



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).

Toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk breng ik de rechtsregel voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting in het belastingrecht in kaart ('geldend recht'). Daarmee verschuift de aandacht van de voorlichtende taak van de Belastingdienst (hoofdstuk 2) en zijn praktische invulling (hoofdstuk 3) naar de kant van de burger die verwachtingen kan ontlelen aan de verstrekte voorlichting. De invalshoek verandert daarmee van enerzijds die van de Belastingdienst en de belastingwet(gever) naar anderzijds die van de belastingrechter en rechtsbescherming bij voorlichting.¹ Het specifieke juridische kader is in dit hoofdstuk het leerstuk van het vertrouwensbeginsel. De toepassing van het vertrouwensbeginsel bepaalt of de verwachtingen die de burger heeft ontleend aan voorlichting worden beschermd. Als uitgangspunt geldt bij voorlichting dat de burger daaraan niet een in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlelen ('huidige koers'). Die koers volgt uit arresten van de Hoge Raad sinds 1979 inzake 'algemene voorlichting' en 'inlichtingen' (hierna: 'de voorlichtingsjurisprudentie'), waarin *BNB* 2022/10 geen principiële wijziging heeft gebracht.

In de fiscale literatuur is de huidige koers weliswaar vaak beschreven, maar nauwelijks ter discussie gesteld. Er is bovendien relatief weinig bekend over de uitgangspunten en veronderstellingen die aan de huidige koers ten grondslag liggen. Daarmee ontbreekt mijns inziens zicht op houdbaarheid en wenselijkheid van de stand van het recht, mede gelet op juridische en maatschappelijke ontwikkelingen.²

De deelvraag in dit hoofdstuk is: *Op welke wijze wordt het vertrouwensbeginsel bij voorlichting toegepast, en voldoet de huidige toepassing in het licht van het juridische kader en maatschappelijke ontwikkelingen?* Het doel van dit hoofdstuk is tweeledig. Ten eerste is beoogd om de stand van de voorlichtingsjurisprudentie in kaart te brengen, waarbij met name zicht moet worden verkregen in de factoren, aannames en gezichtspunten die daarbij relevant zijn. In de tweede plaats is het doel om te bepalen of het geldende recht nog voldoet, of bijstelling verdient. Bij de herijking van de toepassing van het vertrouwensbeginsel moet immers worden nagegaan of het recht nog voldoende 'is afgestemd op "de" werkelijkheid die het bestrijkt'.³

¹ Zie ook Happé 1996, p. 34-35.

² Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/55; Feteris 2007, p. 6-7.

³ Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/165 en 166.

Ter beantwoording van de deelvraag behandel ik eerst het leerstuk van het vertrouwensbeginsel en de specifieke methode die de belastingrechter daarbij heeft ontwikkeld (paragraaf 4.2). Daarna volgt de bespreking van de voorlichtingsjurisprudentie, waarbij de bespreking met name is gericht op het identificeren van de voor de huidige koers relevante factoren (paragraaf 4.3). Vervolgens zet ik de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting af tegen die bij beleidsregels (paragraaf 4.4) en bij toezeggingen (paragraaf 4.5). Deze vergelijking dient als hulpmiddel om de huidige koers en de daarbij relevant geachte uitgangspunten, keuzes en knelpunten verder bloot te leggen en te toetsen. De vergelijking geeft aanleiding om de kwalificatie- en afbakeningsproblematiek die zich tussen uitingen in het kader van de ‘voorlichtende taak’ en andere uitingen kan voordoen preciezer te analyseren (paragraaf 4.6). Daarna zal ik reflecteren op de belangrijkste punten van de huidige koers en zal ik de houdbaarheid daarvan kritisch tegen het licht houden (paragraaf 4.7). Ik sluit af met een tussenconclusie, waarin ik concludeer dat de huidige toepassing bijstelling verdient (paragraaf 4.8).

4.2 Leerstuk van het vertrouwensbeginsel

Over het leerstuk van het vertrouwensbeginsel – ook wel de ‘vertrouwensleer’⁴ – in het belastingrecht is reeds veel geschreven. Gezaghebbend is het proefschrift van Happé (1996), die de vertrouwensleer van de Hoge Raad aan de hand van een rechtstheoretisch model met ‘voorrangsregels’ systematisch in kaart heeft gebracht.⁵ Recenter verscheen het proefschrift van Gorissen,⁶ dat daarop voortbouwt en rechtsvergelijking bevat, evenals het proefschrift van Pauwels op een overigens ander terrein, waarin hij (ook) de theorievorming bij de vertrouwensleer nader heeft ontwikkeld.⁷ Bovendien bestaan vele handboeken, artikelen en databanken met (actuele) overzichten van de jurisprudentie ten aanzien van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht.⁸ Voor dit onderzoek is het dus niet nodig om de vertrouwensleer integraal te beschrijven. Daarentegen is wel zinvol om relevante eigenschappen van de vertrouwensleer te identificeren en te analyseren waar het gaat om voorlichting.

Het vertrouwensbeginsel komt bij voorlichting aan de orde in situaties waarin een burger afgaat op voorlichting van de Belastingdienst, maar de inspecteur ‘terugvalt’ op (een andere uitleg van) de wet en een andere beslissing neemt dan de burger op basis van de informatie had verwacht (zoals een hogere aanslag) en de burger zich vervolgens op de bij hem gewekte verwachtingen beroept.⁹ Een dergelijke situatie kan ontstaan als die voorlichting achteraf onjuist of onvolledig blijkt te zijn ten opzichte van de wet. Als de inspecteur dan

4 Van Nispen tot Sevenaer 1989.

5 Happé 1996.

6 Gorissen 2008. Zie ook Gorissen 2009/8. Voor een EU-rechtsvergelijking zie De Vos 2011.

7 Pauwels 2009, hoofdstuk 8.

8 Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.0 (actueel t/m 16 oktober 2021); NDFR deel Formeel belastingrecht, *Vertrouwensbeginsel*, par. 3.1.2.; Vakstudie Algemeen Deel, art. 11 AWR, aant. 1.11 (online, actueel t/m 28 januari 2022).; Jansen 2013; Douma e.a. 2021, hoofdstuk 6. Zie ook het themanummer over het vertrouwensbeginsel in *RMThemis* 1984/5-6; Geppaart 1969. In het algemene bestuursrecht zie Nicolai 1990; Verheij 1997 en recenter Schlössels & Zijlstra 2017, par. 8.3.7; Van Triet 2021.

9 Happé p. 109-112, 164.

niet handelt conform de gewekte verwachtingen maar de wet toepast, schendt hij het vertrouwen van de burger. In zo'n geval ontstaat spanning tussen enerzijds het vertrouwen dat burgers ontleen aan de in het kader van de voorlichtende taak van de Belastingdienst verstrekte voorlichting en anderzijds het belang van een juiste wetstoepassing.¹⁰ Hoe gaat de belastingrechter daarmee om?

In het belastingrecht wordt het beoordelingskader voor bovenstaande vraag gevormd door het leerstuk van het vertrouwensbeginsel. Dit leerstuk is de afgelopen decennia in de jurisprudentie ontwikkeld.¹¹ De Hoge Raad heeft in verschillende arresten beslist over gevallen waarin de belastingplichtige meende vertrouwen te kunnen ontleen aan uitingen van de Belastingdienst. Hierbij maakt de Hoge Raad een afweging tussen enerzijds het belang van het toepassen van de wet (*legaliteitsbeginsel*) en anderzijds het belang van het honoreren van gewekte verwachtingen (*vertrouwensbeginsel*). De weging van die beginselen is afhankelijk van het type uiting en de omstandigheden (paragraaf 4.2.3). Deze aanpak is eveneens van toepassing bij voorlichting.

4.2.1 *Het vertrouwensbeginsel: inhoud, doel en strekking*

Het vertrouwensbeginsel is één van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (paragraaf 2.3.2.6). Het betreft dus een norm die is gericht aan de Belastingdienst en die de wijze waarop de inspecteur zijn bevoegdheden uitoefent (zoals het opleggen van aanslagen) normeert en begrenst. Het vertrouwensbeginsel is niet gecodificeerd, maar is in de rechtspraak ontwikkeld en verankerd als rechtsnorm. Overigens is in de literatuur gepleit voor codificatie en overweegt de regering inmiddels nadere codificatie van de beginselen, waaronder het vertrouwensbeginsel.¹²

Wat houdt het vertrouwensbeginsel in? Volgens de Hoge Raad – zo werd overwogen in de bekende Doorbraakarresten (paragraaf 4.2.2) – houdt het vertrouwensbeginsel in dat:

‘de administratie verwachtingen, welke zij bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft opgewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover haar mag beroepen, honoreert’.¹³

In deze definitie is goed te zien dat het vertrouwensbeginsel een norm is voor het handelen van de Belastingdienst. Een beroep op het vertrouwensbeginsel houdt in dat de burger verlangt dat de Belastingdienst zich conform de gewekte verwachtingen, oftewel *consistent*, gedraagt.¹⁴ Bij het vertrouwensbeginsel gaat het om de bij de burger gewekte verwachtingen, dus zijn perspectief (en niet de bedoeling van de Belastingdienst) geldt als uitgangspunt.

¹⁰ Happé 1996, p. 164.

¹¹ Zie voor ontwikkelingen in fiscale rechtsbescherming Van den Berge 2015, par. 8.

¹² Zie *Kamerstukken II*, 2021/2022, 35925 VI, nr. 2, p. 17; Baron & Poelmann 2021b (overzicht van politieke ontwikkelingen); Nagelhout en Van Wordragen 2021 (overzicht en analyse).

¹³ HR 12 april 1978, nr. 18 452, *BNB* 1978/135-137; HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311. Recenter zie *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1.

¹⁴ Happé 1996, p. 110, 112.

De functie en betekenis van het vertrouwensbeginsel voor het recht in het algemeen heeft Staatsraad A-G Wattel nog niet zo lang geleden helder uiteengezet:

'Het uitgangspunt dat gerechtvaardigd vertrouwen zo mogelijk gehonoreerd moet worden, wordt in alle democratische samenlevingen en in de Europese Unie en de Raad van Europa (RvE) als algemeen (rechts)beginsel beschouwd. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) en de RvE beschouwen het als een grondrecht respectievelijk een principe of administrative law. Het heeft op alle rechtsgebieden uiteindelijk dezelfde functie en betekenis: zonder vertrouwen in elkaar, in zakenpartners en in overheidsinstituties valt niet (fatsoenlijk) te ondernemen, te besturen, te wonen, te functioneren en samen te leven. Met name de overheid moet betrouwbaar zijn omdat een onbetrouwbare overheid uiteindelijk de gehele door die overheid (wan)bestuurde maatschappij onbetrouwbaar maakt.'¹⁵

Aan het vertrouwensbeginsel ligt dus, in alledaagse termen, het idee ten grondslag van 'belofte maakt schuld' en 'je aan je woord houden'. Het vertrouwensbeginsel strekt ertoe om gerechtvaardigde verwachtingen te beschermen. Het dient een essentiële functie in het recht en de maatschappij.

Beschermt het vertrouwensbeginsel elke verwachting?

Niet *elke* verwachting die bij de burger leeft is een gerechtvaardigde verwachting die in het recht wordt *bescherm*d.¹⁶ Zo schreef Nicolai ten aanzien van het vertrouwensbeginsel dat gerechtvaardigde verwachtingen 'zo enigszins mogelijk' moeten worden gehonoreerd.¹⁷ Dat impliceert volgens hem een afweging tussen het belang dat de burger heeft bij honorering van het vertrouwen tegen het algemeen belang dat zich in het gegeven geval zou verzetten tegen die honorering. Volgens Van Wijk, Konijnenbelt en Van Male verlangt het vertrouwensbeginsel dat bestuursorganen door hen gewekt vertrouwen niet mogen beschamen.¹⁸ De verwachtingen moeten evenwel gerechtvaardigd zijn. Het vertrouwensbeginsel biedt geen onbegrensde bescherming: niet iedere hoop of illusie wordt beschermd, maar de verwachting, het vertrouwen, moet op goede gronden berusten. Volgens Oldenziel houdt het vertrouwensbeginsel in dat indien het bestuur bij een burger de gerechtvaardigde verwachtingen heeft gewekt dat het op een bepaalde wijze zal handelen, dit vertrouwen in beginsel niet mag worden beschaamd.¹⁹

Verhouding tussen vertrouwensbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel

Het vertrouwensbeginsel is dus gericht op het belang van bescherming van door de overheid gewekte verwachtingen. In het vertrouwensbeginsel ligt dus een fundamenteel, rechtsstatelijk belang besloten, namelijk dat van rechtszekerheid (paragraaf 2.2.3, 2.3.2). Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zijn dus verwant, maar niet hetzelfde.²⁰ Zoals Nicolai betoogt vormt het rechtszekerheidsbeginsel 'het *fundament*' voor

¹⁵ Conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.1.

¹⁶ Dat kan op de burger overigens bevreemdend overkomen, zoals de Hoge Raad erkent in het kader van een zaak waarin een aftrekpost over het reeks van 30 jaren was gevolgd bij het opleggen van de aanslag maar opeens werd geweigerd – en dat rechtens was toegelaten, zie HR 18 januari 1984, nr. 22 144, *BNB* 1984/127.

¹⁷ Nicolai 1990, p. 314, 361.

¹⁸ Van Wijk/Konijnenbelt en Van Male 2011, par. 7.5.38.

¹⁹ Oldenziel 1998, p. 21.

²⁰ Vgl. Gorissen 2008, p. 17, 28, 30; Geppaart 1984, p. 477-479 en verwijzingen aldaar.

de in het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur vervatte norm.²¹ Oldenziel beschouwt het vertrouwensbeginsel als een 'dimensie' van het rechtszekerheidsbeginsel.²² Bij *contra legem*-problematiek is, zo bezien, de vraag of voorrang moet worden toegekend aan de rechtszekerheid in de zin dat de wet wordt toegepast (legaliteitsbeginsel), of aan rechtszekerheid in de zin dat gewekt vertrouwen wordt gehonoreerd (vertrouwensbeginsel). Deze discussie speelt zich dan af 'binnen' (verschillende dimensies van) het rechtszekerheidsbeginsel en niet *tussen* het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.²³ Duidelijk is dus dat het belang van rechtszekerheid niet alleen wordt gediend *door de wet toe te passen* (legaliteitsbeginsel), maar óók door het *honoreren van gewekt vertrouwen* (vertrouwensbeginsel).²⁴ Kortom, rechtszekerheid kan in de rechtsstaat via meerdere wegen worden bereikt (zie paragraaf 2.2.3, 4.7.3, 7.6).

Door de afwegingen die moeten worden gemaakt bij toepassing van het vertrouwensbeginsel, werkt het beginsel uit als een 'risicoverdeler'.²⁵ Stel dat verwachtingen die de burger heeft ontleend aan een onjuiste inlichting niet worden beschermd, dan komt het risico van die onjuistheid voor zijn rekening. De risicoverdeling is de uitwerking van het vertrouwensbeginsel, maar geen doel op zich.

Hierna zal ik in vogelvlucht ingaan op de 'doorbraak' van het vertrouwensbeginsel in de fiscale rechtspraak en de methode die de Hoge Raad (belastingkamer) heeft ontwikkeld. Dit mag niet ontbreken, want het laat zien waarom de Hoge Raad er op enig moment toe is overgegaan dat het vertrouwensbeginsel een strikte wetstoepassing opzij kan zetten.²⁶

4.2.2 De 'doorbraak' van het vertrouwensbeginsel

Hoewel het tegenwoordig als vanzelfsprekend wordt beschouwd dat de Belastingdienst op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan worden gehouden aan bijvoorbeeld een standpunt, is dat niet altijd zo geweest, zo blijkt Van den Berge in 2015 terug:

'Als de leiding van de belastingdienst een mededeling laat publiceren waarin een standpunt wordt ingenomen over de uitleg of toepassing van een wetbepaling, dan kan de burger op zo'n standpunt in rechte een beroep doen. Het is, terugkijkend, verbazend dat het ooit anders is geweest. Maar zo was het, nog niet eens zo lang geleden, wel.'²⁷

De ontwikkeling van het vertrouwensbeginsel laat zich als volgt samenvatten.

21 Nicolai 1990, p. 315.

22 Oldenziel 1998, p. 22. Zie over discussies in de literatuur p. 21-22 en Gorissen 2008, p. 28.

23 Oldenziel 1998, p. 22.

24 Gribnau 1998, p. 286; Gorissen 2008, p. 61, 30.

25 Conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.5.

26 Waarmee ik overigens onvermijdelijk enigszins afbreuk doe aan de genuanceerde historische ontwikkeling, zie daarover reeds Happé 1996, par. 1.3; Douma 2019, hoofdstuk 6; Gorissen 2008, p. 61-64; Gribnau 1998, p. 190-197; Geppaart 1984; Scheltens 1988; Geppaart 1979; Scheltens 1978.

27 Van den Berge 2015, par. 8.

4.2.2.1 *In vogelvlucht: de erkenning van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur*

Aanvankelijk, tot eind jaren 70, was de Hoge Raad in het licht van het dwingende karakter van het belastingrecht niet bereid om juridische betekenis toe te kennen aan bij de burger gewekte verwachtingen door de Belastingdienst.²⁸ Dat betekende dat als de Belastingdienst bijvoorbeeld een toezegging had gedaan aan een burger, maar vervolgens onverkort de wet toepaste, de belastingrechter geen ruimte zag de Belastingdienst te binden aan het gewekte vertrouwen. Dit moet volgens de literatuur worden geplaatst in de toen heersende visie op de rechter: deze werd beschouwd als 'het spreekorgaan (la bouche de la loi)' van de wetgever.²⁹ De rechter diende de wet strikt toe te passen en hij mocht de door de wetgever uitgevaardigde algemene regels niet terzijde stellen of anders inkleuren.³⁰ Tegen deze achtergrond beoordeelde de belastingrechter lange tijd uitsluitend of de Belastingdienst binnen de *door de wet* gestelde grenzen handelde. Voor toetsing aan algemene rechtsbeginselen, zoals de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zag de Hoge Raad geen ruimte.³¹ De Belastingdienst kon dan ook niet worden gebonden aan uitingen of gedragingen zonder aanwijsbare wettelijke basis.

