvolledig, onjuist, onduidelijk of een combinatie⁵⁷² daarvan is.⁵⁷³ Een strikte afbakening hiertussen is niet goed mogelijk, want dit zou inzicht vereisen in 'het hoofd' van de voorlichter (bijv. is een onjuistheid in voorlichting het gevolg van een bewuste vereenvoudiging, een verkeerde rechtsopvatting of simpelweg een onbedoelde vergissing? (paragraaf 4.6.2).

Hierna rangschik ik voorbeelden van tekortschietende voorlichting naar het type 'ingreep' dat de Belastingdienst toepast in de vertaling van de wet.⁵⁷⁴

2.6.1.2 Onvolkomenheden als gevolg van minder juridisch taalgebruik

In de eerste plaats bevat voorlichting, omwille van de begrijpelijkheid en leesbaarheid voor burgers, taalgebruik dat minder juridisch van aard is dan in de onderliggende wet- en regelgeving (paragraaf 2.5). Een en ander kan ertoe leiden dat juridische elementen of nuance verloren raken, waardoor het resultaat onjuist en/of onvolledig is.

Dit kan – zo laat de rechtspraak zien – zich bijvoorbeeld voordoen wanneer de bewoordingen in de voorlichting te algemeen of te ruim gesteld zijn⁵⁷⁵ of voor meerderlei uitleg vatbaar.⁵⁷⁶ Ook valt te denken aan gevallen waarin de eenvoudigere bewoordingen in de

⁵⁷¹ Happé 1996 p. 164.

⁵⁷² Hof 's-Hertogenbosch 3 maart 2017, nr. 16/00249, V-N 2017/25.17, r.o. 4.8, waarin het Hof spreekt van 'onjuiste, onvolledige of onduidelijke voorlichting door de fiscus'. Van de Sande 2019, par. 1.5.2.

⁵⁷³ Vgl. de redactie in V-N 2010/50.9: 'De Hoge Raad spreekt (...) in dit verband van 'onjuiste voorlichting.' Dat lijkt ons een vergissing. De voorlichting bij het teruggaafformulier was, zoals eerder in dit arrest is overwogen, niet zozeer onjuist als (te) algemeen gesteld en onvolledig.'; zie r.o. 2.12 van de rechtbankuitspraak in Hof 's-Hertogenbosch 21 februari 2019, 18/00297, V-N 2019/27.18.5, r.o. 4.1; Vgl. commentaar Van Arnhem in NTFR 2017/1222: 'Die informatie [op de website van de Belastingdienst] kan immers, ook als deze niet onjuist is, onvolledig zijn en daardoor niet alle mogelijke situaties bestrijken.'

⁵⁷⁴ Deels gebaseerd op Cramwinckel 2020, par. 4.1.

⁵⁷⁵ Hof Amsterdam 15 april 2003, nr. 02/05486, FutD 2003-1111, r.o. 5 (toelichting ouderenkorting is te ruim gesteld en daardoor in strijd met de wet). Zie ook Hof 's-Gravenhage 14 november 1988, nr. 4445/87, V-N 1990/3283.5, r.o. 12. Vgl. Stouthart 2020 over informatie op de website over DAC6 ten aanzien het verschoningsrecht.

⁵⁷⁶ HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, BNB 2021/76, r.o. 2.4.2 (zie paragraaf 6.2.1.6); Hof 's-Hertogenbosch 3 maart 2017, nr. 16/00249, V-N 2017/25.17, r.o. 4.6 (in informatie op website over het verlaagde kwarttarief voor kampeerauto's werd het begrip 'gold' vermeld, dat door belanghebbende was opgevat als 'gelding hebben', terwijl de Belastingdienst dit bedoelde als 'toegepast worden'); Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2018, nrs. 17/00523 en 17/00604, V-N 2019/2.18.15, r.o. 3.2; Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2018, nr. 17/00139, V-N 2018/28.15.29, r.o. 3.2.

voorlichting een bepaald juridisch begrip weglaten of vervangen door een ander (bijvoorbeeld alledaagser) begrip, terwijl in het juridische begrip een juridische voorwaarde ligt besloten.⁵⁷⁷ Verder kan het gaan om situaties waarin, omwille van de toegankelijkheid, niet alle relevante aspecten van een regeling aan bod komen en de voorlichting daarmee onvoldoende precies, en dus onvolledig en/of onjuist, is.⁵⁷⁸

2.6.1.3 Onvolkomenheden als gevolg van nadruk op hoofdlijnen

In de tweede plaats is kenmerkend voor voorlichting dat deze – let wel: gezien vanuit het oogpunt van de wet – steeds in zekere mate onvolledig is (paragraaf 2.5.2.2). Omwille van de toegankelijkheid, begrijpelijkheid en leesbaarheid zal voorlichting veelal minder uitputtend zijn dan de wet is (hoeveelheid en omvang).

Een nadruk op hoofdlijnen kan ertoe leiden dat bijzondere gevallen en uitzonderingen niet aan bod komen (paragraaf 2.5.2.5). De rechtspraak laat daarvan diverse voorbeelden zien.⁵⁷⁹ Het kan ook gaan om gevallen waarin, met name bij gedetailleerde of bijzondere regelingen, in de voorlichting niet alle facetten of details van die regeling aan de orde komen.⁵⁸⁰ Bovendien kan een en ander ertoe leiden dat voorlichting onvolledig wordt

577 Bijv. Hof 's-Hertogenbosch 9 september 2011, nr. 10/00457, V-N 2012/8.11 (de term 'aansluitend' was niet vermeld op de website waardoor volgens het Hof voor belanghebbende 'niet duidelijk was dat de in die term besloten gelegen voorwaarde van toepassing was'; 'gebrekkige informatievervalsing'). Zie ook HR 24 september 2010, nr. 08/03539, BNB 2010/314, r.o. 3.5.4 en r.o. 4.4 van de hofuitspraak (zie paragraaf 6.2.1.3); Hof Amsterdam 12 januari 2012, nr. 11-00182, V-N 2012/20.27.8, r.o. 6.2-6.4 en zie r.o. 4-3-4.5 van de rechtbankuitspraak; Hof Arnhem-Leeuwarden 26 januari 2018, nrs. 16/01393 en 16/01394, V-N 2018/21.27.2; Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, V-N 2021/2.2.2, r.o. 10.

578 HR 3 januari 1990, nr. 26 325, BNB 1990/148, waarin volgens het Hof bij de toelichting van het aangiftebiljet was sprake van een 'onvolledige, tot misverstand aanleiding gevende mededeling' en zie het commentaar van Scheltens bij BNB 1990/148; Hof Den Haag 4 augustus 2020, nr. BK-19/00528, V-N 2020/57.1.7, r.o. 5.7-5.9; zie r.o. 2.12 van de rechtbankuitspraak in Hof 's-Hertogenbosch 21 februari 2019, 18/00297, V-N 2019/27.18.5, r.o. 4.1 waarin de vraagstelling in het aangifteprogramma 'kennelijk de lading niet dekte van de inkomsten die bij die vraag hadden moeten worden ingevuld'; Hof Arnhem-Leeuwarden 3 januari 2019, nr. 18/00125, V-N 2019/14.24.6, r.o. 4.14; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, nr. BRE - 17 7318, V-N 2020/15.17, r.o. 2.10 (zie paragraaf 7.4.2.3). Zie ook ABRvS 1 maart 2006, nr. 200504310/1, AB 2006, 188.

579 Rechtbank Arnhem 12 juni 2008, nr. AWB 07/3312, NTFR 2008/1807, r.o. 4 (onvolledigheid in de toelichting bij het aangiftebiljet en de rekenhulp daarbij, omdat '(...) deze rekenhulp niet voorziet in een berekening van het AOW-deel naar tijdsgelang voor het geval een belastingplichtige in het belastingjaar 65 jaar is geworden'); Rechtbank Arnhem 22 november 2006, nr. 06/2881, V-N 2007/20.3.4, r.o. 4.

580 Zie ook Hof 's-Hertogenbosch 24 oktober 2019, nrs. 18/00691 en 18/00692, V-N 2020/9.1.2, r.o. 4.16; Hof Arnhem-Leeuwarden 19 januari 2021, nr. 19/00763, V-N 2021/17.24.18, r.o. 4.23; Hof Arnhem-Leeuwarden 13 mei 2014, nr. 13/00965, V-N 2014/40.26.13, r.o. 4.7 (in de toelichting ontbrak het woordje 'voorbeeld', waardoor het geval van belastingplichtige ten onrechte buiten de regel leek te vallen); BNB 2010/314, r.o. 3.3.3, 3.5.3; BNB 2010/215, r.o. 3.3.3, 3.5.1.

doordat een wettelijke voorwaarde bij een bepaalde regeling niet is vermeld.⁵⁸¹ Daarnaast schiet voorlichting tekort indien niet is vermeld dat sprake is van cumulatieve – en niet alternerende – voorwaarden.⁵⁸²

2.6.1.4 *Onvolkomenheden als gevolg van vergissingen en onjuistheden*

Tot slot kan voorlichting fouten bevatten, zoals als gevolg van vergissingen of verschrijvingen.⁵⁸³ Daarbij valt te denken aan fouten zoals in onjuiste verwijzingen (bijvoorbeeld een verkeerd paginanummer, waardoor de verkeerde tabel wordt toegepast⁵⁸⁴), onjuiste tarieven (bij het aangiftebiljet staat bijvoorbeeld een onjuiste tarieventabel vermeld⁵⁸⁵) of verkeerde getallen.⁵⁸⁶ Ook kan sprake zijn van een inhoudelijk onjuiste uitleg van de wet.⁵⁸⁷

Verder valt te denken aan voorlichting die incorrecte instructies bevat (bijvoorbeeld de wijze waarop van een bepaalde regeling gebruik kan worden gemaakt, wordt verkeerd weergegeven⁵⁸⁸), of voorlichting die informatie bevat die is verouderd, zoals vanwege een

581 Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 15/00067, V-N 2015/64.15.10, r.o.4.2 (ter zake van de ouderschapsverlofkorting was in de toelichting bij het aangiftebiljet de leeftijdsgrens niet vermeld); Hof Den Haag 24 mei 2017, nr. BK-16/00303, V-N 2017/39.20 (kalenderjaars is niet vermeld in toelichting op de website en het rekenhulpprogramma van de Belastingdienst, zie r.o. 13 rechtbankuitspraak); Rechtbank Den Haag 8 april 2016, nr. 15_7509 SCHENK, V-N 2016/32.19, r.o. 13.

582 Nationale ombudsman van 10 november 2003 in V-N 2003/61.27; Renkema 2004, par. 14.3 (voorbeeld op p. 262).

583 Happé 1996, p. 164; Mertens 2008 merkt op dat het voorlichtingsmateriaal van de overheid 'van onberispelijke kwaliteit' moet zijn, wat meebrengt een 'lastige opgave voor het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst, waarbij gelukkig betrekkelijk weinig fouten worden gemaakt', maar fouten natuurlijk wel kunnen voorkomen.

584 Bijv. HR 9 maart 1988, nr. 24199, BNB 1988/148, r.o. 4.2 (onjuiste verwijzing in toelichting).

585 Bijv. Hof Amsterdam 30 mei 2008, nr. 07/00495, NTFR 2008/1732 (onjuiste tarieventabel successierecht bij aangiftebiljet); Hof Den Bosch 23 oktober 2009, nr. 08/00516, NTFR 2010/1385.

586 HR 6 december 2002, nr. 37515, BNB 2003/330 (onjuiste vermelding van afvalwatercoëfficiënt); foute bedragen in Handboek Loonheffingen 2021 (<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/berichten/nieuws/handboek-loonheffingen-2021-foute-bedragen>), geraadpleegd 24 maart 2021).

587 Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, V-N 2022/2.22.8, r.o. 4.3 e.v.