Ondertussen was de praktijk van belastingheffing veranderd: de Belastingdienst maakte beleidsregels, deed toezeggingen, verstrekte inlichtingen en sloot compromissen, al dan niet strikt binnen het kader van de wet.³² Tegelijkertijd waren de bestaande kaders ter normering van het handelen van de Belastingdienst daarbij niet meer toereikend. Vanwege de strikte gelding van het legaliteitsbeginsel kon de rechter evenwel nauwelijks rekening houden met handelingen van de Belastingdienst die geen aanwijsbare wettelijke basis hadden.³³ Die benadering riep volgens Van den Berge 'steeds meer protesten' op.³⁴ Gezaghebbende auteurs als Van Soest, Geppaart en Scheltens bepleitten de erkenning van

28 Voor oudere rechtspraak inzake algemene beginselen van behoorlijk bestuur zie Geppaart 1969; Schut 1974, par. C.

29 Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.2.0.B (bijgewerkt tot 2 februari 2021).

30 Zeker bij het belastingrecht, vanwege zijn gebonden karakter (zie paragraaf 2.2.1).

31 Overigens heeft de Tariefcommissie in zijn algemeenheid al in een vroeger stadium dan de Hoge Raad de opvatting aanvaard dat de wet onder omstandigheden opzij gezet moest worden (zie TC 16 december 1957, nr. 8613 O; *BNB* 1958/107 en TC 29 april 1957, nr. 7875, *BNB* 1957/297). Dat kan volgens de literatuur mogelijk worden verklaard door de specifieke zaken die bij Tariefcommissie voorlagen, namelijk indirecte belastingen, die naar hun aard zijn bedoeld om te worden afgewenteld op de afnemer. Wanneer dat – door de gewekte verwachtingen – niet meer lukt, zou het wettelijk systeem worden 'gefrustreerd'. Vgl. Geppaart 1969, p. 77, 91-92, die een onderscheid maakt tussen de jurisprudentie van de Hoge Raad enerzijds en de Tariefcommissie en hoven anderzijds. Vgl. De Blicke e.a. 2015, p. 291.

32 Geppaart 1979, par. 3, 7; Happé 1996, par. 1.1 en 1.2.

33 Van den Berge 2015, par. 8.

34 Van den Berge 2015, par. 8: 'Lange tijd kon de belastingplichtige bij de belastingrechter het recht krijgen zoals dat, wat gechargeerd uitgedrukt, in de wet was vastgelegd, maar toepassing van een soepeler opvatting, neergelegd in een ministeriële resolutie, gericht aan de ambtenaren van de belastingdienst, kon door de belastingplichtigen in individuele gevallen voor de belastingrechter niet worden afgedwongen.'

algemene rechtsbeginselen.³⁵ In de fiscale literatuur werd dus in toenemende mate een koerswijziging gepropageerd.³⁶

Eind jaren 70 gaat de Hoge Raad 'om'.³⁷ In de door Geppaart betitelde 'Doorbraakarresten' uit 1978 heeft de Hoge Raad voor het eerst geoordeeld dat de rechter niet alleen moet beoordelen of de Belastingdienst de wet op de juiste wijze heeft toegepast, maar dat de rechter zich ook kan uitspreken over de vraag of de fiscus in strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur heeft gehandeld (paragraaf 4.4.2).³⁸ Met deze arresten heeft de Hoge Raad principieel erkend dat het legaliteitsbeginsel onder omstandigheden moet wijken voor het vertrouwen dat de Belastingdienst heeft gewekt bij een belastingplichtige. Gevolg is dat de Belastingdienst kan worden gebonden aan zijn uitingen en gedragingen. Óók als de Belastingdienst daarbij geen beleidsvrijheid heeft, óók als dat leidt tot een uitkomst die in strijd is met de wet. Het vertrouwensbeginsel kan dus *contra legem* worden toegepast.³⁹

De Doorbraakarresten betekenden dus een fundamentele koerswijziging van de Hoge Raad. Het belastingrecht kenmerkt zich immers door zijn dwingende karakter, waarbij de Belastingdienst geen discretionaire ruimte toekomt (paragraaf 2.2.1). Waarom ging de Hoge Raad 'om'?

4.2.2.2 Ratio: waarom ging de Hoge Raad 'om'?

Reden(en) voor deze principiële koerswijziging heeft de Hoge Raad in de Doorbraakarresten niet geëxpliciteerd.⁴⁰ Volgens de literatuur is redengevend dat de Hoge Raad zich meer rekenschap wilde gaan geven van de belangen van belastingplichtigen en de bescherming van belastingplichtigen ten opzichte van de Belastingdienst.⁴¹ Smit legt een relatie met de veranderende werkwijze van de Belastingdienst en de gewijzigde verhoudingen tussen de Belastingdienst en belastingplichtige: hij plaatst de erkenning van de algemene beginselen

35 Zo meent Van Soest 1973, p. 13 dat als het vertrouwen niet gewekt had mogen worden vanwege het ontbreken van discretionaire bevoegdheid, dan is het aan de Belastingdienst, niet aan de belastingplichtige, 'om daarvan de wrange vruchten te plukken.' Vgl. Geppaart 1984, p. 474 en aangehaalde literatuur; Gribnau 1998, p. 190-193; Geppaart 1979; Van Soest 1958; Scheltens in BNB 1970/78.

36 Volgens Niessen 2012, par. 5.2, heeft de samenleving, of althans de juridische gemeenschap geen genoegen willen nemen met 'het bestaan van min of meer ongeclausuleerde bevoegdheden van de administratie.' Zie ook Gorissen 2008, par. 2.8.2; Geppaart 1984, p. 474.

37 Geppaart 1979, par. 5 onderscheidt zeven fasen in de aanvaarding van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur; Niessen 2012, par. 5.5.

38 HR 12 april 1978, nr. 18 452, BNB 1978/135-137 (Doorbraakarresten), zie in paragraaf 4.2.3. Over de doorbraak zie in Geppaart 1979; Scheltens 1978, p. 721.

39 Volgens Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 1, punt 26 zou uitsluiting van *contra legem* werking van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht neerkomen op *niet*-erkenning van dat beginsel.

40 Niessen 2012, par. 5.11 merkt op 'dat moet worden vastgesteld dat de Hoge Raad ervan heeft afgezien andere meer fundamentele overwegingen aan te voeren als grondslag voor de belangwekkende keuzes die hij heeft gemaakt.' In HR 23 mei 1979, nr. 18 984, BNB 1979/250 spreekt de Hoge Raad expliciet over de 'voortgeschreden rechtsontwikkeling', waarmee werd gerefereerd aan de erkenning van de werking van de abbb. Vgl. Scheltens 1988, p. 125; Happé 1996, p. 86.

41 Vgl. Happé 1996, p. 73 noemt het 'sfeerbepalend' dat de rechter doordrongen raakt van de groeiende behoefte aan rechtsbescherming, zie ook p. 87; Geppaart 1979, par. 8, bespreekt voor en tegens van buitenwettelijk recht.

van behoorlijk bestuur als normenkader in de ontwikkeling dat de wijze waarop de Belastingdienst zijn taak uitvoert in de relatie met belastingplichtigen is 'geëvolueerd van passieve wetsuitvoering tot actieve fiscale hulpverlening', zoals met toezeggingen, bereidheid tot compromissen en inlichtingen.⁴² Volgens Niessen moeten de argumenten 'worden gezocht in het gegeven dat nu eenmaal brede consensus was ontstaan over de ruime bevoegdheden van de fiscus, en dat ook bij de toepassing daarvan gewaakt diende te worden tegen ambtelijke willekeur'.⁴³ Het lijkt er volgens Niessen bovendien op dat de Hoge Raad in deze keuze is 'gevoed' door de doctrine, waarin werd gepleit voor erkenning van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur als recht vanuit het oogpunt van rechtsbescherming.⁴⁴ Men ziet in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een compensatiefunctie.⁴⁵

Aan erkenning van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur liggen dus ten grondslag (a) veranderingen in de praktijk van belastingheffing en (b) daarmee samenhangend een toegenomen behoefte aan rechtsbescherming en normering van handelen van de Belastingdienst. Oftewel, de verhouding rechtshandhaving en rechtsbescherming dienden beter in evenwicht te raken. Dat gold niet alleen voor beleidsregels, zo laten de andere arresten uit de vertrouwensleer sinds de Doorbraakarresten zien.

4.2.3 *Methode van de belastingrechter bij toepassing van het vertrouwensbeginsel*

De Hoge Raad gaat sinds de Doorbraakarresten niet zo ver dat *elk* gewekt vertrouwen door de Belastingdienst bescherming verdient. In de Doorbraakarresten bepaalt de Hoge Raad dat de vraag naar de omstandigheden waaronder zich die situatie voordoet, van geval tot geval moet worden beantwoord. Leidend is hierbij – zo laat ook de nadien gewezen jurisprudentie zien – *de aard van de gedragingen* van de Belastingdienst (inspecteur). De belastingrechter heeft een eigen methode, een vaste werkwijze, ontwikkeld voor toepassing van het vertrouwensbeginsel.

4.2.3.1 *Specifieke aanpak belastingrechter: categoriseren, toetsen, rechtsgevolg*

In zijn arresten heeft de Hoge Raad sinds de Doorbraakarresten voor verschillende categorieën uitingen en gedragingen van de Belastingdienst uitgewerkt of, en onder welke omstandigheden, belastingplichtigen daarop mogen vertrouwen. Deze kunnen grofweg worden ingedeeld in twee hoofdcategorieën van enerzijds in beginsel *bindende* uitingen (*beleidsregels, standpuntbepalingen en toezeggingen*) en in beginsel *niet-bindende* uitingen

⁴² Smit 1984a, par. 'Voorbeschouwing'.

⁴³ Niessen 2012, par. 5.11.

⁴⁴ Niessen 2012, par. 5.11.

⁴⁵ De abbb worden wel gezien als compensatie in de rechtsbescherming voor het gat dat de wetgever heeft laten vallen (ook wel 'compensatietheorie' of 'compenserende functie' genoemd), zie Happé 1996, par. 1.1.2; Gribnau 1998.

(*algemene voorlichting, inlichtingen*).⁴⁶ Elke categorie kent een eigen rechtsregel voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel.

De Hoge Raad heeft met deze specifieke benadering een aanpak ontwikkeld die afwijkt van die van de andere hoogste bestuursrechters. Zo is in het algemene bestuursrecht voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel nodig dat sprake is van (a) een concrete, ondubbelzinnige toezegging, (b) die toerekenbaar is aan of afkomstig van een daartoe bevoegde persoon, en (c) bovendien mag honorering van het gewekte vertrouwen het niet afleggen tegen andere zwaarwegende belangen (zoals het algemene belang of derdenbelangen).⁴⁷ Algemene voorlichting en inlichtingen zijn geen toezeggingen en komen daarmee in beginsel niet voor bescherming in aanmerking.⁴⁸ Een vergelijking met de fiscale benadering laat zien dat het belastingrecht een ruimere benadering kent, nu deze niet is beperkt tot toezeggingen, maar ook andere categorieën vertrouwenwekkende uitingen en gedragingen worden onderscheiden. Daarnaast is de methode van de belastingrechter concreter, omdat de criteria waaraan moet worden voldaan voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel per categorie uitingen is gespecificeerd. Het strakke stramien maakt de fiscale methode overigens tegelijkertijd minder flexibel dan de bestuursrechtelijke benadering.

Waarom de Hoge Raad voor zijn specifieke aanpak heeft gekozen, is in zijn arresten niet toegelicht. Wel is duidelijk dat de categorisering een rangorde bevat ten aanzien van de mate waarin de door een bepaalde uiting gewekte verwachting voor bescherming in aanmerking komt en hoeveel 'drempels' daarvoor moeten worden genomen.⁴⁹ In zoverre geeft de methode die de Hoge Raad heeft ontwikkeld meer handvatten dan een methode waarbij per geval wordt beoordeeld welke omstandigheden relevant zijn en hoe deze moeten worden gewogen, zoals in het algemene bestuursrecht.

Het is de verdienste van Happé dat de fiscale jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel systematisch in kaart is gebracht aan de hand van zijn rechtstheoretische model van

46 Happé 1996, hoofdstuk 2. Recenter in de conclusie van Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.1, staat een grovere indeling (toezeggingen vs inlichtingen), wat is gerubriceerd vanuit de uitkomst (wel of niet gebonden) en niet vanuit de specifieke voorwaarden van de voorrangregel.

47 Zie ABRvS 29 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, AB 2019/302; Van Triet 2021, par. 1 en 2.

48 Zie ABRvS 29 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, AB 2019/302, r.o. 11.2; kritisch zie Damen 2018; Van Triet 2021, o.a. p. 183-184.

49 Vgl. Van Leijenhorst in *BNB* 2002/45: 'Rechtens te honoreren vertrouwen *contra legem* vindt zijn oorzaak steeds in een handelen (nalaten daaronder begrepen) van de overheid, maar het ene handelen is het andere niet. Er is een rangorde van oorzaken van rechtens te honoreren vertrouwen. Hoe hoger een oorzaak in die rangorde staat, des te lager de drempel van het rechtens te honoreren vertrouwen.'

'voorrangsregels'.⁵⁰ Zijn onderzoek uit de jaren 90 laat zien dat in de rechtspraak van de Hoge Raad sinds de Doorbraakarresten een specifieke methode is te ontwaren: per categorie uitingen is een regel geformuleerd waarin is voorgeschreven welk beginsel onder welke omstandigheden 'voorrang' krijgt. De voorrangsregel bevat dus een hoofdregel of het vertrouwensbeginsel toepassing vindt en aan welke criteria moet zijn voldaan. Ik spreek daarom steeds van een *hoofdregel* en zijn *criteria*.

Een recent voorbeeld waarin Hoge Raad de zijn specifieke methode hanteert voor de categorie algemene voorlichting biedt *BNB 2021/76* (cursivering door TC):

'Wanneer het gaat om de vraag of een in rechte te beschermen vertrouwen kan worden ontleend aan door de bevoegde instantie verstrekte *inlichtingen* [TC: categorisering van de uiting], dient van het beginsel dat de wet moet worden toegepast *slechts dan te worden afgeweken* [TC: voorrang legaliteitsbeginsel]; indien de belastingplichtige de onjuistheid van de inlichting niet had behoeven te beseffen [TC: criterium 1] en tevens wordt geconfronteerd met het feit dat hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen maar daarenboven schade lijdt doordat hij, afgaande op de onjuiste voorlichting, enige handeling heeft verricht of nagelaten [TC: criterium 2].'⁵¹

De methode van de belastingrechter houdt dus drie stappen in:

1. *Categoriseren*: de uiting wordt juridisch gekwalificeerd binnen een categorie (bijv. inlichtingen);
2. *Toetsen*: de hoofdregel en criteria van de desbetreffende categorie wordt toegepast op het onderliggende geval (bijv. bij inlichtingen twee criteria);
3. *Rechtsgevolg*: uit de in de hoofdregel voorgeschreven weg van beginselen volgt of het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt (bij inlichtingen: nee, tenzij aan de twee criteria wordt voldaan). Er vindt geen verdere belangenafweging plaats (anders dan in het algemene bestuursrecht).

Deze methode biedt de belastingrechter een relatief vastomlijnd beoordelingskader waarmee aan de hand van voorgeselecteerde⁵² omstandigheden kan worden beoordeeld of gewekt vertrouwen moet worden beschermd, in afwijking van een strikte wetstoepassing. Deze methode geeft meer handvatten voor de rechtspraak dan een 'omstandigheden van het geval'-aankpak (zoals in het algemene bestuursrecht⁵³), maar heeft inherent als keerzijde dat er minder ruimte is om rekening te houden met specifieke omstandigheden van het geval (zie paragraaf 4.6).

50 Zie Happé 1996, p. 112, par. 1.3.2 en Deel II. Zie ook Pauwels 2009, par. 8.3. De methode van de voorrangsregels is door Happé geformuleerd als een onderzoeksmodel, een methodologisch kader, om de rechtspraak van de belastingrechter op het terrein van het vertrouwensbeginsel in kaart te brengen (zie Happé 1996, par. 1.3.3). Happé (p. 80) omschrijft een voorrangsregel als volgt: 'een norm aan de hand waarvan in een geval van botsing van meerdere beginselen, kan worden uitgemaakt welk beginsel het meeste gewicht in de schaal legt, c.q. de voorrang heeft.' Zie Pauwels par. 8.3 en de conclusie van A-G Niessen van 3 april 2018, nr. 17/03139, V-N 2018/26.10, punt 5.17-5.18.

51 HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB 2021/76*, r.o. 2.4.2.

52 Pauwels 2009, p. 175 spreekt van een 'voorselectie' van omstandigheden.

53 Zie de uiteenzetting van Pauwels 2009, hoofdstuk 8. Overigens hanteert de Hoge Raad in *BNB 1990/119* wel een omstandigheden-aankpak (hierover Pauwels 2009, par. 9.2.2). Over de eigenschappen van de voorrangsregels zie Happé 1996, par. 1.3.2, 1.3.3, 2.1.1.

Overigens merk ik op dat de Hoge Raad in recentere jurisprudentie enigszins lijkt te zijn teruggekomen van zijn strakke stramien. Zo valt op dat *binnen* de groep van enerzijds de bindende en anderzijds binnen de groep van de niet-bindende typen minder nadruk wordt gelegd op het onderscheid tussen specifieke uitingen binnen die hoofdcategorie, dus op enerzijds het onderscheid tussen bindende *toezeggingen* en *beleidsregels*, anderzijds tussen niet-bindende *inlichtingen* en *algemene voorlichting*).⁵⁴ Een mogelijke verklaring hiervoor ligt in het streven naar rechtseenheid met het bestuursrecht.⁵⁵ Bovendien is denkbaar dat de Hoge Raad, althans bij de categorie bindende uitingen, meer ruimte wil laten voor de omstandigheden van het geval (paragraaf 4.5.2). Echter, voor dit onderzoek is de belangrijkste constatering dat de Hoge Raad bij de categorie niet-bindende uitingen (algemene voorlichting, inlichtingen) vooralsnog zijn methode met de hoofdregel handhaaft, zoals blijkt uit de recente arresten *BNB* 2021/76 en *BNB* 2022/10.