588 Bijv. Rechtbank Noord-Nederland 18 oktober 2016, nr. LEE 15/2531 en LEE 15/3369, V-N 2017/2.16.14, r.o. 4.5 (onjuiste instructie BelastingTelefoon over toepassing overgangsregeling voor oldtimers); Rechtbank Haarlem van 20 september 2005, nr. 05/757, V-N 2005/55.2 (onjuiste informatie over timing van aftrekpost); Rechtbank Arnhem 22 november 2006, nr. 06/2881, V-N 2007/20.3.4 (onjuiste informatie van BelastingTelefoon over verrekeningsmogelijkheid van een particuliere ziektekostenverzekeringspremie op de aanslag premie Ziekenfondswet).

wetswijziging.⁵⁸⁹ Ook kan de Belastingdienst zijn informatie baseren op een fout in de wetgeving zelf⁵⁹⁰ of op informatie van een andere instantie.⁵⁹¹

De hierboven besproken onvolkomenheden kunnen al met al leiden tot voorlichting die onvolledig, onjuist, onduidelijk, of een combinatie daarvan is. De belastingrechter maakt daarbij in principe geen consequent of betekenisvol onderscheid in termen van rechtsgevolgen. Het is bijvoorbeeld niet zo dat vertrouwen ontleend aan *onjuiste* voorlichting anders wordt beoordeeld dan vertrouwen ontleend aan onbegrijpelijke voorlichting (paragraaf 7.4.2.2). Bovendien laat de rechtspraak zien dat de belastingrechter bij het vertrouwensbeginsel niet steeds precies vaststelt of sprake is van een onvolkomenheid in de informatie, en zo ja, welke (paragraaf 4.3.3).⁵⁹²

Sommige hierboven besproken onvolkomenheden zijn vermijdbaar (bijvoorbeeld als gevolg van vergissingen en fouten, zorgvuldigheid), terwijl andere niet of niet geheel vermijdbaar zijn (bijvoorbeeld als gevolg van de *trade-off*). Daarnaast laten niet alle onderscheiden tekortkomingen zich even gemakkelijk vaststellen, bijvoorbeeld vanwege de contextafhankelijkheid van onvolledigheid. Ook zijn onvolkomenheden in voorlichting soms terug te voeren op onduidelijkheden of onvolledigheden in de onderliggende wettekst of op een (onjuiste) interpretatie van de Belastingdienst inzake het geldende recht (paragraaf 4.6.2). Vanuit de burger gezien is een en ander veelal niet zichtbaar. Wanneer hij louter de 'vertaling' raadpleegt, zal hij een eventuele tekortkoming in de voorlichting niet steeds herkennen, laat staan de oorzaak ervan kunnen vaststellen.

2.6.2 Juridische maatstaf om met voorlichtingsrisico's om te gaan

Hoe kan theoretisch gezien in het belastingrecht worden omgegaan met situaties waarin burgers vertrouwen ontleenen aan voorlichting die tekortschiet? Daar doet zich een spanningsveld voor, zoals Happé toont:

'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

589 Bijv. *Kamerstukken II*, 2013/2014, Aanhangsel, nr. 1796 met antwoorden Kamervragen van 25 april 2014 en de blog van Omtzigt inzake onjuiste informatie over de aftrekbaarheid van trapliftten na een wetswijziging (via <https://www.cda.nl/mensen/omtzigt/blog/toon/mag-je-vertrouwen-op-de-site-van-de-belastingdienst-casus-trapliftten/geraadpleegd> 2 september 2016). Zie ook het nieuwsbericht over verouderde bedragen in de Nieuwsbrief Loonheffingen 2020 (<https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/fout-bedrag-afbouw-ouderenkorting-nieuwsbrief-loonheffingen/>, geraadpleegd 30 januari 2020).

590 Bijv. in het kader van de forfaitaire rendementen van box 3 die zijn vastgesteld door ministerie van Financiën, zie de brief van staatssecretaris Vijlbrief van 3 maart 2020, kenmerk 2020-0000046622.

591 Vgl. Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB 18_6250, V-N 2019/38.15, zie r.o. 9, 12 (informatie RDW).

592 Vanuit het vertrouwensbeginsel is dat verklaarbaar, want hierbij gaat het om de gewekte verwachtingen en niet om de kwaliteit van de voorlichting als zodanig (paragraaf 4.2). Bijv. in Hof Den Haag 5 september 2019, nr. BK-17/00297, V-N 2018/7.18.2, r.o. 7.3.3 blijft de eventuele onjuistheid in het midden; in Hof 's-Hertogenbosch 11 juli 2003, nr. 00/03144, r.o. 5 gaat de belastingrechter veronderstellenderwijs uit van een onjuistheid.

de voorlichting bij de burgers wordt opgewekt en anderzijds het risico dat aan diezelfde voorlichting onvolkomenheden zijn verbonden.⁵⁹³

Volgens het geldende recht wordt het risicoverdelingsvraagstuk dat besloten ligt in het bovengenoemde spanningsveld bepaald aan de hand van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.3). Het is echter goed te zien dat de benadering via het vertrouwensbeginsel in zeker opzicht een *systeemkeuze* is in het Nederlandse belastingrecht. Buiten Nederland schijnt honorering van gewekte vertrouwen *contra legem* geen vanzelfsprekendheid te zijn. In Frankrijk bijvoorbeeld – zo leert de literatuur – wordt het vertrouwensbeginsel niet als rechtsbeginsel erkend.⁵⁹⁴ In het Franse systeem biedt de bestuursrechter bescherming aan de burger doordat de overheid aansprakelijk wordt gehouden voor schade als gevolg van onjuiste toezeggingen. In de Nederlandse fiscale rechtspraak sinds de Doorbraakarresten uit 1978 en de literatuur wordt de erkenning van het vertrouwensbeginsel als wenselijk beschouwd (paragraaf 4.2). In dit onderzoek ga ik van dit uitgangspunt uit en dus van de systeemkeuze van het vertrouwensbeginsel. Hoewel ik erkenning van het vertrouwensbeginsel als rechtsbeginsel om de burger te beschermen jegens (onjuist) overheidshandelen niet fundamenteel ter discussie zal stellen, zal ik wel enige aandacht besteden aan (consequenties van) eigenschappen van deze systeemkeuze (paragraaf 4.2.3, 4.7, 7.4) en alternatieven adresseren (paragraaf 7.6.3, 8.3).

Bovendien zal ik hieronder voor de gedachtevorming abstraheren van het vertrouwensbeginsel als het geldende 'systeem'. Voor de beantwoording van de centrale onderzoeksvraag is namelijk zinvol om met meer afstand te kijken naar de juridische maatstaf en relevante gezichtspunten bij voorlichtingsrisico's. Dat draagt bij aan fiscale theorievorming.

2.6.2.1 Een maatstaf nodig

Stel, het huidige leerstuk van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting was (nog) niet gevormd. Conceptueel moet worden bepaald hoe om te gaan met enerzijds de voorlichtende taak in het kader van de uitvoering van de belastingwet (*rechtshandhaving*) en anderzijds de bescherming die burgers hebben bij de uitvoering ervan (*rechtsbescherming*). Gericht op een norm is de vraag: hoe hoort de overheid in de rechtsstaat om te gaan met haar burgers als het gaat om voorlichting? Of abstracter: Wat is in een rechtsstaat de norm voor overheidsoptreden ten opzichte van burgers?

⁵⁹³ Happé 1996, p. 164.

⁵⁹⁴ Zie Douma e.a. 2021, p. 286, onder verwijzing naar De Vos 2011, hoofdstuk 7. Over civielrechtelijke aansprakelijkheid voor onjuiste overheidsinformatie zie Van de Sande 2019. Mijns inziens kan een gang naar de civiele rechter aan de orde komen als een rechtsingang bij de belastingrechter ontbreekt (bijv. als onjuiste voorlichting is gegeven, maar daarna geen aanslag is opgelegd of een voor bezwaar vatbare beschikking is genomen; 'feitelijk handelen', vgl. Happé 1996, p. 222), of als een rechtsingang niet meer open staat (bijv. na verstrijking van de rechtsmiddeltermijn) of als de procedure bij de belastingrechter via het vertrouwensbeginsel niet (geheel) succesvol kon zijn (bijv. als belanghebbende weliswaar gerechtvaardigde verwachtingen had, maar deze niet zijn gehonoreerd vanwege zwaarder wegende andere belangen (vgl. Van de Sande 2019, p. 129, 161) – al zal dat in de huidige vertrouwensleer niet gauw aan de orde komen). Zie bijv. Schut 1974; Geppaart 1984 over civiele aansprakelijkheid in het kader van o.a. inlichtingen.

Overheidsoptreden wordt genormeerd door het recht, in de verhouding tussen de Belastingdienst en de burger het bijzonder het (fiscale) bestuursrecht. Het bestuursrecht beoogt de verhouding tussen de burger en overheid te regelen op een wijze die in overeenstemming is met de grondslagen van de rechtsstaat.⁵⁹⁵ De maatstaf ligt dus in de waarden die in de rechtsstaat dienen te worden verwezenlijkt (paragraaf 2.2.3).

2.6.2.2 Beoordelingskader van de rechtsstaat

De rechtsstaat, of preciezer: de *beginselen van de rechtsstaat*, bieden een maatstaf voor overheidsoptreden – óók als het gaat om de voorlichtende taak van de Belastingdienst. Mijns inziens moet het beoordelingskader voor de wijze waarop in het belastingrecht wordt omgegaan met door voorlichting gewekte verwachtingen dus worden opgebouwd met behulp van de rechtsstatelijke beginselen ('de rechtsstaat als toetsingskader'⁵⁹⁶). Dat klinkt misschien abstract en vaag, maar het is te concretiseren. Rechtsstatelijke beginselen zijn waarden die als essentieel worden beschouwd in de rechtsstaat, dus in de verhouding tussen overheid en burgers (paragraaf 2.2.3, 7.2). De rechtsstatelijke beginselen kunnen dus worden gezien als normen, als toetsingscriteria, voor overheidsoptreden.⁵⁹⁷

Uitgaande van Scheltema's rechtsstatelijke beginselen, betekent dat de in het belastingrecht gehanteerde wijze voor de omgang met aan voorlichting verbonden risico's moet worden getoetst aan (in ieder geval) het *rechtszekerheidsbeginsel*, het *gelijkheidsbeginsel*, het *democratiebeginsel* en het *beginsel van de dienende overheid*.⁵⁹⁸ Ik werk dit verder uit bij mijn voorstel voor herijking van het vertrouwensbeginsel in Deel III (paragraaf 7.2).

2.6.3 Argumenten voor meer of minder terughoudendheid bij bescherming van door voorlichting gewekte verwachtingen

Met het bovenstaande is de maatstaf gevormd, maar is nog niets gezegd over de koers ten aanzien van de bescherming van aan voorlichting ontleende verwachtingen. Moet het belastingrecht op dit punt bijvoorbeeld een ruime bescherming bieden aan de burger, of juist terughoudend zijn? Welke argumenten zijn hierbij relevant? Het is op voorhand duidelijk dat de koersbepaling bij de mate van bescherming die het belastingrecht een burger biedt (zoals via het vertrouwensbeginsel) geen 'zwart-wit' kwestie is (paragraaf 4.2.3.4, 7.2.1). Er zijn diverse – deels met elkaar op gespannen voet staande – belangen aan de orde, denk aan het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, rechtsbescherming en rechtshandhaving,

⁵⁹⁵ Scheltema 2021, p. 810.

⁵⁹⁶ Vgl. Van Ommeren en Zijlstra 2003; Van de Sande 2019, par. 2.3; Schlössels en Zijlstra 2017, par. 1.2.1, punt 15; Scheltema 2021. Zie ook Gribnau 2020, onderdeel 'Public governance'.

⁵⁹⁷ Vgl. Dijkstra 1991, par. 11.2.