4.2.3.2 Wat zijn 'gerechtvaardigde' verwachtingen?

In het belastingrecht is voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel nodig dat sprake is van *gerechtvaardigd vertrouwen* (ook wel: *gerechtvaardigde verwachtingen*). Als daarvan sprake is, slaagt het beroep op het vertrouwensbeginsel. Terecht heeft Pauwels betoogd dat het concept 'gerechtvaardigde verwachtingen' op zichzelf genomen een inhoudsloos en problematisch concept is.⁵⁶ Immers, wanneer zijn verwachtingen 'gerechtvaardigd'? Dat hangt af van zowel (a) de omstandigheden van het geval, als (b) van de afweging met andere, eventueel tegenstrijdige, belangen.⁵⁷ In de fiscale literatuur en rechtspraak worden verwachtingen die aan *beide* aspecten voldoen doorgaans 'gerechtvaardigde' verwachtingen genoemd.⁵⁸ Dat betekent dat de aanduiding 'gerechtvaardigde verwachtingen' in het belastingrecht wordt gehanteerd als – zoals Pauwels beschrijft – een etiket dat een conclusie weergeeft: het gaat om verwachtingen die rechtens (moeten) worden gehonoreerd.⁵⁹ In het belastingrecht betreffen gerechtvaardigde verwachtingen dus verwachtingen die én van een zodanige 'kwaliteit' zijn dat zij voor bescherming in aanmerking komen én die de afweging met andere tegenbelangen hebben 'overleefd'.

54 Zie enerzijds HR 9 april 2021, nr. 19/03791, *BNB* 2021/95 en HR 19 juni 2020, nr. 19/02177, *BNB* 2020/120 (beleid en toezeggingen), anderzijds HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76 en HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10 (algemene voorlichting en inlichtingen).

55 De Hoge Raad zoekt aansluiting bij jurisprudentie van de andere hoogste bestuursrechters, zo laat de verwijzing zien in HR 19 juni 2020 *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1. Zie ook de redactie in *V-N* 2020/29.26.

56 Zie voor een interessante problematisering van het concept van gerechtvaardigde verwachtingen de dissertatie van Pauwels 2009, par. 8.1 en 8.2. Volgens Pauwels (p. 170, 172) heeft het een sterk argumentatief karakter, omdat telkens per situatie moet worden gemotiveerd of verwachtingen gerechtvaardigd zijn.

57 Pauwels 2009, p. 170 concludeert dat geen algemeen antwoord mogelijk is op de vraag wanneer er sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen, maar dat het antwoord afhangt van de specifieke situatie, te weten de omstandigheden van het geval en het gewicht van de tegenbelangen.

58 Bijv. ook legitieme, gewettigde, rechtens te beschermen of te honoreren vertrouwen; zie Pauwels 2009, p. 166.

59 Pauwels 2009, p. 171 constateert dat de term 'gerechtvaardigd' vaak wordt gehanteerd als een etiket dat de conclusie weergeeft.

De fiscale benadering wijkt af van die in het algemene bestuursrecht. In de bestuursrechtelijke rechtspraak en literatuur wordt met 'gerechtvaardigde verwachtingen' (enkel) bedoeld de verwachtingen die van een zodanige kwaliteit zijn dat zij voor bescherming in aanmerking komen. Om te bepalen of gerechtvaardigde verwachtingen worden gehonoreerd, moet evenwel nog een belangenafweging worden gemaakt. Pas als de gerechtvaardigde verwachtingen het niet afleggen tegen andere belangen, worden zij beschermd. In de bestuursrechtelijke benadering worden dus enkel gehonoreerd verwachtingen die (a) gerechtvaardigd zijn én die (b) het afwegingsproces met andere belangen hebben overleefd. Met het begrip 'gerechtvaardigde verwachtingen' is dan ook, anders dan in het belastingrecht, de conclusie ten aanzien van het rechtsgevolg nog niet getrokken. De fiscale benadering heeft als nadeel, in vergelijking met de bestuursrechtelijke terminologie, dat in de term 'gerechtvaardigde verwachtingen' het aspect van de belangenafweging 'versluierd' raakt.⁶⁰ Daarbij zij aangetekend dat de belangenafweging in het belastingrecht een ander karakter heeft, vanwege het ontbreken van derdenbelangen (paragraaf 4.2.3.4). Ik zal om verwarring te voorkomen vasthouden aan de in de fiscale literatuur en rechtspraak gebruikelijke terminologie en bedoel met 'gerechtvaardigde verwachtingen' steeds verwachtingen waaraan rechtsgevolgen (moeten) worden verbonden.

4.2.3.3 Wat houdt 'contra legem' toepassing van het vertrouwensbeginsel in?

In de Doorbraakarresten heeft de Hoge Raad erkend dat het vertrouwensbeginsel *contra legem* kan worden toegepast. Onder *contra legem* wordt wel verstaan: tegenwettelijk, buitenwettelijk of in strijd met de wet.⁶¹ Het vertrouwensbeginsel komt dan in de weg te staan aan een toepassing van de wet.

Strikt genomen, zo betoogt Scheltema terecht, is de term *contra legem* niet adequaat. Het gaat namelijk niet zozeer om verwachtingen die zijn gewekt *in strijd zijn* met de wet; de wet rept immers niet over situaties waarin verwachtingen zijn gewekt over een van de wet afwijkende wetstoepassing, maar *zwijgt* hierover. Als de wet er niets over zegt, kan ook geen sprake zijn van strijd met de wet, aldus Scheltema.

'De wet pleegt immers geen rekening te houden met de mogelijkheid, dat een vergunning, een diploma of een belastingvrijstelling door een bestuursorgaan in het vooruitzicht wordt gesteld, indien die begunstigende beschikkingen volgens de wet niet toelaatbaar zijn. Daarmee staat geenszins vast dat de wetgever die beschikkingen ook ontoelaatbaar zou vinden in situaties, waarin het bestuur eerst zelf in strijd met de wet heeft gehandeld door die beschikkingen toe te zeggen. Omdat de wet over die situaties pleegt te zwijgen, kan bij honorering van de gedane toezegging niet gesproken worden van toepassing van het vertrouwensbeginsel in strijd met de wet.'⁶²

⁶⁰ Pauwels 2009, p. 166.

⁶¹ Over *contra legem* zie Bij BNB 2002/45 noot Van Leijenhorst, Happé 1996, p. 73. In het juridisch discours worden vele begrippen gebruikt zoals *gerechtvaardigd* vertrouwen, *in rechte te beschermen* vertrouwen, te *honoreren* verwachtingen of vertrouwen, etc. Daarmee wordt in de fiscale literatuur en rechtspraak doorgaans bedoeld op vertrouwen waarvoor een strikte wetstoepassing moet wijken; zie Pauwels 2009, hoofdstuk 8 en p. 166. Zie ook paragraaf 4.2.3.3.

⁶² Scheltema 1984, p. 545-456; Oldenzijl 1998, p. 34.

Het zou strikt genomen dus preciezer zijn om te spreken over *verwachtingen die gunstiger zijn dan de wet*.

Bovendien is de term *contra legem* mijns inziens een versimpeling van de werkelijkheid. Bij het vertrouwensbeginsel kan het namelijk ook gaan om situaties waarin de wet interpretatieruimte bevat, de vertrouwenwekkende inlichting is gebaseerd op interpretatie x, maar de inspecteur bij het opleggen van de aanslag interpretatie y hanteert. Wanneer de burger zich beroept op verwachtingen ontleend aan de inlichting met interpretatie x, zal dat voor hem gunstiger zijn dan interpretatie y, maar dat betekent niet dat interpretatie x in strijd is met de wet.

Ik houd in dit onderzoek vast aan de gebruikelijke term *contra legem*, met daarbij de kanttekening dat het begrip genuanceerder is dan enkel de situatie van rechtstreeks indruisen tegen de wettekst. *Contra legem* toepassing van het vertrouwensbeginsel houdt in dat een strikte wetstoepassing moet wijken voor verwachtingen die gunstiger zijn dan de wet. Oftewel, de wet wordt opzij gezet ten faveure van het gewekte vertrouwen.

In het belastingrecht zal een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel in principe steeds neerkomen op *contra legem* toepassing van het beginsel.⁶³ Zo legt Staatsraad A-G Wattel uit:

‘dat *contra legem* werking in het belastingrecht niet uitzonderlijk, maar routine is omdat de dwingende belastingwet de inspecteur en de ontvanger zelden bewegingsruimte laat.’⁶⁴

Het gebonden karakter van het belastingrecht, waarin in de regel beleidsvrijheid voor de inspecteur ontbreekt (paragraaf 2.2.1), brengt dus mee dat het vertrouwensbeginsel veelal *contra legem* uitwerkt.

In het belastingrecht is voor het bepalen van het rechtsgevolg op zichzelf niet relevant of de gewekte verwachting ‘een beetje’ of ‘heel erg’ *contra legem* is.⁶⁵ De mate van strijdigheid met de wet kan overigens wel meespelen zijn in het kader van de criteria voor gerechtvaardigd vertrouwen bij inlichtingen en toezeggingen. Indien de burger weet of had moeten weten dat de uiting in strijd is met het recht acht de Hoge Raad geen plaats voor bescherming van het gewekte vertrouwen (kenbaarheids criterium; paragraaf 4.5.4 en 4.3.3).

Het rechtsgevolg van een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht is dat de beslissing van de inspecteur in overeenstemming wordt gebracht met het gewekte vertrouwen, zelfs als dat leidt tot een resultaat dat afwijkt van de wet. Concreet

63 Zie conclusie van Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.17: ‘Ik merk op dat (...) vertrouwen (dat in belastingzaken als gevolg van het gebonden karakter van dat rechtsgebied vrijwel steeds *contra legem* is) (...); zie ook in Bijlage 1, punt 26: ‘Uitsluiting van *contra legem* werking van het vertrouwensbeginsel zou in het belastingrecht neerkomen op *niet*-erkenning van dat beginsel.’

64 Conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2021, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 1, punt 26.

65 Douma 2021, par. 6.2.1.2 constateert dat met de Doorbraakarresten met betrekking tot de rechtskracht van beleidsregels in zoverre duidelijkheid is geschapen dat een beroep op een beleidsregel niet kan stranden op de formele redenering dat zij *contra legem* zou zijn, ook niet als deze heel erg *contra legem* is. Zie ook Douma e.a. 2021, p. 293; conclusie van A-G IJzerman 1 april 2010 bij BNB 2010/314, punt 4.31.

betekent dit dat bijvoorbeeld de belastingaanslag wordt verlaagd conform de gewekte verwachtingen. Het rechtsgevolg van een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is dus dat het gewekte vertrouwen wordt *gehonoreerd*. Honoreren, dus *nakomen* van gerechtvaardigd vertrouwen is een ander rechtsgevolg dan bijvoorbeeld *compenseren* van een schending van gerechtvaardigd vertrouwen, zoals in het algemene bestuursrecht of overheidsaansprakelijkheidsrecht⁶⁶ wel gebeurt (bijvoorbeeld met schadevergoeding; paragraaf 4.2.3.4). De fiscale benadering is daarmee relatief efficiënt, want er is geen aparte stap, apart besluit of aparte rechtsgang nodig (paragraaf 4.6, 7.4.3, 7.6.3).

4.2.3.4 Belangenconflict en belangenafweging

Tot slot verdient bij de vertrouwensleer het aspect van de belangenafweging aandacht.⁶⁷ Bij toepassing van het vertrouwensbeginsel doet zich een belangenconflict voor: enerzijds het belang dat de Belastingdienst zich aan zijn woord houdt (vertrouwensbeginsel) en anderzijds het belang van toepassing van de wet (legaliteitsbeginsel).⁶⁸ In het belang van de strikte wetstoepassing liggen (sub)belangen besloten (rechtsgelijkheid, rechtszekerheid), net zoals in het belang van de bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen (rechtszekerheid, wat zowel een algemeen als individueel belang is).⁶⁹ Genoemde belangen zijn in zeker opzicht onverenigbaar, omdat zij (deels) tegenover elkaar staan.⁷⁰

In het belastingrecht, zoals bij de inkomstenbelasting, is sprake van een financiële tweepartijenrelatie tussen burger en Belastingdienst. Daardoor beperkt de belangenafweging zich bij toepassing van het vertrouwensbeginsel zich in principe tot twee met elkaar strijdende belangen. Daarmee wijkt het belangenconflict in het belastingrecht van oudsher af van

66 Volgens Van de Sande 2019, p. 212 ligt de – in bestuursrechtelijke termen – aan schadevergoeding niet zozeer het vertrouwensbeginsel maar het zorgvuldigheidsbeginsel ten grondslag. Van de Sande 2019, par. 4.7.5 werkt het onderscheid nader uit (citaat zonder voetnoten): ‘Het vertrouwensbeginsel eist dat het bestuur gewekte verwachtingen in beginsel honoreert, en is dus gericht op het bewerkstelligen van de nakoming van die verwachtingen. (...) (...) Bij onjuiste informatieverstrekking vormt daarentegen niet de trouw aan het gegeven woord maar het misrepresenteren van de juridische werkelijkheid de grondslag voor het aannemen van schadeplichtigheid van de burger. De schadeplichtigheid ontstaat doordat de burger door de overheid op het verkeerde been is gezet. Een aanspraak op schadevergoeding ontstaat derhalve niet doordat het bestuursorgaan ten onrechte een opgewekt vertrouwen heeft geschonden, maar doordat het orgaan ten onrechte vertrouwen heeft gewekt. Het opwekken van vertrouwen fungeert bij onjuiste informatieverstrekking als schadeoorzaak, en niet het schenden daarvan.’. Zie ook p. 372.

67 Feteris 2007, p. 6-7 gaat ook in op de afweging van belangen. Volgens hem is het ook ‘in belangrijke mate een rechtspolitieke kwestie, waarover de opvattingen in de loop der tijd kunnen veranderen’. Zie ook Gribnau 1998, p. 286.

68 Vgl. A-G IJink in zijn conclusie bij HR 17 augustus 1998, nr. 33395, *BNB* 1999/225, punt 2.25: ‘De jurisprudentie van Uw Raad inzake (...) het vertrouwensbeginsel geeft blijk van (...) belangenafweging: het belang dat de wet (waaruit de belastingschuld voortvloeit) wordt toegepast (legaliteitsbeginsel) wordt afgewogen tegen het belang dat de fiscus zich aan zijn woord houdt (vertrouwensbeginsel) (...)’. Over het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zie Happé 1996, p. 94, 109-112, ‘Het beginsel dat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet voortvloeit en het beginsel dat vertrouwen dat door toedoen van de fiscus is veroorzaakt, bescherming verdient’; Gorissen 2008, par. 2.2. en Pauwels 2009, p. 177.

69 Zie Happé 1996, o.a. p. 111; Pauwels 2009, hoofdstuk 8.

70 Happé 1996, p. 111.

andere delen van het algemene bestuursrecht, waarbij de rechter in de regel rekening moet houden met de belangen van derden (zoals omwonenden) bij de toetsing van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.4.2 en 4.5.2). In het algemene bestuursrecht, zoals bij het omgevingsrecht, moet bij een beroep op het vertrouwensbeginsel niet alleen rekening worden gehouden met (a) het individu aan wie een toezegging is gedaan en (b) het algemeen belang dat de wet wordt toegepast, maar moet daarnaast rekening worden gehouden met (c) de belangen van derden (bijvoorbeeld de buurman die hinder kan ondervinden van een verminderd uitzicht bij het gedogen van een hogere schuur dan rehtens toegestaan).⁷¹

Nu in het belastingrecht in principe geen andere, rechtstreekse (derde)belangen zijn betrokken, stuit honorering van gewekt vertrouwen in het algemeen op minder bezwaren dan in het bestuursrecht.⁷² Er hoeft niet apart nog een belangenafweging te worden gemaakt als gevolg waarvan aan nakoming van de gerechtvaardigde verwachtingen andere belangen (zoals derdenbelangen) in de weg kunnen staan. Dat verklaart waarom de belastingrechter geen aparte, zichtbare, belangenafweging maakt, naast die van het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel.

4.2.3.5 *Te goeder trouw een beroep op het vertrouwensbeginsel*

Tot slot moet kort worden stilgestaan bij een omstandigheid die inherent onderdeel is van het vertrouwensbeginsel, namelijk dat een belastingplichtige die zich met succes wil beroepen op het vertrouwensbeginsel dat 'te goeder trouw' doet. In de fiscale jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel ligt deze omstandigheid besloten.⁷³ Goede trouw is niet zozeer een aparte voorwaarde in de door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregels, maar houdt veeleer een daarin vervatte, fundamentele aanname in. Indien uit de omstandigheden blijkt dat die aanname niet overeenstemt met de werkelijkheid, kan de belastingplichtige zich niet met succes op gewekt vertrouwen beroepen. De goede trouw van de belastingplichtige is dus een uitgangspunt dat wordt verlaten indien van goede trouw geen sprake blijkt.

Volgens de Hoge Raad staat de afwezigheid van goede trouw aan de zijde van de belastingplichtige in principe in de weg aan een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel.⁷⁴ Zo

71 Of zoals Staatsraad A-G Wattel in zijn conclusie van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.7 dat 'huiselijk' formuleert: 'wie krijgt de gebakken peren? In grote lijnen zijn er steeds drie kandidaten: de ene burger of het ene bedrijf, de andere burger of het andere bedrijf, en de belastingbetaler, namelijk: (i) de burger die vertrouwde op achteraf onjuist en/of ongeautoriseerd blijkenende uitlatingen van overheidsdienaren (niet-honorering: *lex dura, sed lex*), (ii) de derden die last hebben van honorering van het vertrouwen (nakoming), of (iii) de vertrouwen wekkende overheid (vergoeding van de schade van de fidens of van derden), dus de belastingbetaler.'

72 Vgl. conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.1; Scheltema in NJ 1979/533, punt 7; Gorissen 2008, p. 130-131; Vgl. Niessen 2012, par. 5.11.

73 Happé 1996, p. 174; Smit in FED 1995/15. De relevantie van goede trouw geldt overigens ook in het algemene bestuursrecht, zie uitgebreid in Van Triet 2021, p. 183-184. Vgl. conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.15.