⁵⁹⁸ Met het oog op het doel van dit onderzoek, te weten herijking van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting (paragraaf 1.3), is het logisch om 'uit te zoomen' van enkel het vertrouwensbeginsel als toetsingskader. Om het geldende recht te herijken kan immers niet het geldende recht (de huidige koers) als norm dienen maar is een fundamentele maatstaf nodig; zie Pieterse 2021, p. 26; Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/8 en 26.

rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.⁵⁹⁹ Daarom is met name relevant hoe die belangen worden gewogen en welke gezichtspunten daarbij relevant zijn (paragraaf 7.2).

Gezien het bovenstaande is het zinvol om argumenten te inventariseren die pleiten voor een *ruime* of juist *terughoudende* koers in de bescherming van de burger ten aanzien van vertrouwenwekkende voorlichting, respectievelijk ten aanzien van gebondenheid van de Belastingdienst aan zijn voorlichting. Bekende argumenten tegen uit de fiscale rechtspraak en literatuur zien op het (algemene) karakter van voorlichting en het belang van de voorlichtende taak van de Belastingdienst (zie paragraaf 4.3.1). Deze argumenten worden geacht te pleiten voor een *terughoudende* koers bij de bescherming van bij de burger gewekte verwachtingen (paragraaf 4.3).

Daarnaast kan de fiscale theorie inspiratie ontlelen aan de staats- en bestuursrechtelijke literatuur. In die literatuur zijn in de context van het vertrouwensbeginsel in het algemene bestuursrecht⁶⁰⁰ en het civielrechtelijke leerstuk van overheidsaansprakelijkheid⁶⁰¹ argumenten aangedragen die pleiten voor meer of juist minder terughoudendheid als het gaat om gebondenheid respectievelijk aansprakelijkheid van de overheid aan zijn informatie. Ik geef hierna een overzicht van de voor dit onderzoek meest relevante gezichtspunten. Doel van deze blik over de 'fiscale schutting' is de fiscale theorievorming verder te brengen door meer inzicht te krijgen in gezichtspunten die relevant kunnen zijn bij de koersbepaling ten aanzien van de mate van bescherming bij door voorlichting gewekte verwachtingen.⁶⁰² Ik ben daarom specifiek geïnteresseerd in aspecten die betrekking hebben op *algemene* informatie (zoals voorlichting), wat in de (niet-fiscale) literatuur ook wel 'ongerichte'⁶⁰³ informatie wordt genoemd.

2.6.3.1 *Meer terughoudendheid*

Voor relatief *meer* terughoudendheid bij het aannemen van aansprakelijkheid van de overheid bij algemene, 'ongerichte', informatie pleiten onder meer de volgende (deels samenhangende) argumenten.

599 Dat speelt overigens uiteraard niet exclusief bij het aan voorlichting te ontlelen vertrouwen, maar ook op tal van andere terreinen (o.a. navordering, controlebevoegdheden van de inspecteur; zie ook Meijerman 2021, par. 3) en in het algemeen de (*contra legem*-werking van) algemene beginselen van behoorlijk bestuur (zie Geppaart 1984, par. 1).

600 Zie Damen 2018; Van Triet 2021.

601 Zie Van de Sande 2019, p. 250-252 en Van de Sande 2014, par. 5. Zie ook Barendrecht e.a. 2002, II.3.3, V en p. 123-126.

602 Daarbij teken ik aan dat overheidsaansprakelijkheid en het vertrouwensbeginsel andere leerstukken zijn en andere criteria stellen (zie Van de Sande 2019, p. 138-139, 211-212, 416-418). De hier relevante overeenkomst is dat sprake is van een situatie waarin de overheid informatie (voorlichting) verstrekt, waarop de burger zal afgaan, terwijl de informatie tekort kan (blijken te) schieten en leidt tot een *contra legem*-resultaat, en dit probleem de algemene vraag oproept hoe om te gaan met bescherming van de burger bij de uitvoering van de voorlichtende taak van de overheid.

603 Dat wil zeggen: informatie die niet tot specifieke individuen is gericht, zie Schlössels e.a. 2019, 2019/1021; Van de Sande 2019, par. 4.7.12.2.

Rechtspolitiek argument

Als belangrijkste argument voor terughoudendheid wordt wel genoemd het belang van de voorlichtende taak van de overheid.⁶⁰⁴ Een vergelijkbaar argument is in het belastingrecht bekend (paragraaf 4.3.2.6). Van de Sande is helder over de waarde van dit argument: volgens hem moet het belang van overheidsvoorlichting niet worden onderschat, maar hij acht de voorlichtende functie van de overheid geen juridisch argument – althans, niet *zelfstandig* – om terughoudend te zijn bij het aannemen van aansprakelijkheid van de overheid.⁶⁰⁵ Ook Schlössels e.a.⁶⁰⁶ achten het argument niet overtuigend, want als de overheid nauwelijks op de verschaft informatie kan worden aangesproken, doet dat af aan een doeltreffende uitvoering van de voorlichtende taak (paragraaf 2.6.3.2).

Argument van het algemene karakter van voorlichting

In de literatuur wordt gewezen op het karakter van algemene informatie, waardoor terughoudendheid op zijn plaats is. Voorlichting betreft veelal algemene, 'ongerichte' informatie, die naar zijn aard niet is toegespitst op de specifieke omstandigheden van het geval, globale bewoordingen en veelal hoofdlijnen bevat, niet alle mogelijkheden omschrijft en doorgaans een 'vereenvoudigd karakter' heeft.⁶⁰⁷ Daarom moet volgens Van de Sande rekening worden gehouden met onvolledigheid van die informatie, waardoor niet snel op volledigheid mag worden vertrouwd. Dat komt anders te liggen als die informatie 'een hoge graad van volledigheid suggereert'⁶⁰⁸ of zodanig gedetailleerd is 'dat deze kan worden gelijkgesteld met informatie die op een concrete situatie betrekking heeft'.⁶⁰⁹ In het belastingrecht is het karakter van voorlichting, ten opzichte van bijvoorbeeld concrete toezeggingen, medebepalend bij de vertrouwensleer (paragraaf 4.3.2.6).

Praktisch argument

Praktisch argument is dat een andere, minder terughoudende koers ertoe kan leiden dat de overheid minder geneigd zal zijn om voorlichting te geven. Althans, dat de overheid 'daarmee behoedzamer zal omspringen, ter beperking van de (financiële) risico's' die de verstrekking van informatie aan de burger meebrengen.⁶¹⁰ Aan dit argument ligt volgens Barendrecht e.a. de gedachte ten grondslag 'dat informatieverstrekking door bestuursorganen niet onaantrekkelijk zou moeten worden gemaakt, met als gevolg dat zij alleen summieri informatie zouden willen verstrekken'.⁶¹¹ In het belastingrecht zou dat inderdaad onwenselijk zijn, hoewel de Belastingdienst bij goede voorlichting ook een 'eigen belang' heeft en dit argument dus in zoverre minder opgaat (paragraaf 2.3.3). Voor terughoudendheid pleit in praktisch opzicht bovendien dat de overheid kan inboeten op het laagdrempelige karakter van algemene informatie, wanneer uit angst voor aansprakelijkheid wordt volstaan met het weergeven van wet- en regelgeving in plaats van een begrijpelijke, toegankelijke

604 Van de Sande 2019, p. 251; Van de Sande 2014, par. 5; Barendrecht 2002 e.a., p. 37, 23.

605 Van de Sande 2019, p. 251.

606 Schlössels e.a. 2019, 2019/1021.

607 Van de Sande 2019, p. 250-251; Van de Sande 2014, p. 195; Barendrecht e.a. 2002, p. 36-37.

608 Van de Sande 2019, p. 252; gebaseerd op o.a. ABRvS 1 maart 2006, nr. 200504310/1, AB 2006/188 m.nt. N. Verheij, r.o. 2.5.2; Van de Sande 2014, p. 195.

609 Van de Sande 2014, p. 195; Van de Sande 2019, p. 252.

610 Van de Sande 2019, p. 251.

611 Barendrecht 2002, p. 27; Van de Sande 2014, p. 194. Volgens Van de Sande is dit argument 'hoofdzakelijk rechtspolitiek' van aard.

weergave.⁶¹² Dan gaat begrijpelijkheid ten koste van juistheid (paragraaf 2.5.2). Deze vrees ligt in het belastingrecht minder voor de hand, alleen al omdat de Belastingdienst hecht aan begrijpelijke voorlichting in zijn compliancestrategie (paragraaf 2.3.3, 3.3)

Bindingsbedoeling

Als argument om de overheid niet te snel te binden aan voorlichting wordt ook wel gewezen op het gegeven dat het bestuursorgaan zich met algemene informatie niet heeft willen binden aan een standpuntbepaling in over de wijze waarop het zijn bevoegdheden uitoefent in een concreet geval.⁶¹³ Bij voorlichting heeft het bestuursorgaan niet de intentie om zich uit de laten over een (te nemen) beslissing in een concreet geval. Daar valt evenwel tegenin te brengen dat, aldus Scheltema, hoewel de overheid met een inlichting niet de *bedoeling* heeft om zich te binden, dit niet betekent dat zij de overheid niet *kunnen* binden.⁶¹⁴ Van Triet betoogt bovendien dat er nog steeds (te) weinig aandacht is voor hoe een redelijk handelende burger de overheidsuitlating zou opvatten.⁶¹⁵ Volgens haar gaat het daarbij mis omdat de bestuursrechter de (achteraf gegeven uitleg van) de bedoeling van het bestuursorgaan volgt en de burger vervolgens met teleurstelling achterblijft.

Argument van jurisdisering

Een ander argument is dat een te snelle aansprakelijkheid van de overheid voor zijn informatie een juridiserend kan effect hebben. Het idee is dat de overheid – om aansprakelijkheid zoveel mogelijk te beperken – geneigd kan worden eerder te verwijzen naar de mogelijkheid een formele aanvraag in te dienen in plaats van actief informatie te verstrekken.⁶¹⁶ Beschikbaarheid van toegankelijke, goede voorlichting ‘dejuridiseert juist’, aldus Van de Sande, want de burger die adequaat is voorgelicht ziet mogelijk af van zinloze verzoeken of het instellen van (weinig kansrijke) rechtsmiddelen.⁶¹⁷ In het belastingrecht is hetzelfde argument denkbaar (denk aan het indienen van een verzoek tot standpuntbepaling in plaats van laagdrempelige telefoontje aan de BelastingTelefoon), zij het dat inboeten op de uitvoering van de voorlichtende taak minder voor de hand ligt vanwege zijn functie in een efficiënte belastingheffing (paragraaf 2.3.3, 2.4.3).

Financieel argument: onvoorzienbare consequenties

In de literatuur wordt verder gewezen op de impact in termen van financiële gevolgen bij (snelle) aansprakelijkheid voor algemene informatie. Dat risico wordt des te relevanter geacht als het gaat om situaties die zich regelmatig kunnen voordoen, bij een groot aantal burgers en met een relatief aanzienlijke schade.⁶¹⁸ Bovendien is niet goed te voorzien waartoe een minder terughoudende opstelling bij onjuiste voorlichting zou leiden in termen van schadevergoeding, zo benadrukken Schlössels en Zijlstra.⁶¹⁹ Eventuele financiële impact

612 Van de Sande 2019, p. 251–252.

613 Zie Van Triet 2021, p. 835–836 onder verwijzing naar jurisprudentie van de algemene bestuursrechtshof.

614 Scheltema 1975, p. 36.

615 Van Triet 2021, p. 184–185.

616 Van de Sande 2019, p. 251.

617 Van de Sande 2014, p. 195. Vgl. Damen 2018, p. 70–71, 91.

618 Van de Sande 2019, p. 193–194; Barendrecht e.a. 2002, p. 36.

619 Schlössels en Zijlstra 2017, par. 1.2.2.2, punt 26.

van snelle(re) gebondenheid aan informatie is uiteraard ook voor het belastingrecht een relevant bezwaar (paragraaf 7.6.2.j).