74 HR 21 december 2012, nr. 11/04564, BNB 2013/76, r.o. 3.3.4: 'Een beroep op gewekt vertrouwen kan niet met vrucht worden gedaan door een belastingplichtige die de inspecteur omtrent de desbetreffende kwestie onjuiste inlichtingen heeft verstrekt dan wel hem de juiste inlichtingen heeft onthouden (Vgl. HR 26 september 1979, nr. 19 250, BNB 1979/311)'. Recenter HR 10 december 2021, nr. 19/03617, BNB 2022/17, r.o. 3.3.4 (boekenonderzoek); Hof Amsterdam 15 maart 2011, nr. 09/00104, V-N 2011/25.18.11, r.o. 5 (BelastingTelefoon).

kan de belastingplichtige zich niet met succes beroepen op het vertrouwensbeginsel als hij weet dat de uiting waarop hij zich beroept in strijd is met de wet.⁷⁵ Dat is ook logisch, want van een *oprecht* gewekt vertrouwen kan dan geen sprake zijn. De belastingplichtige kan zich evenmin met succes beroepen op het vertrouwensbeginsel, indien hij beter had moeten weten, bijvoorbeeld wanneer hem een verwijt kan worden gemaakt dat hij in zijn vraagstelling niet voldoende duidelijk is geweest.⁷⁶

Bovendien is een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel niet mogelijk indien de uiting waarop de belastingplichtige zich beroept, is gebaseerd op gebrekkige informatie die is verstrekt door de belastingplichtige zelf (of juist het achterwege blijven van relevante informatie), terwijl de belastingplichtige redelijkerwijs had moeten weten dat de inspecteur daardoor niet in staat was de kwestie zich adequaat over de kwestie uit te laten.⁷⁷ Die laatste specificatie laat overigens zien dat de belastingplichtige dus (geobjectiveerd) een zeker verwijt moet kunnen worden gemaakt. Het gaat erom dat de belastingplichtige die om informatie verzoekt te goeder trouw is met de door hem verstrekte (voor)informatie en vraagstelling, althans dat hem geen verwijt kan worden gemaakt van onzorgvuldigheid.⁷⁸

Verder geldt dat enkel de aanwezigheid van goede trouw nog niet voldoende is voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel.⁷⁹ Daarvoor is toetsing nodig aan de relevante criteria (paragraaf 4.2.3.1).

Overigens is niet 'te goeder trouw' zijn juridisch niet hetzelfde als 'te kwader trouw'⁸⁰ zijn. Het begrip 'te goeder trouw' betreft een geobjectiveerd criterium, terwijl voor 'te kwader trouw' subjectieve wetenschap is vereist (subjectief criterium). Dit betekent, zoals Gribnau heeft betoogd, 'dat goede trouw en kwade trouw niet elkaars complement vormen. Degene die niet te goeder trouw is, is nog niet te kwader trouw.'⁸¹ Indien een burger zich

75 HR 6 april 1977, nr. 18 286, *BNB* 1977/123; hierover Happé 1996, p. 174. Recenter zie Hof Amsterdam 2011, nr. 09/00104, *V-N* 2011/25.18.11, r.o. 5. De goede trouw ligt tevens vevat in het niet-kenbaarheidsvereiste (paragraaf 4.3.3, 4.5.4).

76 HR 7 december 1994, nr. 29918, *BNB* 1995/36, waarin de bouwadviseur van belanghebbende aan de gemeente niet specifiek had gevraagd naar bouwgrondbelasting, terwijl de adviseur daarmee wel bekend was.

77 HR 10 december 2021, nr. 19/03617, *BNB* 2022/17, r.o. 3.3.4: 'De inspecteur is (...) niet gebonden aan een in de rapportage van een boekenonderzoek gedane toezegging, en de belastingplichtige kan niet met succes een beroep doen op gewekt vertrouwen met betrekking tot een dergelijke toezegging, indien de belastingplichtige tijdens het boekenonderzoek de inspecteur - al of niet naar aanleiding van diens vragen om inlichtingen - over de desbetreffende kwestie onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt dan wel de inspecteur de juiste en volledige inlichtingen daarover heeft onthouden, terwijl hij redelijkerwijs had moeten weten dat de inspecteur daardoor niet in staat was de desbetreffende kwestie goed en volledig op haar fiscale merites te beoordelen.' De Hoge Raad verwijst hierbij naar HR 21 december 2012, nr. 11/04564, *V-N* 2013/2.4, r.o. 3.3.4.

78 Zie ook Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.B* (bijgewerkt tot 12 december 2021).

79 Hof Arnhem Leeuwarden 19 januari 2021, nr. 19/00763, *V-N* 2021/17.24.18, r.o. 4.15.

80 Van kwade trouw is sprake indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden (zie HR 21 april 2017, nr. 15/05278, *V-N* 2017/22.9; HR 11 juni 1997, nr. 32299, https://www.navigators.nl/vakstudie/WKNL_CSL_606/document/inodc80d9f6fde68bdaaeabf323bdf3c07fa *BNB* 1997/384).

81 Gribnau 1997, par. 4.4.

niet te goeder trouw op voorlichting beroept, is de consequentie in zoverre (enkel) dat de belastingplichtige zich niet met succes op het vertrouwensbeginsel kan beroepen.

4.2.3.6 Samenvatting specifieke eigenschappen van toepassing van het vertrouwensbeginsel

Bij wijze van samenvatting van de specifieke methode van de belastingrechter zet ik deze af tegen die van de algemene bestuursrechter in het volgende vereenvoudigde overzicht.

	Belastingrecht	Algemene bestuursrecht (bijv. omgevingsrecht)
Methode	Per categorie uiting of gedraging een hoofdregel met criteria voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel	Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel focus op toezeggingen en daarbij drie stappen nodig (1. toezegging, 2. bevoegdheid, 3. belangenafweging).
'Gerechtvaardigde verwachtingen'	Verwachtingen waaraan rechtsgevolgen (moeten) worden verbonden	Verwachtingen die <i>in aanmerking komen</i> voor bescherming, maar waarbij nog een belangenafweging moet plaatsvinden.
Rechtsgevolg van gerechtvaardigde verwachtingen	Honorering van het gewekte vertrouwen	Indien geen sprake is van zwaarder wegende andere belangen: (i) Honorering van het gewekte vertrouwen (gehele of gedeeltelijke nakoming) of (ii) compensatie (gehele of gedeeltelijke schadevergoeding).
Belangenafweging	Ligt besloten in hoofdregel	Aparte stap
Relevante omstandigheden	Enkel voorgeselecteerde omstandigheden	De relevante omstandigheden van het geval
Te goeder trouw	Ligt besloten in 'vertrouwen'	Ligt besloten in 'vertrouwen'

Tabel 9: Samenvatting van de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht afgezet tegen het algemene bestuursrecht

4.3 Toepassing vertrouwensbeginsel bij algemene voorlichting en inlichtingen

In deze paragraaf bespreek ik de fiscale rechtspraak over de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij *algemene voorlichting* en *inlichtingen*. De (beperkt) beschikbare literatuur waarin de huidige stand van de rechtspraak wordt bediscussieerd, dateert met name uit de beginperiode van de voorlichtingsjurisprudentie, eind jaren 70 en 80, begin jaren 90.⁸² Daarna is de discussie verstomd (paragraaf 1.3). Onduidelijk is of de gezichtspunten van toen heden ten dage nog houdbaar zijn, of modernisering nodig is. Mijn aanpak is er dan ook op gericht om karaktereigenschappen van de categorie algemene voorlichting en inlichtingen te identificeren, relevante factoren en aannames bloot te leggen, zodat deze uiteindelijk (beter) toetsbaar worden.

Doel van deze paragraaf is om de 'bouwstenen' uit de voorlichtingsjurisprudentie in kaart te krijgen om daarmee uiteindelijk de houdbaarheid van de huidige koers te kunnen beoordelen in het licht van het juridische kader bij voorlichting en relevante ontwikkelingen (paragraaf 4.7). Deze aanpak is nodig, omdat de inzichten uit het juridische kader lieten zien dat voorlichting onder andere een rechtszekerheidsfunctie dient en de juridische beoordeling van door voorlichting gewekte verwachtingen daarbij zou moeten aansluiten (hoofdstuk 2).

Ik maak twee methodologische opmerkingen. De in dit onderzoek gehanteerde definitie van voorlichting (paragraaf 1.7.3) valt in het jurisprudentiële kader in principe onder de hoofdcategorie niet-bindende uitingen, waarbinnen de categorieën *algemene voorlichting* en (individuele) *inlichtingen* worden geschaard. In de literatuur wordt wel een onderscheid gemaakt tussen deze twee categorieën.⁸³ Echter, de Hoge Raad ziet daartussen geen juridisch relevant onderscheid en beoordeelt (vertrouwen ontleend aan) beide vormen op dezelfde wijze met dezelfde criteria.⁸⁴ Dat neemt niet weg dat er relevante verschillen tussen beide bestaan (paragraaf 4.3.6). In de tweede plaats is van belang dat dit onderzoek is gericht op *bij de burger* gewekt vertrouwen (paragraaf 1.5). De rechtspraak is echter niet beperkt tot deze groep.⁸⁵ Hierna ligt de nadruk op de hier relevante rechtspraak.

82 Bijv. Scheltens 1988; Lalji 1992; Overdijk 1993, p. 60-62; Happé 1996, par. 2.3 en 2.4.

83 Jansen 2013, par. 3.1.2, Douma e.a. 2021, p. 288, 292; Gorissen 2008, p. 80-81, Happé 1996, p. 164-178.

84 In de jurisprudentie worden de begrippen (algemene) voorlichting en inlichtingen niet consequent of strikt gescheiden gehanteerd, bijv. HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330, r.o. 3.2; HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76 inlichting en algemene voorlichting), r.o. 2.4.2-2.4.3; HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.1 (algemene voorlichting), r.o. 4.2.1. Zie ook HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311 (inlichting), HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB* 1988/148 (algemene voorlichting) en HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148 (inlichting en algemene voorlichting). Zie de conclusie van Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.16: 'De Hoge Raad behandelt beide vormen hetzelfde.'; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.2.

85 Zo kunnen ook IB-ondernemers en rechtspersonen verwachtingen ontleen aan voorlichting en zich beroepen op het vertrouwensbeginsel (zie paragraaf 1.5.3).

4.3.1 Definitie van algemene voorlichting en inlichtingen

Een essentiële vraag is: wat verstaat de belastingrechter onder *algemene voorlichting en inlichtingen*? De toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel hangt in de methode van de belastingrechter immers af van de juridische kwalificatie van de uiting (paragraaf 4.2.3). In dat kader is het belangrijk om bloot te leggen wat in de rechtspraak de specifieke aard en strekking van deze uitingen is die maakt dat deze uitingen worden gekwalificeerd als voorlichting.⁸⁶ De nadruk ligt op eigenschappen die in de rechtspraak een significante, (mede) bepalende, rol spelen bij de juridische kwalificatie van deze categorie (paragraaf 2.5.1).

4.3.1.1 Uitingen in het kader van de 'voorlichtende taak'

In de fiscale rechtspraak is bij als algemene voorlichting of inlichtingen gekwalificeerde uitingen van de Belastingdienst sprake van uitlatingen die de Belastingdienst doet in het kader van zijn voorlichtende taak.⁸⁷ Zo overweegt het Hof Arnhem Leeuwarden in zijn uitspraak van 10 januari 2017 ten aanzien van de status van uitingen in het kader van de voorlichtende taak van de Belastingdienst:

'Onjuiste of onvolledige uitlatingen die worden gedaan door de Belastingdienst in het kader van zijn voorlichtende taak, waaronder informatie die wordt gegeven ter vergemakkelijking van het invullen van het aangiftebiljet, binden de Inspecteur in de regel niet.'⁸⁸

Echter, wat de *voorlichtende taak* in zijn algemeenheid is, omvat of inhoudt, is door de Hoge Raad of lagere rechters niet geconcretiseerd.⁸⁹ Dat roept de vraag op hoe wordt vastgesteld of sprake is van een uiting die de Belastingdienst doet 'in het kader van' zijn voorlichtende taak. Kunnen dergelijke uitingen worden onderscheiden van uitingen in het kader van de andere taken van de Belastingdienst, zoals zijn heffende of toezichthoudende taak? De Belastingdienst zal zich ervan bewust zijn welke uitingen hij doet in het kader van zijn voorlichtende taak, maar geldt dat ook voor de burger? Wanneer een onderscheid niet goed valt te maken, rijst de vraag of de juridische aanduiding en de daaraan verbonden juridische consequenties adequaat zijn (paragraaf 4.6.2).

86 Smit 1984a, onder 'voorbeschouwing' en punt 3, die opmerkt dat het onderscheid tussen de begrippen toezegging en inlichting niet steeds scherp is. Volgens hem moet dan ook worden gekeken naar de strekking van dit onderscheid en de aard van de uitingen, met het oog op zicht op de gebondenheid van de inspecteur aan die typen uitingen.

87 Over de 'voorlichtende taak' zie *BNB* 1979/311; *BNB* 1988/148, r.o. 4.2; *BNB* 2010/314, r.o. 3.3.3, *BNB* 2010/315, r.o. 3.3.3; *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.1. Overigens wordt het begrip 'voorlichtende taak' in de literatuur (bijv. Den Boer e.a. 1999, p. 7-8) en door de staatssecretaris (paragraaf 2.3.3.1) wel gebruikt in het kader van informatie van de Belastingdienst die geen bindende status heeft, maar wordt verstrekt vanwege de 'voorlichtende taak'.

88 Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 1500067, *V-N* 2015/64.15.10, r.o. 4.3.

89 Hof Arnhem-Leeuwarden 10 januari 2017, nr. 16/00129, *V-N* 2017/19.10.22, r.o. 4.7 waarin het Hof overweegt 'dat uitlatingen gedaan door de Belastingdienst in het kader van een voorlichtende taak, zoals een toelichting bij het aangiftebiljet en het aangifteprogramma of een mededeling van de Belastingtelefoon, de Inspecteur niet binden.' Zie bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 15 juni 2021, nr. AWB - 20_5694, *V-N* 2021/34.22.8, r.o. 2.12; Rechtbank Arnhem 26 juni 2008, nr. AWB 07/4479, r.o. 4.2; Rechtbank Arnhem 26 september 2008, nr. AWB 08/565, *NTFR* 2009/187, r.o. 4.2.3; Rechtbank Arnhem 4 juni 2008, nr. AWB 07/2287, r.o. 4. Over de reikwijdte van de voorlichtende taak zie paragraaf 2.4.

4.3.1.2 Definitie algemene voorlichting en inlichtingen

De Hoge Raad omschrijft *inlichtingen* als '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'.⁹⁰ Voor wat betreft *algemene voorlichting* hanteert de Hoge Raad een minder vastomlijnde definitie. Zo wordt algemene voorlichting in het arrest *BNB 1988/148* met betrekking tot de toelichting op het aangiftebiljet omschreven als 'uitlatingen die niet als een toezegging of goedkeuring zijn op te vatten doch waarin slechts algemene voorlichting wordt gegeven ter vergemakkelijking van het invullen van een aangiftebiljet'.⁹¹ Recenter duidt de Hoge Raad informatie op de website als 'toelichting op de website van de Belastingdienst'⁹² en wordt op de website van de Belastingdienst gepubliceerde informatie gekwalificeerd als algemene voorlichting.⁹³

Een uitgebreidere omschrijving van *algemene voorlichting* en *inlichtingen* geeft Staatsraad A-G Wattel:

'Onder (individuele of algemene) inlichtingen vallen onder meer toelichtingen bij aangifteformulieren, de informatie op de website van de desbetreffende belastingdienst, publieksfolders, individuele inlichtingen verstrekt door de belastingtelefoon, aan het loket, in correspondentie of in persoon ten kantore van de Belastingdienst of tijdens een boekenonderzoek, en alle andere uitlatingen die passen in de voorlichtende en informerende taak van de heffende overheid.'⁹⁴

Typerend in de geciteerde omschrijving is dat niet zozeer een concrete definitie wordt gegeven, maar worden voorbeelden genoemd van uitingen die onder voorlichting vallen. Een dergelijke aanpak is ook te zien in de jurisprudentie. Vaak worden bepaalde 'uitlatingen', 'uitingen', 'informatie' of 'mededelingen' – niet zelden zonder nadere motivering – gekwalificeerd als algemene voorlichting of inlichtingen.⁹⁵ Een voorbeeld biedt *BNB 2010/314*, waarin zowel een formulier als een mededeling op het aanslagbiljet worden gekwalificeerd als voorlichting:

90 *BNB 1979/311*; *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.1. Over (de relevantie van) het onderscheid met toezeggingen zie bijv. Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, *V-N 2022/2.22.8*, r.o. 4.4.

91 *BNB 1988/148*, r.o. 4.2. Vgl. HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB 1990/148*, r.o. 4.4 (over algemene voorlichting, toelichting en inlichtingen): 'uitlatingen als vervat in de onderhavige Toelichting op het aangiftebiljet en geuit in een telefoongesprek met een ambtenaar van de belastingadministratie'; 'uitlatingen waarin slechts algemene voorlichting wordt gegeven ter vergemakkelijking van het invullen van een aangiftebiljet en om telefonisch ingewonnen inlichtingen bij de belastingadministratie'; *BNB 2010/314*, r.o. 3.3.3 ('een voor algemeen gebruik opgesteld aanvraagformulier waarin voorlichting wordt gegeven in verband met de invulling van dat formulier').

92 HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB 2021/76*, r.o. 2.4.2.

93 *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.1-4.2.5.

94 Zie conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1 p. 12. Zie paragraaf 3.4 over het palet aan voorlichting van de Belastingdienst.

95 HR 25 april 2003, nr. 37977, *V-N 2003/25.3*, r.o. 4.13 van de Hofuitspraak: 'Uitlatingen van de "Belastingtelefoon" zijn (...) in het algemeen slechts aan te merken als inlichtingen en niet als de inspecteur bindende toezeggingen'; zie ook HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB 2008/200*, r.o. 3.5, punt 4.6 van de conclusie van A-G van Ballegooijen ('informatieverstreking') en r.o. 4.9.4 van de hofuitspraak. Vgl. HR 18 september 2020, nr. 19/03974, *V-N 2020/45.3* (r.o. 2.5.2: 'informatie van de website van de Belastingdienst'; A-G Niessen spreekt in de conclusie, punt 4.4 van 'meer algemene inlichtingen'). Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 9 juni 2015, nr. 14-01118, *V-N 2015/40.18.7*, r.o. 4.4: 'uitlatingen op de website van de Belastingdienst aan te merken als voorlichting'.