Belangeloze informatieverstrekking

Tot slot wordt wel genoemd dat als de overheid belangeloos en kosteloos informatie geeft, dat ervoor kan pleiten dat de overheid daar minder op hoort te worden 'afgerekend'.⁶²⁰ Mijns inziens is dit argument in de fiscale context niet sterk, aangezien voorlichting door de Belastingdienst niet zozeer een gunst aan de burger is, maar een rechtsstatelijke noodzaak (paragraaf 2.3).

2.6.3.2 Minder terughoudendheid

Voor *minder* terughoudendheid bij het aannemen van aansprakelijkheid van de overheid bij algemene, 'ongerichte' informatie pleiten de volgende argumenten:

Argument van de vereiste kwaliteit van voorlichting: juistheid

De aan voorlichting te stellen kwaliteitseisen pleiten voor een minder terughoudende opstelling. Volgens Van de Sande zijn argumenten die pleiten voor een terughoudende opstelling bij het aannemen van aansprakelijkheid – die met name zien op de algemene, en dus in juridisch opzicht onvolledige aard van informatie – niet aan de orde als het gaat om *onjuistheid* van die informatie. In dat kader houdt zijn redenering in dat het ongerichte karakter van de informatieverstrekking 'in het geheel geen matigende invloed [zou] moeten hebben op de aansprakelijkheid van de overheid voor het verstrekken van onjuiste informatie, voor zover die informatie niet tevens onvolledig is. Het ongerichte karakter doet weliswaar afbreuk aan de eisen die mogen worden gesteld aan de volledigheid van de informatie, maar heeft geen invloed op de eisen ten aanzien van de juistheid daarvan.'⁶²¹ Schlössels e.a. achten bij *onjuiste* algemene informatie eveneens het gezichtspunt van het ongerichte karakter minder relevant, waardoor aansprakelijkheid volgens hen in zoverre op *minder* bezwaren stuit.⁶²² Dat ligt in het belastingrecht niet anders: voorlichting hoort juist te zijn (paragraaf 2.5).

Argument van de zorgvuldigheidsprikkel

Scheltema wijst er in de context van het vertrouwensbeginsel op dat niet-gebondenheid van het bestuur aan door de overheid gemaakte fouten ertoe leidt dat bestuursorganen niet daarvoor zouden hoeven in te staan: 'Dat betekent op zichzelf al, dat er nauwelijks een prikkel binnen de bestuursorganisatie ontstaat om dergelijke fouten in het vervolg te vermijden: men is toch aan de consequenties ervan niet gebonden.'⁶²³ Een argument dat pleit voor een minder terughoudende koers ligt dus in een *zorgvuldigheidsprikkel* voor de

⁶²⁰ Van de Sande 2019, p. 200.

⁶²¹ Van de Sande 2019, p. 252. 'Behoudens contra-indicaties die voortvloeien uit de overige omstandigheden van het geval,' aldus Van de Sande, 'valt dan ook niet in te zien dat de burger op basis van het enkele ongerichte karakter van de informatie al rekening moet houden met de mogelijke onjuistheid daarvan.'

⁶²² Schlössels e.a. 2019, 2019/1021.

⁶²³ Scheltema 1984, p. 547. Bovendien, zo waarschuwt Scheltema, is dat de overheid dan maar beperkt met de nadelen van (te) complexe regelgeving wordt geconfronteerd. Zie ook Schlössels 2011, par. 2.5.2.

overheid. Bovendien kan een terughoudende koers bij het aannemen van aansprakelijkheid van de overheid een averechts effect hebben op de kwaliteit. Zo meent Van de Sande dat als de overheid niet of weinig wordt geprikkeld om juiste informatie te verstrekken, het mogelijk is dat zij 'weinig zorgvuldigheid aan de dag legt bij het samenstellen van haar website of brochure. Dit brengt het gevaar met zich van meer fouten, waardoor de mogelijkheid bestaat dat de burger het vertrouwen in overheidsvoorlichting verliest.'⁶²⁴ Ook in het belastingrecht vormt de huidige risicoverdeling die het risico van onjuiste voorlichting in beginsel bij de burger legt op zichzelf geen prikkel voor de Belastingdienst om goede voorlichting te geven (paragraaf 4.3).

Het 'eigen product'

Voorlichting kan betrekking hebben op o.a. (de inhoud van) het eigen beleid of op wet- en regelgeving van de overheid. Barendrecht e.a. menen dat het dan gaat om 'een eigen 'product' van de overheid en burgers mogen er in beginsel – zonder nader onderzoek – van uitgaan dat de daarover verstrekte informatie juist en volledig is.'⁶²⁵ Dat pleit voor minder terughoudendheid.

Argument van betrouwbaarheid en geloofwaardigheid

In de literatuur wordt bovendien gewezen op het argument dat het ontbreken van aansprakelijkheid voor informatie afbreuk doet aan betrouwbaarheid van de overheid. Volgens Scheltema dient het recht – ook bij informatieverstrekking – te zorgen voor een 'betrouwbare overheid', terwijl een terughoudende toepassing van het vertrouwensbeginsel daarmee niet in lijn is.⁶²⁶ Bovendien pleit voor een minder terughoudende opstelling dat niet-gebondenheid afdoet aan de geloofwaardigheid van de overheid. Schlössels e.a. nuanceren het in de fiscale rechtspraak genoemde belang van de voorlichtende taak als argument voor niet-binding van de Belastingdienst aan zijn voorlichting, en waarschuwen dat de overheid 'haar voorlichtende taak evenmin doeltreffend uitoefenen als zij nauwelijks op de verschaft informatie kan worden aangesproken. Die verliest dan op den duur aan geloofwaardigheid.'⁶²⁷

Opvallend is dat de argumenten die pleiten voor méér terughoudendheid in de gebondenheid van de overheid aan haar voorlichting met name praktisch en financieel van aard zijn, terwijl de argumenten die pleiten voor minder terughoudendheid met name principieel van aard zijn en zien op de autoriteit van de overheid en de verhouding met de burger. Bij de behandeling van de fiscale rechtspraak ga ik nader in op de argumentatie bij de voorlichtingsjurisprudentie (paragraaf 4.3.2) en op de houdbaarheid daarvan (paragraaf 4.7, 7.3).

2.7 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is het juridische kader bij de voorlichtende taak van de Belastingdienst in kaart gebracht, aan de hand van de deelvraag: *Wat is het juridische kader bij de voorlichtende*

⁶²⁴ Van de Sande 2014, p. 195.

⁶²⁵ Zie Barendrecht e.a. 2002, p. 37-38. Dat ligt volgens hen anders als de informatie is voorzien van een voorbehoud en/of niet ondubbelzinnig is.

⁶²⁶ Scheltema 2019a, par. 9. Zie ook Damen 2018 en de behandelde 'stories'.

⁶²⁷ Schlössels e.a. 2019, 2019/1021.

taak van de Belastingdienst? De uitvoering van de voorlichtende taak van de Belastingdienst speelt zich af binnen de institutionele context van het belastingrecht, waarbij met name de complexiteit van belastingwetgeving en de asymmetrische rechtsverhouding tussen de Belastingdienst en de burger het speelveld kleuren. In het juridisch perspectief blijkt in toenemende mate oog voor het perspectief van de burger, nu de rechtsstaat niet 'bureaucratisch' maar 'responsief' hoort te zijn, en die opvatting doorwerkt naar het juridische kader waarbinnen de Belastingdienst zijn voorlichtende taak uitvoert (paragraaf 2.2). Ik heb voor het bestaan van de voorlichtende taak van de Belastingdienst drie argumenten gegeven, te weten een *praktisch* argument (voorlichting is nodig), een *principeel* argument (de Belastingdienst moet voorlichting geven) en een *beleidsmatig* argument (voorlichting is efficiënt en doelmatig in het kader van de uitvoeringstaak van de Belastingdienst). De voorlichtende taak berust niet op een specifiek fiscaal wetsartikel, maar zijn grondslag ligt in geschreven en ongeschreven juridische normen, die zijn ingebed in het kader van de rechtsstaat. De rechtsstatelijke inbedding legt bloot dat de plicht om burgers voor te lichten voortvloeit uit rechtsstatelijke beginselen, met name het rechtszekerheidsbeginsel. Voorlichting vervult een informatiefunctie, dienstverleningsfunctie, rechtszekerheidsfunctie en compliancefunctie. De voorlichtende taak van de Belastingdienst is dus niet een kwestie van 'serviceverlening', maar is een rechtsstatelijke taak (paragraaf 2.3). Bij het begrip 'taak' gaat het niet louter om een werklust, maar om een verplichting, hoewel deze voor de burger niet concreet in rechte afdwingbaar is. De voorlichtende taak heeft weliswaar een ruime reikwijdte, maar is niet onbegrensd. De verstrekking van voorlichting aan de burger is begrensd en genormeerd door de wet en rechtsbeginselen, binnen welke grenzen (ook) sturende voorlichting uit hoofde van de compliancefunctie toelaatbaar kan worden geacht (paragraaf 2.4). Bovendien laat het juridische kader zien dat voorlichting kenmerkende eigenschappen heeft, zoals het toegankelijke(re) taalgebruik en het algemene karakter. Juridisch gezien worden aan voorlichting in het licht van zijn rechtsstatelijke functie kwaliteitseisen gesteld, met name juridische juistheid en begrijpelijkheid. Deze eisen staan met elkaar op gespannen voet, dus inherent aan voorlichting is dat het een *trade-off* bevat. Juridisch bezien is onjuiste of onbegrijpelijke voorlichting ondeugdelijk; gebrekkige voorlichting stelt de burger niet in staat rechtszeker te zijn, is geen goede voorlichting en hoort door de Belastingdienst dus niet te worden verstrekt (paragraaf 2.5). Tot slot zijn aan voorlichting risico's verbonden, specifiek vanwege het spanningsveld tussen juistheid en begrijpelijkheid. Rechtsstatelijke beginselen bieden een maatstaf hoe daarmee om te gaan. Met name praktische en financiële argumenten pleiten in de richting van een relatieve terughoudende opstelling voor gebondenheid aan voorlichting, terwijl principiële argumenten in de andere richting wijzen (paragraaf 2.6).

Uit het juridische kader kunnen conclusies worden getrokken ten aanzien van hetgeen waartoe de Belastingdienst is gehouden bij zijn voorlichtende taak, evenals de rechtsstatelijke functie en betekenis, grondslagen en begrenzingen van deze taak. De relevantie daarvan met oog op de centrale onderzoeksvraag is dat meer duidelijkheid bestaat over wat van de voorlichtende taak van de Belastingdienst mag worden verwacht (actief verstrekken van voorlichting, *goede* voorlichting) en wat de functie is van voorlichting in het belastingrecht (essentiële functie).

De inzichten uit dit hoofdstuk doen sterk vermoeden dat de huidige koers in het belastingrecht, waarbij het risico op onjuiste voorlichting in beginsel bij de burger wordt gelegd, rechtsstatelijk gezien een zeer strenge koers is die de burger weinig – mogelijk *te* weinig – bescherming biedt tegen tekortschietende voorlichting van de Belastingdienst. Wanneer de huidige koers van de belastingrechter niet in lijn is met het juridische kader, is bijstelling nodig. Het is voor de herijking van het vertrouwensbeginsel dus essentieel om de huidige koers van de belastingrechter bij voorlichting te ‘fileren’ en kritisch tegen het licht te houden (hoofdstuk 4). Alvorens ik dat doe, volgt in het volgende hoofdstuk eerst een praktijkgerichte analyse: hoe vult de Belastingdienst zelf zijn voorlichtende taak in?