‘(...) het middel betoogt dat geen sprake is van een bewuste standpuntbepaling van de fiscus dan wel van een toezegging, doch slechts van een (mogelijk onjuiste) inlichting. Dit onderdeel slaagt. In het onderhavige geval gaat het om een voor algemeen gebruik opgesteld aanvraagformulier waarin voorlichting wordt gegeven in verband met de invulling van dat formulier. (...) Het voorgaande geldt evenzeer voor de mededeling op het aanslagbiljet dat (...). Ook daarbij is slechts sprake van algemene voorlichting.’⁹⁶

Bovendien wordt de kwalificatie ‘voorlichting’ vaak gerelateerd aan de context waarbinnen de informatieverstrekking plaatsvindt, zoals de wijze waarop de informatie wordt aangeboden (brochure, website, etc.; paragraaf 2.5.1, 4.3.1.3, 4.5.1, 4.6.1). Daarbij komt wel aan de orde dat het gaat om uitingen die de Belastingdienst doet *in het kader* van zijn voorlichtende taak. Hier speelt de (door de rechter veronderstelde) bedoeling van de Belastingdienst ook een significante rol (paragraaf 4.3.2.6).

4.3.1.3 Relevante karaktereigenschappen

Welke eigenschappen zijn in de regel beslissend om uitingen te kwalificeren in de categorie voorlichting? Uit de rechtspraak leid ik af dat met name *aard*, *karakter*, *oogmerk* (intentie), *functie* en *context* van de informatieverstrekking relevant zijn.

Aard en karakter

Typisch kenmerk van voorlichting is dat het gaat om informatie van *algemene aard* over de inhoud en uitleg van fiscale wet- en regelgeving (‘abstract’). De informatie bevat geen standpunt over de uitoefening van een publiekrechtelijke bevoegdheid in een specifiek geval.⁹⁷ Anders dan bij bijvoorbeeld een toezegging, is informatie niet toegesneden op een concreet geval en ziet het niet op de bijzondere omstandigheden van een concrete, individuele situatie (‘concreet’).⁹⁸ De relevantie van deze eigenschap werd reeds in *BNB 1979/311* op de voorgrond gezet, omdat de Hoge Raad in dit arrest de (concrete) toezegging tegenover de (algemene) inlichting plaatst. Bovendien heeft voorlichting volgens de belastingrechter een specifiek karakter, namelijk een ‘voorlichtend karakter’.⁹⁹ Oftewel, de informatie is

⁹⁶ *BNB 2010/314*, r.o. 3.3.3.

⁹⁷ Zie ook Van Triet 2021, p. 182-183.

⁹⁸ Vgl. Geppaart 1984, p. 487; conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1 Bijlage 2, punt 2.16; Happé 1996, p. 172, 177; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021); HR 19 december 1990, nr. 25.957, *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, r.o. 10 (‘algemene, voorlichtende informatie’), Hof ‘s-Gravenhage 8 oktober 1996, nr. 95/2428, *V-N 1997/2797*, 4 (‘algemeen informatieve karakter’). Vgl. Hof ‘s-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, *V-N 2022/2.22.8*, r.o. 4.5: ‘De hoofdtaak van de Belastingtelefoon is het geven van voorlichting en inlichtingen van algemene aard.’ Rechtbank Noord-Holland 14 december 2020, nr. AWB - 20_464, *V-N 2021/28.2.1*, r.o. 19: ‘De informatie op de website van de Belastingdienst (...) is algemeen van aard en kan niet worden aangemerkt als een uitdrukkelijke standpuntbepaling door verweerder.’

⁹⁹ Zie r.o. 12 van rechtbankuitspraak in *BNB 2022/10*, waarin de Rechtbank wijst op het ‘voorlichtende karakter’ van uitingen van de BelastingTelefoon.

veelal relatief beknopt en minder juridisch geformuleerd, en daardoor – zo is de kennelijke gevolgtrekking – onvermijdelijk niet altijd volledig en/of juist.¹⁰⁰

Intentie Belastingdienst en functie voorlichting

De belastingrechter kent veel gewicht toe aan de (veronderstelde) *bedoeling* van de Belastingdienst en de (veronderstelde) *functie* die de informatie heeft (paragraaf 4.3.2.6). Zo valt in de jurisprudentie op dat de Belastingdienst volgens de belastingrechter met voorlichting beoogt te informeren¹⁰¹, behulpzaam te zijn¹⁰², wegwijs te maken¹⁰³, uitleg te geven,¹⁰⁴ het gemakkelijker te maken¹⁰⁵, een hulpmiddel¹⁰⁶ te bieden, informatie ‘ter voorlichting’¹⁰⁷ te geven en (extra) service te verlenen.¹⁰⁸ Aan de BelastingTelefoon verstrekken medewerkers in bepaalde gevallen “slechts ‘voorgekauwde’ informatie”.¹⁰⁹ De Belastingdienst, zo beslist de belastingrechter, beoogt met algemene voorlichting dus (slechts) voorlichting te geven en beoogt zich (anders dan bij een toezegging, paragraaf 4.4) niet te binden.¹¹⁰ Het gebrek aan binding(sbedoeling) wordt mijns inziens door de belastingrechter onderstreept door aan de kwalificatie toe te voegen dat het ‘slechts’ voorlichting betreft (paragraaf 4.3.1.4).

100 Hof 's-Gravenhage 8 oktober 1996, nr. 95/2428, V-N 1997/2797, 4, r.o. 4: ‘(...) Dat in de toelichting niet staat vermeld dat er nog andere eisen worden gesteld, wil van aftrekbare kosten sprake zijn, kan er niet toe leiden dat belanghebbende zich met succes beroept op bij hem door die toelichting opgewekt in rechte te beschermen vertrouwen. Gegeven het algemeen informatieve karakter en de noodzakelijkerwijs beperkte omvang ervan, resulterend in een in het onderhavige geval globaal juiste, maar niet geheel volledige weergave van de wettelijke regeling ter zake, kan van een vertrouwen als voormeld geen sprake zijn. (...)’ Zie ook Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231, punt 3.5.

101 HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200, r.o. 3.5 en punt 4.6 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen en zie r.o. 4.9.4 van hofuitspraak (‘bedoeld is als voorlichting en geen toezeggingen of goedkeuringen bevat voor specifieke situaties’); Schut 1974, p. 817-818 legt in zijn omschrijving van een inlichting de nadruk op het *doel* van informatieoverdracht.

102 HR 18 juni 2004, nr. 39385, *BNB* 2004/314, r.o. 6.4 van de hofuitspraak (‘(...) het doel van de Toelichting is slechts om belastingplichtigen behulpzaam te zijn bij het invullen van de aangifte, het gaat daarom te ver om op grond van de Toelichting de Inspecteur gebonden te achten aan een onjuiste wetstoepassing.’)

103 Zie in *BNB* 2008/200, r.o. 3.5 en punt 4.6 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen.

104 Zie in *BNB* 2008/200, r.o. 4.9.4 van de hofuitspraak; *BNB* 2010/314, r.o. 3.3.3 (‘een voor algemeen gebruik opgesteld aanvraagformulier waarin voorlichting wordt gegeven in verband met de invulling van dat formulier’).

105 *BNB* 1988/148 (‘ter vergemakkelijking van het invullen van een aangiftebiljet’); zie ook *BNB* 1990/148; Rechtbank Gelderland 7-september 2016, AWB - 16 _ 1247, V-N 2016/5718.6, r.o. 13; Rechtbank Noord-Nederland 17 september 2013, nr. AWB-13, 970, V-N *Vandaag* 2013/2234, r.o. 4.10.

106 *BNB* 2010/314 en *BNB* 2010/315, r.o. 3.3.3; Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, V-N 2021/2.2.2, r.o. 10 (algemene, voorlichtende informatie). Zie ook het commentaar van Brunt in *BNB* 1986/279, punt 2: ‘De bedoelde toelichting heeft in wezen geen andere functie dan het bieden van een helpende hand bij het gereedmaken van een aangifte. Daarin wordt onder meer ingegaan op de betekenis van bepaalde bewoordingen, tevens wordt gewezen op wettelijke regels welke in acht moeten worden genomen, zij het dat zoveel mogelijk een minder formeel woordgebruik wordt aangewend.’

107 Rechtbank Noord-Holland 14 december 2020, nr. AWB - 20 _ 464, V-N 2021/28.2.1 (r.o. 19: ‘De informatie op de website van de Belastingdienst dient ter voorlichting (...)’).

108 *BNB* 2002/45 (extra service); Vgl. Damen 2018, p. 23-25 (hulpmiddel, service).

109 Hof 's-Hertogenbosch 6 mei 2021, nr. 20/00273 tot en met 20/00277, V-N 2021/35.1.8, r.o. 4.6 (o.v.n. r.o. 4.25 rechtbankuitspraak) en 4.7.

110 Zie in HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200 bij r.o. 4.9.4 van de hofuitspraak (‘bedoeld (...) als voorlichting’). Zie paragraaf 4.3.2.6(4).

Een treffend voorbeeld over de koppeling tussen het doel van voorlichting en het gebrek aan binding biedt een uitspraak van Hof Den Haag uit 2001:

'Hoewel aan belanghebbende kan worden nagegeven dat de Toelichting op dit punt uitgesproken onduidelijk is en niet in de weg staat aan zijn interpretatie, verwerpt het Hof het beroep op opgewekt vertrouwen om de volgende redenen: [-] dat daadwerkelijk aan het zogenoemde dispositievereiste is voldaan, is onvoldoende aannemelijk gemaakt door belanghebbende, en [-] het doel van de Toelichting is slechts om belastingplichtigen behulpzaam te zijn bij het invullen van de aangifte, het gaat daarom te ver om op grond van de Toelichting de Inspecteur gebonden te achten aan een onjuiste wetstoepassing.'¹¹¹

In de jurisprudentie wordt voorlichting met name gekoppeld aan de *informatie*-, *hulp*- en *dienstverleningsfunctie*. Opvallend is dat in de rechtspraak de *rechtszekerheidsfunctie* en *compliancefunctie* van voorlichting nagenoeg buiten beeld blijven (paragraaf 2.3.4, 2.5.1). Dat roept de vraag op of de door de belastingrechter gehanteerde veronderstellingen over de functie van voorlichting voldoende aansluiten bij de rechtsstatelijke functies van voorlichting en de wijze waarop voorlichting in de praktijk van belastingheffing functioneert (paragraaf 2.3.4, 4.7, 6.2).

Context: wijze van informatieverstrekking

Uit de jurisprudentie leid ik af dat de belastingrechter vaak (expliciet of impliciet) een aanwijzing ziet in de context van de informatieverstrekking. Specifiek gaat het daarbij om het kanaal waarlangs en/of de vorm waarin voorlichting wordt verstrekt.¹¹² Dit vormt een sterke aanwijzing voor de juridische kwalificatie van informatie als voorlichting. Illustratief is een uitspraak van Hof Den Bosch, waarin vertrouwen gewekt via de BelastingTelefoon niet wordt gehonoreerd:

'Uitlatingen van de "Belastingtelefoon" zijn immers in het algemeen slechts aan te merken als inlichtingen en niet als de inspecteur bindende toezeggingen.'¹¹³

¹¹¹ R.o. 6.4 van de hofuitspraak in HR 18 juni 2004, nr. 38 747, *BNB* 2004/315.

¹¹² Zie afgezet tegen beleid in paragraaf 4.4.1, afgezet tegen toezeggingen paragraaf 4.5.1.

¹¹³ HR 25 april 2003, nr. 37977, *V-N* 2003/25.3, r.o. 4.13. Zie ook Hof 's-Gravenhage 4 maart 1991, nr. 2320/90, *V-N* 1991/2179, 6, r.o. 8; Hof Leeuwarden 7 februari 2012, nr. BK 10/00338, *V-N* 2012/21.28.1, r.o. 4.4; R 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76, r.o. 4.2.2-4.2.3 en r.o. 12 van de rechtbankuitspraak; HR 7 juli 2017, nr. 16/04904, *NTFR* 2017/1766.

Vgl. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 maart 2014, nr. AWB-13_4870, *V-N* 2015/1009, r.o. 2.14: '(...) overweegt de rechtbank dat aan de informatie verstrekt door de belastingtelefoon in het algemeen niet een zodanig vertrouwen kan worden ontleend dat een juiste wetstoepassing moet wijken voor het beginsel dat een belastingplichtige op inlichtingen van de belastingdienst moet kunnen vertrouwen.' Zie over kwalificatie van uitingen via de BelastingTelefoon als toezegging paragraaf 4.5.1.

In veel gevallen kwalificeert de belastingrechter uitingen op de website¹¹⁴, tijdens hulp bij aangifte¹¹⁵ of in toelichtingen (bijvoorbeeld bij het aangifteprogramma, -biljet of formulieren)¹¹⁶ als voorlichting. Soms past de belastingrechter een 'negatieve' benadering toe: een uiting wordt dan 'gediskwalificeerd' als toezegging.¹¹⁷

Het is niet steeds mogelijk een scherp onderscheid te maken tussen enerzijds voorlichting en anderzijds andere categorieën uitingen, zoals toezeggingen of beleid. Op deze 'afbakingsproblematiek' kom ik vanwege de grote relevantie ervan voor toepassing van het vertrouwensbeginsel apart terug (paragraaf 4.6).

4.3.1.4 Het is 'slechts' voorlichting

Bij voorlichtende uitingen oordeelt de belastingrechter regelmatig dat de informatie 'slechts' voorlichting betreft.¹¹⁸ Zo overweegt de Hoge Raad in *BNB* 1979/311 (cursivering TC):

'Wanneer het gaat om uitlatingen die niet als een toezegging of goedkeuring zijn op te vatten doch waarin *slechts algemene voorlichting* wordt gegeven ter vergemakkelijking van het invullen van een aangiftebiljet (...).'¹¹⁹

Recenter kwalificeert de Hoge Raad in *BNB* 2010/314 een mededeling op het aanslagbiljet op dezelfde wijze:

114 *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.1-4.2.5; *BNB* 2021/76, r.o. 2.4.2-2.4.3; In HR 18 september 2020, nr. 19/03974, *V-N* 2020/54.3 (inkomsten uit tijdelijke verhuur tuinhuis bij eigen woning toch belast in box 1) r.o. 2.5.2; Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, *NTFR* 2021/88, r.o. 10 ('algemene, voorlichtende informatie' op de website); Rechtbank Noord-Holland 14 december 2020, nr. AWB - 20_464, *V-N* 2021/28.2.1, r.o. 19.

115 HR 23 juni 1982, nr. 21 172, *BNB* 1982/236 (hulp bij aangifte door inspecteur, waarbij een voorbehoud is gemaakt); Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 december 2019, nr. 17/1660, *V-N* 2019/26.19 (bij huba is voorbehoud gemaakt), Rechtbank Breda 17 juli 2012, nr. 12/2048, *V-N* 2012/56.4 (bij huba is foutief bedrag ingevuld).

116 *BNB* 1988/148; *BNB* 2010/314; Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, nr. 13/01089, *V-N* 2015/25.19.23, r.o. 4.5. (toelichting aangifteprogramma); vgl. de redactie in *V-N* 1997/2797, 4.

117 Informatie op de Website bevatte geen toezegging in HR 18 september 2020, nr. 19/03974, *V-N* 2020/45.3, r.o. 2.5.2 en zie conclusie A-G Niessen onder punt 4.5 (algemene informatie); HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200, r.o. 3.5 en punt 4.6 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen; HR 11 december 1985, nr. 23 242, *BNB* 1986/42 ('Bedoelde toelichting, die is gegeven ter voorbereiding van de discussie in de gemeenteraad (...), behelst niet een algemene tot de belastingplichtigen gerichte uitlating waaraan zij in de uitvoeringsfeer vertrouwen mogen ontlelen'); HR 29 juni 1994, nr. 29 913, *BNB* 1994/265 (brochure was volgens Hoge Raad geen 'mededeling'); HR 12 maart 1980, nr. 19573, *BNB* 1980/115 (op aanslagbiljet, 'geen sprake (...) van een onduidelijke mededeling'); *BNB* 2010/314, r.o. 3.3.3: '(...) de mededeling op het aanslagbiljet (...). Ook daarbij is slechts sprake van algemene voorlichting.' In de literatuur worden dergelijke mededelingen wel onder voorlichting geschaard, bijv. Van Leijenhof in *BNB* 2002/45, redactie in *V-N* 2001/4.1; Van der Geld in *FED* 1985/576.

118 De Hoge Raad gebruikt de kwalificatie 'slechts' in onder andere *BNB* 1988/148; HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148; HR 23 juni 1982, nr. 21 172, *BNB* 1982/236; *BNB* 2010/315; HR 25 april 2003, nr. 37977, *V-N* 2003/25.3, r.o. 4.13. Zie ook in r.o. 6.4 van de hofuitspraak in HR 18 juni 2004, nr. 39385, *BNB* 2004/314; Hof Leeuwarden 22 juli 2005, nr. BK 623/04, *V-N* 2005/58.1.4, r.o. 4.4; Hof Den Haag 5 september 2019, nr. BK-17/00297, *V-N* 2018/7.18.2, r.o. 7.3.2. Zie ook paragraaf 2.5.

119 HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311.

'daarbij is slechts sprake van algemene voorlichting'.¹²⁰

Wat houdt *slechts* in dit verband in? Mijns inziens heeft deze kwalificatie een sterk retorische lading. Er kan in dit woord van alles besloten liggen, maar de communicatieve strekking is zijn beperkende implicatie.

De kwalificatie 'slechts' refereert aan de *aard* (eenvoudigere, toegankelijker, begrijpelijker, beknoptere informatie dan de wet), het *karakter* (het is *algemene* informatie, geen standpuntbepaling in een concreet geval), *oogmerk* (bedoeld om te informeren), *functie* (geen toezegging, maar een hulpmiddel) en bovenal: het *rechtsgevolg* (het is niet de wet, noch een toezegging, je kunt hier 'geen rechten aan ontlene', de Belastingdienst is niet gebonden). De implicatie van 'slechts' is mijns inziens dus vooral dat het gaat om algemene informatie, die geen toezegging behelst en waaraan de Belastingdienst daarom in principe niet is gebonden. Het is *slechts* voorlichting.

In het licht van het juridische kader rijst onmiskenbaar de vraag of de kwalificatie 'slechts' wel voldoende recht doet aan de juridische functie van voorlichting, evenals haar functie in de praktijk van belastingheffing (paragraaf 2.3, 3.2, 4.7, 7.3).

4.3.2 Hoofdregel: Nee, tenzij

In deze paragraaf bespreek ik de huidige koers, waarin de Hoge Raad zeer terughoudend is in het beschermen van door voorlichting gewekte verwachtingen.¹²¹ De hoofdregel is *nee, tenzij*, zoals in deze paragraaf wordt toegelicht.

4.3.2.1 Ontwikkelingen in de voorlichtingsjurisprudentie

Eerst schets ik beknopt de belangrijkste arresten waarin de hoofdregel is neergelegd en bijbehorende ontwikkelingen.

Ontwikkelingen tot HR 26 september 1979, BNB 1979/311

Tegenwoordig acht de Hoge Raad honorering van door voorlichting gewekte verwachtingen niet principieel onmogelijk. Aanvankelijk was dat anders; de Hoge Raad zag géén ruimte om gewekt vertrouwen in rechte te beschermen (paragraaf 4.2.2). Zo besliste de Hoge Raad in de jaren '50 dat 'geen betekenis toekomt' aan voorlichting die aan belastingplichtigen in het kader van de belastingheffing is verstrekt.¹²² In de jaren '60 oordeelde de Hoge Raad dat

¹²⁰ HR 24 september 2010, nr. 08/03539, BNB 2010/314, r.o. 3.3.3.

¹²¹ Soms lijkt de belastingrechter mogelijkheden te vinden om flexibel(er) om te gaan met de (streng) koers in de voorlichtingsjurisprudentie, bijv. afwijking van de hoofdregel vanwege 'bijzondere' omstandigheden (bijv. HR 19 december 1990, nr. 25.957, BNB 1991/77), door het dispositievereiste niet relevant te achten (bijv. Hof 's-Hertogenbosch 3 maart 2017, nr. 16/00249, V-N 2017/25.17), door bepaalde fiscale gevolgen aan te merken als schade in de zin van het dispositievereiste (Rechtbank Haarlem 20 september 2005, nr. 05/757, V-N 2005/55.2), door een uiting van de BelastingTelefoon niet op voorhand als toezegging uit te sluiten (bijv. Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, V-N 2020/28.17, r.o. 4.9), of door de lezing van de burger redelijk te achten en daarmee het gewekte vertrouwen (bijv. r.o. 5.15 van de hofuitspraak in HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, BNB 2021/76).

¹²² HR 4 november 1953, nr. 11571, BNB 1953/308.

belastingplichtigen mogen verwachten dat de Belastingdienst zich houdt aan de toelichting bij het aangiftebiljet, al bleef een schending van die verwachtingen zonder gevolgen.¹²³ Begin jaren 70 constateerde de Hoge Raad dat de heffende overheid (gemeente) in zijn circulaire een fout had gemaakt, maar zag de Hoge Raad bij een gebrek aan beleidsvrijheid voor de heffende overheid geen ruimte om daarom de aanslag te vernietigen.¹²⁴ Vrij snel na de Doorbraakarresten uit 1978 kantelt (ook) ten aanzien van voorlichting de koers en laat de Hoge Raad het principiële uitgangspunt los dat voorlichting een juiste wetstoepassing niet opzij kan zetten

Standaardarresten: 'voorlichtingsjurisprudentie' sinds BNB 1979/311

Eind jaren 70 en 80 wees de Hoge Raad zijn standaardarresten, die nog altijd de huidige koers bepalen. Tezamen met de latere arresten waarin deze koers wordt voortgezet, betreft dit – wat ik steeds noem – de 'voorlichtingsjurisprudentie'.¹²⁵ Ik geef een korte toelichting op de kernarresten.

Het eerste arrest betreft het standaardarrest HR 26 september 1979, *BNB* 1979/311, inzake door een ambtenaar van de Belastingdienst gedane mededelingen over de aftrekbaarheid van autokosten in verband met invaliditeit.¹²⁶ In dit arrest greep de Hoge Raad de zaak aan om een breder juridisch kader te formuleren voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij uitlatingen van de Belastingdienst, waarbij de Hoge Raad een onderscheid maakt tussen enerzijds in beginsel bindende *toezeggingen* en anderzijds in beginsel niet-bindende *inlichtingen* en voor beide categorieën een eigen rechtsregel formuleert. In het tweede standaardarrest van Hoge Raad 9 maart 1988, *BNB* 1988/148 ging het om een zaak waarin sprake was van een onjuistheid in de toelichting op het aangiftebiljet.¹²⁷ Ten aanzien van de toepassing van het vertrouwensbeginsel past de Hoge Raad in dit arrest het in *BNB* 1979/311 voor inlichtingen geschetste rechtsregel toe op uitingen die niet als toezegging of inlichting zijn op te vatten, maar algemene voorlichting betreffen, zoals de toelichting. Algemene voorlichting is met dit arrest eveneens onder de categorie van in beginsel niet-bindende uitingen geschaard. In het derde standaardarrest HR 3 januari 1990, *BNB* 1990/148 ging het om uitlatingen in de toelichting bij het aangiftebiljet en telefonisch verstrekte mededelingen met betrekking tot de aftrekbaarheid van buitengewone lasten. De Hoge Raad past de voor inlichtingen en algemene voorlichting geformuleerde rechtsregel toe op uitlatingen waarin slechts algemene voorlichting wordt gegeven en telefonisch ingewonnen inlichtingen. Met dit arrest is duidelijk geworden dat de toepassing van

¹²³ HR 20 oktober 1965, nr. 15 455, *BNB* 1966/3; HR 4 juni 1969, nr. 16 140, *BNB* 1969/214.

¹²⁴ HR 14 oktober 1970, nr. 16 396, *BNB* 1971/3.

¹²⁵ De hier behandelde kernarresten vormen de basis voor de casusposities in Deel III, paragraaf 6.2.1, 7.5.

¹²⁶ HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311 (autokosten) en de verwijzingszaak Hof 's-Hertogenbosch 29 februari 1980, nr. 2320/1979, *BNB* 1981/95.

¹²⁷ HR 9 maart 1988, nr. 24 199, *BNB* 1988/148. Happé duidt dit arrest in *BNB* 2000/330 aan als het standaardarrest inzake algemene voorlichting.

het vertrouwensbeginsel bij algemene voorlichting en inlichtingen óók geldt voor een combinatie van beide uitingen.¹²⁸

De koers uit de jaren 70, 80 en 90 is in latere arresten herhaald en bestendigd.¹²⁹ In dit kader verdient specifiek vermelding het arrest HR 14 juni 2000, *BNB* 2000/330 waarin het gaat om door de bevoegde instantie verstrekte inlichtingen, in dit geval door een waterschap ten aanzien van verontreinigingsheffing.¹³⁰ In de arresten van 24 september 2010, *BNB* 2010/314 en *BNB* 2010/315, gaat het om een formulier waarin algemene voorlichting wordt gegeven en een mededeling op het aanslagbiljet, beide aangemerkt als de categorie algemene voorlichting. Recenter heeft de Hoge Raad zijn vaste lijn bevestigd in het arrest HR 29 januari 2021, *BNB* 2021/76 ten aanzien van via de website en de BelastingTelefoon verstrekte informatie.

Herijking in HR 5 november 2021, BNB 2022/10: bijstelling invulling dispositievereiste

Nadat de Hoge Raad zijn koers decennialang ongewijzigd heeft gevolgd, verandert dit met het arrest van 5 november 2021, *BNB* 2022/10.¹³¹ In dit arrest herijkt de Hoge Raad zijn vaste rechtspraak ten aanzien van algemene voorlichting en inlichtingen. Dat leidt ertoe dat de Hoge Raad zijn rechtsregel aanpast op het punt van de invulling van één van de bij de rechtsregel geldende criteria, te weten het dispositievereiste (paragraaf 4.3.4). In zoverre is sprake van een belangrijk arrest.

Echter, anders dan in de commentaren wel lijkt te worden aangenomen, is van een algehele koerswijziging met dit arrest geen sprake.¹³² De rechtsregel blijft intact, de hoofdregel *nee, tenzij* evenals bijbehorende criteria blijven gehandhaafd. Wel betekent de bijstelling

128 Volgens Happé 1996, p. 178 geldt dus niet 1+1 (voorlichting + inlichting) = 2 (binding op grond van het vertrouwensbeginsel), hoewel hij dat – mijns inziens terecht – opmerkelijk vindt, zeker als de medewerker van de Belastingdienst die de inlichting verstrekt tevens uitgaat van de juistheid van de voorlichting.

129 De belangrijkste, richtinggevende arresten, waarnaar in latere rechtspraak en in de literatuur wordt verwezen, betreffen HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330; HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200 (inzake foutieve informatie in het Handleiding loonheffingen), *BNB* 2010/314 en HR 24 september 2010, nr. 08/03543, *BNB* 2010/315; HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76. Een variant betreft *BNB* 2002/45, inzake de (onjuiste) berekening bij het aangifteprogramma waarbij een voorbehoud was opgenomen (vgl. HR 11 november 2007, nr. 43084, *BNB* 2008/21) (paragraaf 4.3.5). Verder zie bijv. HR 26 juni 1985, nr. 22 712, *BNB* 1985/220 (formulier met onjuiste weergave van een regeling); HR 12 maart 1980, nr. 19573, *BNB* 1980/115 (informatie op de achterzijde van het aanslagbiljet); HR 29 juni 1994, nr. 29 913, *BNB* 1994/265 (inzake een brochure); HR 19 december 1990, nr. 25.957, *BNB* 1991/77 en het commentaar van Van Leijenhorst over inlichtingen, waaraan de inspecteur in casu werd gebonden); HR 25 mei 2012, nr. 11/02686, *V-N* 2012/40.1.3 (art. 81 RO, niet-bindende inlichtingen); HR 24 mei 2019, nr. 18/02440, *V-N* 2019/27.15 (art. 81 RO, vertrouwenwekkende standpuntbepaling); HR 13 september 2019, nr. 19/02151, (cassatieberoep niet ontvankelijk ex art. 8.41 lid 6 Awb); HR 25 april 2003, nr. 37 977, *V-N* 2003/25.3 (81 RO).

130 HR 14 juni 2000, nr. 35 275, *BNB* 2000/330.

131 Zie mijn commentaar in *BNB* 2022/10. Mijn bespreking van dit arrest in het onderzoek is gebaseerd op dit commentaar.

132 HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.3, eerste zin, waarin de Hoge Raad aangeeft aanleiding ziet zijn rechtspraak 'op dit punt' te herzien, wat terugslaat op zijn invulling van het dispositievereiste in r.o. 4.2.2. Zie andere commentaren van bijv. de redactie in *V-N* 2021/48.13; de redactie in *FutD* 2021/3395 en Van der Vegt in *NTFR* 2021/3783.

van de invulling van het dispositievereiste in zoverre een koersaanpassing, die de toepassingsreikwijdte van het vertrouwensbeginsel op dat punt verruimt. Desalniettemin blijft de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting relatief beperkt, zoals ik verderop toelicht (paragraaf 4.3.4). De Hoge Raad gooit het roer dus niet om, maar houdt in de kern vast aan de sinds 1979 ingezette jurisprudentielijn.

4.3.2.2 Hoofregel en criteria

De hoofdregel *nee, tenzij* betekent dat bij voorlichting het legaliteitsbeginsel in de regel zwaarder weegt dan het vertrouwensbeginsel ('nee'), behoudens uitzonderingsgevallen ('tenzij').

In zijn standaardarresten inzake inlichtingen (*BNB* 1979/311) en algemene voorlichting (*BNB* 1988/148) stelt de Hoge Raad voorop dat niet voor elke vertrouwenwekkende uiting van de Belastingdienst de wet opzij wordt gezet, maar dat een afweging moet worden gemaakt tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.¹³³ In deze arresten formuleert de Hoge Raad de rechtsregel die inhoudt dat in het geval van een uiting die wordt gekwalificeerd als algemene voorlichting (zoals een toelichting) het legaliteitsbeginsel in de regel het zwaarste weegt, tenzij wordt voldaan aan twee criteria. De relevante rechtsoverweging uit *BNB* 1988/148 is:

'Bij de beantwoording van de vraag of belanghebbende met vrucht een beroep kan doen op uitlatingen als vervat in de onderhavige Toelichting op het aangiftebiljet, dient te worden vooropgesteld dat niet voor elke uitlating van de belastingadministratie, waardoor bij een belastingplichtige vertrouwen is gewekt ten aanzien van een door de belastingadministratie te volgen wetstoepassing, een juiste toepassing van de wet moet wijken.

Voor het antwoord op de vraag of zulks het geval is, dient het beginsel dat de wet moet worden toegepast te worden afgewogen tegen het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur dat de administratie verwachtingen honoreert welke zij bij een belastingplichtige ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft gewekt en waarop die belastingplichtige zich in redelijkheid tegenover haar mag beroepen.

[TC: kwalificatie van de uiting als voorlichting] Wanneer het gaat om uitlatingen die niet als een toezegging of goedkeuring zijn op te vatten doch waarin slechts algemene voorlichting wordt gegeven ter vergemakkelijking van het invullen van een aangiftebiljet, zoals te dezen, dient aan het beginsel dat de wet moet worden toegepast in zoverre meer gewicht te worden toegekend dan aan voormeld algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, dat in de regel de belastingadministratie door onjuistheden in de voorlichting niet wordt gebonden [TC: hoofdregel].'

[TC: tenzij uitzonderingsgevallen] Voor afwijking van deze regel is slechts plaats ingeval de belastingplichtige de onjuistheid niet had behoeven te beseffen [TC: criterium 1] en tevens wordt geconfronteerd met het feit dat hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen maar daarenboven schade lijdt doordat hij, afgaande op de onjuiste voorlichting, enige handeling heeft verricht of nagelaten [TC: criterium 2].¹³⁴

133 *BNB* 1979/311 met betrekking tot inlichtingen; 1988/148 (toelichting); *BNB* 1990/148 (toelichting en inlichting); *BNB* 2021/76, r.o. 4.2.1, 4.2.5.

134 *BNB* 1988/148. Vgl. *BNB* 1990/148 ten aanzien van de toelichting bij een aangiftebiljet en een telefonische mededeling.

Contra legem-toepassing van het vertrouwensbeginsel heeft dus een uitzonderingskarakter. Als het gaat om voorlichting geldt dat de wet moet worden toegepast, zodat de Belastingdienst als hoofdregel niet is gebonden aan onjuiste of onvolledige¹³⁵ voorlichting en de bij de burger gewekte verwachtingen niet worden gehonoreerd.

Voor een uitzondering op de hoofdregel was sinds *BNB* 1979/311 plaats, indien werd voldaan aan twee cumulatieve criteria:

- i. 'niet-kenbaarheidsvereiste': de belastingplichtige had de onjuistheid niet behoeven te beseffen; én
- ii. 'dispositievereiste': de belastingplichtige heeft, afgaande op de onjuiste inlichtingen, een handeling verricht of nagelaten ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt.

Onlangs is in *BNB* 2022/10 de hoofdregel en het niet-kenbaarheidsvereiste bestendigd, maar is de invulling van het dispositievereiste bijgesteld. De cumulatieve criteria voor een uitzondering op de hoofdregel houden vanaf dit arrest in:

- i. 'niet-kenbaarheidsvereiste' (paragraaf 4.3.3), én
- ii. 'dispositievereiste': de belastingplichtige heeft, afgaande op de onjuiste inlichtingen, een handeling verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen (paragraaf 4.3.4).

De bijstelling van de invulling van het dispositievereiste brengt mee dat de aanvankelijke beperking van het begrip schade tot 'daarenboven geleden schade' is losgelaten, waardoor een belastingplichtige in zoverre eerder aan dit vereiste kan voldoen. Het dispositievereiste bestaat uit diverse elementen, die ik bij de behandeling van het vereiste zal uiteenrafelen (paragraaf 4.3.4.3).

Uit de fiscale rechtspraak blijkt dat belastingplichtigen zich bij voorlichting zelden met succes op het vertrouwensbeginsel beroepen (paragraaf 4.3.2.5). Zo is in het geval van de arresten uit de voorlichtingsjurisprudentie het beroep op het vertrouwensbeginsel enkel geslaagd in *BNB* 2000/330 en *BNB* 2022/10 (paragraaf 4.3.4). Ook lagere rechtspraak laat zien dat door voorlichting gewekte verwachtingen in de praktijk in veruit de meeste gevallen niet worden beschermd.¹³⁶ Ik kom daarop terug aan de hand van jurisprudentieonderzoek over de periode 1979-2020 (paragraaf 4.3.2.5).

4.3.2.3 Ratio en motivering

Waarom geldt als hoofdregel *nee, tenzij*? Oftewel, waarom worden de bij de belastingplichtige door voorlichting gewekte verwachtingen als hoofdregel niet beschermd, anders dan bij

¹³⁵ Vgl. *BNB* 1990/148, r.o. 4.4. In de fiscale jurisprudentie wordt geen consequent of betekenisvol onderscheid gemaakt typen tekortkomingen, of de mate waarin daarvan sprake is (paragraaf 2.6.1).

¹³⁶ Zie bijv. Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, *V-N* 2022/2.22.8. Zie ook Annex I. Zie voor een succesvol voorbeeld uit het bestuursrecht in het kader van informatie op de website van de Belastingdienst/Toeslagen de (in heldere taal geschreven) uitspraak van Rechtbank Oost-Brabant van 17 december 2021, nr. 20/1357, *V-N* 2022/8.22.29, *AB* 2022/59.

beleidsregels (paragraaf 4.4) en toezeggingen (paragraaf 4.5)? De Hoge Raad acht hiervoor van belang dat de Belastingdienst zijn voorlichtende taak *onbelemmerd* moet kunnen uitvoeren. Zo overwoog de Hoge Raad in *BNB 1979/311*:

'dat met name indien het gaat om 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, het belang dat de belastingplichtigen erbij hebben dat de fiscus zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan vervullen ertoe noopt te aanvaarden dat het risico van een onjuiste inlichting in de regel voor rekening van de betrokken belastingplichtige blijft'.¹³⁷

In latere rechtspraak verruimt de Hoge Raad zijn bewoordingen op dit punt.¹³⁸ In *BNB 1988/148* voegt de Hoge Raad toe dat een *onbelemmerde én zo ruim mogelijke* vervulling van de voorlichtende taak niet alleen in het belang van belastingplichtigen, maar ook in het belang van de Belastingdienst is:

'Hiermede is tevens gediend het belang dat zowel de belastingadministratie als de belastingplichtigen erbij hebben dat de administratie haar voorlichtende taak onbelemmerd en zo ruim mogelijk kan vervullen'.¹³⁹

Recenter benadrukt de Hoge Raad het belang van een onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak voor de Belastingdienst, zoals in *BNB 2010/314* is te lezen:

'Met het oog op het belang dat de fiscus zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan vervullen, moet worden aanvaard dat onjuiste voorlichting door de fiscus in de regel niet voor diens rekening komt'.¹⁴⁰

In *BNB 2022/10* herhaalt de Hoge Raad zijn koers uit 1979 met het argument van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak en herzielt zijn rechtsregel (enkel) ten aanzien van het dispositievereiste (paragraaf 4.3.4) vanwege 'huidige rechtsopvattingen' en 'doeltreffende rechtsbescherming' (paragraaf 4.3.2.6).¹⁴¹

Uit de jurisprudentie volgt dus dat bij voorlichting het risico op onjuistheden als uitgangspunt niet voor rekening van de Belastingdienst moet komen vanwege het belang van een onbelemmerde en ruime uitvoering van de voorlichtende taak.

Wat de Hoge Raad bedoelt met 'onbelemmerd' is niet toegelicht. Het begrip 'onbelemmerd' suggereert dat de Belastingdienst anders zou worden gehinderd bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak.¹⁴² In welk opzicht de taakuitvoering dan zou worden belemmerd blijft impliciet. Zou de Belastingdienst dan minder of minder goede voorlichting kunnen

¹³⁷ HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB 1979/311*.

¹³⁸ Vgl. de redactie in *V-N 1988/1169*, 7.

¹³⁹ *BNB 1988/148*, r.o. 4.2.

¹⁴⁰ *BNB 2010/314*, r.o. 3.3.3 (onder verwijzing naar *BNB 1979/311* en *BNB 1988/148*); *BNB 2010/315*, r.o. 3.3.3; Hof Arnhem-Leeuwarden 19 januari 2021, nr. 19/00763, *V-N 2021/17.24.18*, r.o. 4.21. Zie ook HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB 2000/330*, waarin r.o. 3.2 verwijst naar *BNB 1990/148*.

¹⁴¹ *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.1 en 4.2.3.

¹⁴² Vgl. Hof Amsterdam 17 november 2016, nr. 16/00291, *V-N 2017/9.29.20*, r.o. 4.4.2 (mijn cursivering): 'De Belastingdienst moet *ongehinderd* algemene voorlichting kunnen geven zonder dat dat tot gevolg heeft dat bij onjuiste inlichtingen als hier het geval de Belastingdienst daaraan is gebonden.'

geven? Of zelfs stoppen met voorlichting? Zou het voorlichten van het publiek anders op fatale wijze worden bemoeilijkt?¹⁴³ Het is nodig om te onderzoeken welke aannames schuilgaan in het argument van de Hoge Raad. Dan kan de houdbaarheid van de aannames en de overtuigingskracht van het argument worden getoetst (paragraaf 4.3.2.6, 4.7, 7.3).

4.3.2.4 Hoe wordt de huidige koers in de fiscale literatuur opgevat?

Opvallend is dat de motivering van de Hoge Raad de afgelopen decennia een haast magische overtuigingskracht lijkt te hebben gehad. In de fiscale literatuur wordt het veronderstelde belang van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak nauwelijks ter discussie gesteld. Dat leidt ertoe dat eveneens weinig discussie is over de rechtvaardigingskracht van dit argument voor de hoofdregel *nee, tenzij*.

In de literatuur wordt de huidige koers in veel gevallen neutraal weergegeven, zoals in beschrijvingen in naslagwerken of commentaren.¹⁴⁴ Een relatief neutrale tot instemmende benadering op de terughoudende koers bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting is te vinden bij Wattel uit begin jaren 90, waarin hij betoogt dat de Hoge Raad het dispositievereiste stelt:

'om te voorkomen dat de fiscus op grond van angst voor gebondenheid geheel zou gaan afzien van het geven van inlichtingen. Omdat een niet tot voorlichting bereid zijnde fiscus niet in het belang van de belastingplichtigen is en een niet-voorgelicht publiek niet in het belang van de fiscus is, wordt het risico van onjuistheden in de voorlichting in eerste instantie bij het publiek gelegd.'¹⁴⁵

Recenter lijkt Wattel evenmin aanleiding te zien om de koers ten aanzien van voorlichting aan te passen.¹⁴⁶

143 Geppaart 1984, p. 491-492; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021) wijst erop dat de Hoge Raad nadrukkelijk voorrang heeft gegeven aan het belang van de fiscus om te worden beschermd tegen de rechtsgevolgen van daarbij verstrekte onjuistheden, zowel bij onjuistheden in de algemene voorlichting als bij onjuistheden in de concrete inlichting (zie over de invloed van *BNB* 2022/10 in paragraaf 4.3.4). Vgl. Gorissen 2008, p. 81.

144 Bijv. Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021); Happé 1996, par. 2.3 en 2.4; Gorissen 2008, par. 2.9.5-2.9.6; Jansen 2013, par. 3.3.1.2.2-3.3.1.2.3; Geppaart 1984, p. 487, 492; Van Nispen tot Sevenaer 1989; Gorissen 2004, p. 15-16; Spek in *BNB* 2021/76 ('De Hoge Raad wijst vervolgens het beroep op het door inlichtingen gewekte vertrouwen af volgens de vaste regels.').

145 Wattel 1991, par. 3.3.

146 Zie conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.14 en Bijlage 1, punt 3.5 en punt 4(2)(c). Zie ook p. 2, 4, 20 en ten aanzien van de fiscale rechtspraak zie conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.1, 2.16 e.v. Zie met instemming op de huidige koers bijv. Albert in *BNB* 2010/314, punt 1: 'Opmerkelijk is (...) dat Hof 's-Hertogenbosch tot een ander oordeel kwam en belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel honoreerde. Kennelijk achtte het Hof de tijd rijp om de jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel bij te stellen (...). Met de A-G (en, impliciet, de Hoge Raad) ben ik van mening dat een goede reden voor bijstelling ontbreekt.' Zie ook Scheltema in *NJ* 1989, 715. Vgl. Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231.

Met instemming op de door de Hoge Raad gehanteerde koers schreef bijvoorbeeld Kistenkas in de jaren 90, die constateert dat de Hoge Raad zich bij 'tegenwettelijke informatieverstreking' terughoudender heeft opgesteld dan bij 'tegenwettelijke beleidsregels'.¹⁴⁷ Hij acht het 'niet onterecht' dat de Hoge Raad bij foutieve informatieverstreking of inlichtingen(brieven), anders dan bij beleidsregels, twee extra eisen aan de toepassing van het vertrouwensbeginsel verbindt. Volgens hem wordt daarmee bereikt:

'dat niet iedere foutieve informatieverstreking vanuit allerlei lagere echelons van de belastingdienst zonder meer ook tegen de dienst gebruikt kan worden. Onjuiste informatie vanuit de portiersloge of van de koffiejuffrouw, maar ook klinkklare onzin van een controleur impliceren daarom niet meteen gewekt vertrouwen. Niet geheel ten onrechte overweegt de Hoge Raad dat het risico van onjuiste informatie in principe voor rekening van de belastingplichtige moet komen.'¹⁴⁸

Van Leijenhorst ging zelfs nog iets verder. Hij ziet – als ik het goed interpreteer – geen ruimte om vertrouwen te honoreren dat is ontleend aan 'uitlatingen van medewerkers van de belastingdienst met een voorlichtend karakter' (waaronder hij o.a. schaaft inlichtingen via de BelastingTelefoon en niet op een concreet geval betrekking hebbende antwoorden van medewerkers van de Belastingdienst op vragen van belastingplichtigen), 'zelfs wanneer aan de dispositie-eis is voldaan'.¹⁴⁹ Dit impliceert een verdergaande terughoudendheid dan de Hoge Raad voorstaat.

Kritischer over de koers van de Hoge Raad is met name Scheltens eind jaren 70 en 80, die vooral het door de Hoge Raad geïntroduceerde dispositievereiste en de afbakening tussen niet-bindende inlichtingen en bindende toezeggingen problematisch acht (paragraaf 4.6.1).¹⁵⁰ Datzelfde geldt voor Den Boer eind jaren 80, die eveneens kritisch is op het gebrek aan bescherming in geval van niet-kenbare onjuistheden in voorlichting (paragraaf 4.3.4).¹⁵¹ Kritischer is ook Lalji, die begin jaren 90 enkele vraagtekens en bezwaren heeft geplaatst bij de terughoudende rechtspraak bij binding van de Belastingdienst aan zijn voorlichting, onder meer ten aanzien de invulling van het dispositievereiste en de bewijslastverdeling.¹⁵² Lalji zou bij de gegeven motivering van het belang van een onbelemmerde en zo ruim mogelijke uitvoering van de voorlichtende taak 'de vraag willen opwerpen wat in dit verband onder 'zo ruim mogelijk' dient te worden verstaan, dat wil zeggen, waar bij 'zo ruim mogelijk' de precieze grens ligt. In deze overweging ziet hij overigens 'voldoende rek; een rek die ook in het voordeel van belastingplichtige kan uitvallen'.¹⁵³ Dit wordt niet toegelicht en de rechtspraak geeft mijns inziens ook geen duidelijke aanknopingspunten voor die stelling.

¹⁴⁷ Kistenkas 1993a, par. 4.3; Zie ook Kistenkas 1993b, par. 3.

¹⁴⁸ Kistenkas 1993a, par. 4.3.

¹⁴⁹ Van Leijenhorst 1993, par. 5. De onderbouwing daarvoor betreft: 'Mochten dergelijke uitlatingen van medewerkers van de belastingdienst toch een rechtens te honoreren vertrouwen kunnen opwekken, dan kan de belastingdienst haar voorlichtende taak niet langer met goed fatsoen vervullen.'

¹⁵⁰ Zie Scheltens 1988 en zijn commentaar in *BNB* 1979/311 en in *BNB* 1990/148.

¹⁵¹ Den Boer in *BNB* 1988/148.

¹⁵² Zie Lalji in Overdijk 1993, p. 61. Lalji 1992, par. 5.

¹⁵³ Zie Lalji in Overdijk 1993, p. 61.

Opvallend is overigens dat Lalji het andere aspect van het argument van de Hoge Raad, de *onbelemmerde* taakuitvoering, onbesproken laat, terwijl juist *dat* aspect er mijns inziens voor lijkt te zorgen dat de door hem gesignaleerde ‘rek’ niet snel in het voordeel van belastingplichtige zal uitvallen. Volgens Lalji zou de Belastingdienst bij de stand van de rechtspraak, ‘teneinde de rechtszekerheid van de belastingplichtigen beter te beschermen’ in voorlichtingsbrochures, de BelastingTelefoon en in de toelichting op het aangiftebiljet ‘een voorbehoud moeten maken door aan te geven dat aan toelichting geen rechten kunnen worden ontleend.’¹⁵⁴ Hij bepleit dus geen andere koers, maar ziet de (praktische) oplossing, als ik het goed zie, veeleer in het opnemen van voorbehouden.

Recenter klinkt enige kritiek op de terughoudende koers van de Hoge Raad in een interview met Douma, die erop wijst dat bellers met de BelastingTelefoon vaak machteloos staan als de inspecteur een andere visie is toegedaan dan hetgeen aan hen via de BelastingTelefoon is meegedeeld.¹⁵⁵ Volgens Douma mag de Hoge Raad zich op dit punt meer laten gelden, al licht hij niet toe waartoe dit moet leiden. Mertens is naar aanleiding van *BNB* 2008/200 kritisch op het gebrek aan bescherming via het vertrouwensbeginsel in de context van de handleiding loonheffingen van de Belastingdienst.¹⁵⁶ Verder zijn vanuit de bestuursrechtelijke hoek door Schlössels kritische kanttekeningen geplaatst bij de fiscale koers, want gelet op de hoofdregel *nee, tenzij* komt ‘de fiscus gemakkelijk weg met het verstrekken van onjuiste informatie, ook als het gaat om gedetailleerde algemene informatie die wordt verstrekt in verband met specifieke besluitvorming.’¹⁵⁷

In recentere publicaties, zoals in annotaties bij recentere arresten uit de voorlichtings-jurisprudentie, is veelal te zien dat men een arrest plaatst in de lijn van de bestaande rechtspraak.¹⁵⁸ Het commentaar houdt op dit punt dan veelal in, althans is beperkt tot, dat het arrest past binnen de vaste jurisprudentielijn. Zo bezien, staat de beperkte mate van rechtsbescherming voor belastingplichtigen die verwachtingen hebben ontleend aan voorlichting de afgelopen jaren weinig in de schijnwerpers.

Interessant is dat uit recente, positieve commentaren op het arrest in *BNB* 2022/10 kan worden afgeleid dat de hoofdregel *nee, tenzij* als (te) streng wordt gezien. Zo is in de

154 Zie Lalji in Overdijk 1993, p. 61. Lalji 1992, par. 4, 5.

155 Douma 2020, p. 20. Kritisch over disclaimers in algemene voorlichting Geradts in *FED* 2002/469.

156 Zie Mertens 2008, onder het kopje ‘Voorlichting door de overheid’: ‘Voor de dagelijkse praktijk van duizenden salarisprofessionals is het Handboek hun kompas. Ik hoor salarisadministrateurs soms over het Handboek praten alsof het – vaktechnisch gezien – om het verlossende woord gaat. Zij vertrouwen op het Handboek, of dat rechtens gehonoreerd wordt of niet. Het Handboek heeft in die praktijk een ijzersterk imago en dat is iets waar de makers ervan trots op mogen zijn. Maar een dergelijk imago schept ook verplichtingen. De praktijk van alledag moet naar mijn mening af kunnen gaan op de informatie die in het Handboek is opgenomen, zelfs al blijkt deze achteraf onjuist. Zeker, werkgevers kunnen adviseurs inhuren die hen kunnen vertellen of de informatie van de overheid juist is, maar dat is natuurlijk de wereld op zijn kop.’ Zie overigens een toezegging van de staatssecretaris in Besluit 20 februari 2009, nr. CPP/2009/78M, V-N 2009/13.23, hierover in paragraaf 4.4 en 4.6.1.

157 Schlössels 2011, par. 2.5.2 (in het kader van de zaak *BNB* 2010/314); Schlössels e.a. 2019, 2019/1021.

158 Recent bijv. Spek in *BNB* 2021/76: ‘De Hoge Raad wijst vervolgens het beroep op het door inlichtingen gewekte vertrouwen af volgens de vaste regels.’; de redactie in V-N 1990/911, 9; Happé in *BNB* 2000/330; Mertens in *BNB* 2008/200, punt 7, maar kritisch in Mertens 2008.

commentaren unaniem met instemming gereageerd op de herziening van het dispositievereiste, waardoor diverse auteurs ruimere mogelijkheden zien voor toepassing van het vertrouwensbeginsel.¹⁵⁹ Bijvoorbeeld Bergman, en de redactie Vakstudie Nieuws vatten het arrest op als een koerswijziging waarmee de kans op een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel 'aanzienlijk' of 'fors' is verruimd, hoewel de hoop wordt geuit dat de Belastingdienst als gevolg van dit arrest niet terughoudender zal zijn in het verstrekken van voorlichting.¹⁶⁰ Overigens moet de toegenomen beschermingsmogelijkheid met dit arrest mijns inziens worden genuanceerd, aangezien het dispositievereiste als zodanig wordt gehandhaafd (paragraaf 4.3.4).¹⁶¹

Het beeld is dus dat de afgelopen decennia in de fiscale literatuur relatief weinig discussie en theorievorming bestaat over de huidige koers. Afgezien van kritische besprekingen uit met name de begintijd van de voorlichtingsjurisprudentie, stond de hoofdregel *nee, tenzij* en zijn consequenties de afgelopen veertig jaar weinig in de belangstelling. Daarentegen is de recente bijstelling van de inhoud van het dispositievereiste in *BNB 2022/10* en de vermeende koerswijziging met instemming ontvangen. Deze actuele ontwikkeling onderstreept de noodzaak om de hoofdregel *nee, tenzij* en zijn onderbouwing kritisch tegen het licht te houden.

4.3.2.5 *Sfeerschets: Jurisprudentieonderzoek periode 1979-2020*

Hoe vaak beroepen belastingplichtigen zich al dan niet met succes op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting? Op welke grond(en) faalt een beroep op het vertrouwensbeginsel? Hoe werken de door de Hoge Raad gestelde criteria uit? Om beter zicht te krijgen op de uitwerking van rechtsregel bij het vertrouwensbeginsel in verband met voorlichting in de fiscale jurisprudentie, heb ik (tevens) een systematisch onderzoek uitgevoerd naar de gepubliceerde uitspraken over vertrouwenwekkende voorlichting en inlichtingen op www.rechtspraak.nl over de periode 1979-2020. De nadere verantwoording van dat onderzoek, evenals de daaraan verbonden beperkingen, licht ik toe in de bijlage bij dit onderzoek (Annex I). De belangrijkste beperking is dat het jurisprudentieonderzoek geen volledig beeld van de rechtspraak ter zake geeft, met name vanwege het feit dat lang niet alle uitspraken worden gepubliceerd en omdat de gebruikte zoektermen leiden tot een selectie van de rechtspraak. Hoewel dus geen volledigheid is nagestreefd of geclaimd, biedt het jurisprudentieonderzoek een cijfermatig onderbouwde indruk van de rechtspraak ter zake. Dat levert informatie op over de praktische uitwerking van de huidige rechtsregel.

Na analyse van in totaal 726 uitspraken die uit de uitgevoerde zoekopdrachten naar voren kwamen tussen 1979 en 2020, blijkt dat er voor het onderhavige onderzoek in totaal 131 relevante uitspraken beschikbaar zijn. Dat is in absolute getallen niet per se weinig,

¹⁵⁹ Zie Van der Vegt in *NTFR* 2021/3783; Nent in *NLF* 2021/2162; de redactie in *V-N* 2021/48.13; de redactie in *FutD* 2021-3395; Leenders en Braakman 2021; Stevens, 'de Hoge Raad geeft een zetje aan herstel van vertrouwen' in het FD van 13 december 2021; IJzerman in *FED* 2022/11.

¹⁶⁰ Bijv. Bergman in *Belastingblad* 2022/17; redactie in *V-N* 2021/48.13. Zie ook Scherff in *Gemeenstestem* 2022/3.

¹⁶¹ Zie ook mijn commentaar in *BNB* 2022/10, punt 25 e.v.

maar in relatieve zin – vergeleken met het totale aantal zaken bij de belastingrechter van tienduizenden per jaar – is het over de afgelopen decennia een beperkte hoeveelheid.¹⁶²

De belangrijkste resultaten van het uitgevoerde jurisprudentieonderzoek zijn:

- In 124 van de 131 uitspraken is het beroep van de belastingplichtige op het vertrouwensbeginsel niet geslaagd (zo'n 95%). In veruit de meeste gevallen worden de door voorlichting gewekte verwachtingen dus niet beschermd.
- Van die 131 uitspraken is het beroep op het vertrouwensbeginsel ten aanzien van door voorlichting gewekte verwachtingen in totaal in 7 uitspraken geslaagd (zo'n 5%).¹⁶³
- In de 7 gevallen waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel was geslaagd, ging het in 2 gevallen om vertrouwen ontleend aan de BelastingTelefoon, in 1 geval om vertrouwen ontleend aan de toelichting bij het aangifteprogramma, in 1 geval om een uiting van een medewerker van de Belastingdienst, in 2 gevallen om de website en in 1 geval om een combinatie van website en BelastingTelefoon.
- Bezien naar de twee gestelde criteria voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel, sneuvelt het beroep op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting veelal op het dispositievereiste (in 54 gevallen primair op dit criterium), terwijl dat in een kleiner aantal gevallen sneuvelt op het niet-kenbaarheidsvereiste (in 4 gevallen primair op dit criterium).
- Het bovenstaande brengt mee dat het beroep op het vertrouwensbeginsel in veel gevallen ook om andere redenen faalt. Dan kan het liggen aan bewijslastproblematiek, de lezing van de belastingplichtige (hij leest iets wat er niet staat), bevoegdheidsissues, of combinaties van factoren (zoals een combinatie van bewijslast en het dispositievereiste).
- In 7 uitspraken sneuvelde het beroep op het vertrouwensbeginsel reeds omdat sprake was van 'slechts' voorlichting.

Bij de belastingrechter hebben belastingplichtigen dus weinig succes wanneer zij zich beroepen op aan voorlichting ontleende verwachtingen. Daarbij kan het voor belastingplichtigen om allerlei redenen mislopen, van de criteria met name op het dispositievereiste (paragraaf 4.3.4).

4.3.2.6 Analyse: redenen voor de huidige koers en juridische kanttekeningen

Nu de huidige koers berust op de hoofdregel *nee, tenzij* rijst de vraag waarom de Hoge Raad bij voorlichting heeft gekozen voor een rechtsregel die betekent dat bij de burger gewekte verwachtingen in beginsel niet worden beschermd. Wat de Hoge Raad vindt en waarom, weet enkel de Hoge Raad. Arresten bieden maar tot op zekere hoogte inzicht in zijn

¹⁶² Ter illustratie: het totale aantal ingekomen belastingzaken bij rechtbanken in de periode 2016-2020 ligt tussen de 24.550 en 32.450 zaken. Bij de gerechtshoven bedraagt het totale aantal ingekomen belastingzaken in dezelfde periode tussen de 3.610 en 6.690. Jaarverslag Rechtspraak over 2020, geraadpleegd op 27 januari 2022 via <https://jaarverslagrechtspraak.nl/cijfers/#subsection-2-3-1-1>. Bij de Hoge Raad kwamen in 2019 totaal 1.026 nieuwe belastingzaken binnen, in 2020 in totaal 877; zie Jaarverslag Hoge Raad 2020, bijlage 1, p. 2.

¹⁶³ In één geval is het de uitkomst na de cassatieprocedure niet in stand gebleven (BNB 2021/76), in een ander geval is de uitkomst van het geslaagde beroep in cassatie bevestigd (BNB 2022/10). Beide zaken dateren uit 2021 en vallen dus buiten de resultaten die de periode bestrijken t/m 31-12-2020.

gedachtegang.¹⁶⁴ Wel kan mijns inziens een reconstructie worden gemaakt van redenen die bepalend lijken te zijn voor het geldende uitgangspunt in de terughoudende koers. Ik acht de volgende samenhangende redenen relevant: (1) het uitzonderingskarakter van *contra legem*-toepassing van het vertrouwensbeginsel, (2) belang van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak, (3) budgettaire aspecten, (4) het gebrek aan bindingsbedoeling van de Belastingdienst en het karakter van voorlichting, (5) risicoverdelingsvraagstuk en tot slot (6) het argument van doeltreffende rechtsbescherming. Ik licht deze hierna toe, waarbij ik een link leg met eerder besproken argumenten (paragraaf 2.6.3).

1) Uitzonderingskarakter *contra legem*-werking van het vertrouwensbeginsel

In de eerste plaats laat de hoofdregel *nee, tenzij* zien dat *contra legem*-toepassing van het vertrouwensbeginsel een uitzonderingskarakter heeft. Specifiek bij voorlichting is de Hoge Raad daarmee extra terughoudend.¹⁶⁵ Die terughoudendheid is goed te verklaren.¹⁶⁶ In de literatuur was men overigens niet verrast dat juist bij voorlichting niet snel uitzonderingen worden gemaakt.¹⁶⁷ De belastingwet moet worden toegepast (legaliteit, gelijkheid, rechtszekerheid), belastingaanslagen zijn 'gebonden beschikkingen' en belastingen worden geheven op grond van de wet – en niet op grond van voorlichting (paragraaf 2.2). Hoewel de Hoge Raad het niet met zoveel woorden benoemt, hangt dit samen met de rechtsstatelijke verhouding tussen de wetgever en de Belastingdienst als wetsuitvoerder (paragraaf 2.2.3). Slechts bij hoge uitzondering kan de democratisch gelegitimeerde wet wijken voor uitingen van de uitvoerder.¹⁶⁸

2) Het belang van de onbelemmerde uitvoering van voorlichtende taak

In de tweede plaats is er het argument dat het belang van zowel burgers als de Belastingdienst is gediend bij een zo ruim mogelijke en onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak. Dit is hét argument dat de Hoge Raad als motivering geeft bij zijn koers

164 Vgl. Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/33, die betoogt dat kenmerkend is voor de motivering van rechterlijke uitspraken in Nederland dat daarin doelgericht wordt aangestuurd op de beslissing, vaak zonder zichtbare afweging van voor en tegen en andere aspecten die inzicht geven in de gedachtegang of *dissenting opinions*. Zie ook Niessen 2012, par. 5.11.

165 De Hoge Raad stelt voorop dat de fiscus niet gebonden kan worden geacht aan al zijn uitlatingen waardoor bij een belastingplichtige verwachtingen zijn gewekt en 'met name' niet bij inlichtingen (vgl. *BNB* 1979/311), of bij uitingen die 'slechts' voorlichting betreffen (vgl. *BNB* 1988/148). Die terughoudendheid wordt onderstreept doordat de Hoge Raad in *BNB* 1979/311 de zinsnede formuleert dat voor uitzondering op de hoofdregel 'daartoe *ten minste* vereist zal zijn (...)'. Volgens Geppaart 1984, p. 492 wil de Hoge Raad hiermee ruimte houden voor een verdere verfijning in de rechtspraak (overigens zijn nadien geen aanvullende eisen geformuleerd; Vgl. Kistenkas 1993a, par. 4.1: 'Bij tegenwettelijke informatieverstrekking is de Hoge Raad zeer terughoudend met een *contra-legem*toepassing.')

166 Zo meent Smit 1984a dat sprake zou zijn van een 'te vergaande binding (...) wanneer men geen onderscheid maakt naar de aard van de genoemde vormen van mededelingen en de daaruit voortvloeiende mate van gebondenheid van de inspecteur'. Zie ook Geppaart 1979, par. 8-9; Kistenkas 1993b, par. 3.

167 Gezien de terughoudendheid van de Hoge Raad bij 'buitenwettelijk recht', lag het volgens Geppaart 1984, p. 486 'voor de hand' dat de rechtswaarde van toelichtingen bij het aangiftebiljet 'gering' zou blijven.

168 Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, nr. 13/01089, *V-N* 2015/25.19.23, r.o. 4.5: 'Het Hof is van oordeel dat het aangifteprogramma van de Belastingdienst in beginsel geen wijziging kan aanbrengen in de op grond van de Wet IB verschuldigde belasting.'

(paragraaf 4.3.2.3). Daarbij blijft evenwel onduidelijk wat wordt bedoeld met 'onbelemmerd' en daarmee waarom dit argument de huidige koers zou rechtvaardigen. De Hoge Raad laat de onderbouwing in het midden.

Toch is het belangrijk de veronderstelde relatie tussen het algemene belang en de risico-verdeling te expliciteren. Het maakt de onderbouwing en bijbehorende veronderstellingen toetsbaar.¹⁶⁹ Een reconstructie zou er als volgt uit kunnen zien:

- i. De Belastingdienst heeft een voorlichtende taak in het algemene belang.
- ii. Als de Belastingdienst gebonden zou zijn aan onjuistheden in zijn voorlichting, zal hij worden belemmerd om vrijuit informatie te geven en minder bereid zijn om voorlichting te geven, of minder goede voorlichting kunnen geven.
- iii. Burgers zijn er niet bij gebaat als de Belastingdienst niet meer tot (goede) voorlichting bereid is en de Belastingdienst is niet gebaat bij niet-voorgelichte burgers.
- iv. Dus moet het risico op onjuistheden voor rekening van burgers komen.
- v. (Tenzij uitzonderlijke omstandigheden.)
- vi. Conclusie: de Belastingdienst moet in principe niet worden gebonden aan (onjuiste) voorlichting.

Een dergelijke redenering vertoont raakvlakken met de motivering die de Centrale Raad van Beroep gaf bij zijn (terughoudende) koers bij binding aan algemene informatie.

'Zoals de Raad in eerdere uitspraken, waaronder die van 25 juni 1980 (...) heeft overwogen, brengt een soepele uitvoering van de sociale verzekeringswetten met zich mee dat informaties en mededelingen van de zijde van uitvoeringsorganen niet al te spoedig als die organen bindende uitlatingen worden opgevat, omdat die organen zich anders genoopt kunnen zien voortaan hun beambten geen of slechts zeer summiere inlichtingen te laten geven. Maar uiteraard impliceert zulks, dat zich ook wel degelijk – bijzondere – omstandigheden kunnen voordoen waarin aan dergelijke uitlatingen wel een bindend karakter, als hiervoor bedoeld, moet worden toegeschreven.'¹⁷⁰

Hoe verhouden opvattingen in de fiscale literatuur zich tot de motivering van de Hoge Raad?

Het algemene belang

De Hoge Raad maakt een afweging van de maatschappelijke aanvaardbaarheid van gebondenheid van de Belastingdienst aan zijn voorlichting (een 'rechtspolitieke' keuze¹⁷¹). Op grond van de, althans destijds, geldende opvattingen diende het uitgangspunt van niet-gebondenheid het algemene belang. Zo stelt Van den Berge dat de Hoge Raad bij de gekozen koers in *BNB* 1979/311 expliciet 'maatschappelijke aspecten' heeft laten meewegen

169 Vgl. Scheltema 1997, p. 3-5.

170 CRvB 24 april 1991, nr. KBW1990/56, RSV 1992/110. Zie ook CRvB 25 augustus 1992, nr. WW1990/319, AB 1992, 617: 'Een soepele uitvoering van de sociale verzekeringswetgeving brengt nl. met zich dat informatie en mededelingen van de zijde van het uitvoeringsorgaan niet te spoedig mogen worden opgevat als die organen bindende uitlatingen, omdat die organen zich anders genoopt zouden zien voortaan hun beambten geen of slechts zeer summiere inlichtingen te laten geven (vergelijk CRvB 17 nov. 1982, RSV 1983/34)'; recenter CRvB 25 maart 2011, nr. 10/617 WWB+11/1428 WWB-VV, r.o. 4.5.2.

171 Vgl. Van de Sande 2014, p. 195.

in deze beslissing.¹⁷² Welke aspecten dat zijn en hoe zij zijn gewogen ten aanzien van andere aspecten, is niet toegelicht. De Hoge Raad geeft daarin ook geen inzicht.

In de literatuur wordt het wel in het algemene belang en/of het belang van de Belastingdienst geacht dat het risico op onjuiste voorlichting niet te snel bij de Belastingdienst wordt gelegd.¹⁷³ In dat opzicht wordt de huidige koers verdedigbaar geacht. Toch blijft veelal in het midden waarom de Belastingdienst beschermd zou moeten blijven van de gevolgen van onjuistheden in zijn eigen voorlichting. Het argument van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak heeft daarom mijns inziens een sterk retorische kracht. Niemand zal immers willen dat de Belastingdienst wordt gehinderd om zijn voorlichtende taak goed uit te voeren.

Bewegingsruimte bij informatieverstrekking

In de fiscale literatuur wordt wel beargumenteerd dat aan de Belastingdienst bewegingsruimte moet worden gegund om zijn voorlichtende taak goed te kunnen uitvoeren met het oog op het algemene belang.¹⁷⁴ Volgens Niessen lijkt de Hoge Raad bij voorlichting, een typische overheidsstaak, de Belastingdienst relatief veel ruimte te gunnen om deze taak uit te voeren in het algemene belang en kan daarmee worden verklaard dat de Hoge Raad 'besliste dat in de regel zelfs onjuiste inlichtingen niet aan de fiscus kunnen worden tegengeworpen'.¹⁷⁵ Deze argumenten impliceren overigens dat een snellere bescherming van burgers die bewegingsruimte zou (kunnen) beperken. In het midden blijft of, en in welk opzicht, dat het geval zou zijn. Het argument brengt in ieder geval mee dat onjuiste

172 Van den Berge 2016b, par. 3.8; vgl. conclusie A-G IJzerman bij *BNB* 2010/314, punt 4.29. Volgens Pauwels 2009, p. 177 is het argument van de onbelemmerde voorlichtende taak een 'extra belang' dat meeweegt naast het (zwaarwegende) legaliteitsbeginsel dat tegenwicht biedt aan het vertrouwensbeginsel.

173 Vgl. Albert in *BNB* 2010/314, punt 1: 'Het (collectieve) belang dat de fiscus zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan vervullen (de maatschappelijke wenselijkheid van begrijpelijke publieksinformatie), weegt dan zwaarder dan het (individuele) belang van de belastingplichtige die voor de onaangename verrassing moet worden behoed dat hij meer belasting verschuldigd is dan hij op grond van de inlichting mocht verwachten.'). Zie ook Happé 1996, p. 164, 172; Wattel 1991, par. 3.3; Pauwels 2009, p. 177 beschouwt het belang van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak als een 'extra belang' naast het legaliteitsbeginsel. Volgens Smit 1984a, onderdeel 'Beschuwing' wordt overigens het belang van de Belastingdienst voorop gesteld bij inlichtingen in de vorm van principiële ongebondenheid die alleen in zwaarwegende uitzonderingsgevallen wordt doorbroken; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht Archief* 2019/FBR.4.3.3.0 (24 februari 2019): 'De Belastingdienst wil die voorlichtende taak graag ruimhartig uitvoeren mits zij daardoor niet in haar vrijheid wordt belemmerd om de belastingwet juist toe te passen.'; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.3.0 (bijgewerkt tot 12 december 2021); Geppaart 1984, p. 491-492: 'De Hoge Raad wil het geven van inlichtingen niet nodeloos bemoeilijken.'; Gorissen 2008, p. 81.

174 Bijv. A-G IJzerman Conclusie bij *BNB* 2010, punt 4.29: 'Aan de Belastingdienst moet ruimte worden gelaten om in het algemeen belang zijn voorlichtende taak te kunnen vervullen. (...) Ten aanzien van *contra legem* voorlichting zijn door de Hoge Raad in het kader van het vertrouwensbeginsel afwegingen gemaakt, met oog voor de maatschappelijke wenselijkheid van begrijpelijke publieksinformatie.' Geppaart 1984, p. 492: 'De Hoge Raad wil het geven van inlichtingen niet nodeloos bemoeilijken'; Scheltens in *BNB* 1979/311, o.a. punt 2 en punt 5; Brouwers 1980; conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.5, die meent dat het vertrouwensbeginsel noopt tot weging van diverse belangen, waaronder 'het belang van het bestuur, dat moet kunnen besturen, mede in het belang van derden, en dat zijn publieksvoorlichtende taak moet kunnen uitvoeren in het belang van diezelfde burger(s).'

175 Niessen 2012, par. 5.11-5.12.

inlichtingen van de BelastingTelefoon voor de Belastingdienst geen gevolgen heeft, maar wel voor de burger, hetgeen maatschappelijk onbevredigend is.¹⁷⁶

Praktische gevolgen: afnemende bereidheid tot voorlichting

In de fiscale literatuur wordt de terughoudendheid bij binding van de Belastingdienst aan voorlichting ook wel onderbouwd door, althans verklaard met, een vermeende anders afnemende bereidheid van de Belastingdienst om ruime voorlichting te geven.¹⁷⁷ Zo constateerde Wattel begin jaren 90 dat het risico van onjuistheden in de voorlichting in eerste instantie bij het publiek wordt gelegd, omdat 'een niet tot voorlichting bereid zijnde fiscus niet in het belang van de belastingplichtigen is en een niet-voorgelicht publiek niet in het belang van de fiscus is.'¹⁷⁸ Recenter uiten diverse auteurs de hoop dat de bijstelling van het dispositievereiste niet ertoe zal leiden dat de Belastingdienst minder bereid zal zijn om voorlichting te geven.¹⁷⁹ De voorgaande gedachten impliceren dat als de Belastingdienst het risico zou dragen van onjuistheden in zijn voorlichting, hij minder bereid zou zijn om voorlichting te geven. Nog afgezien van het gegeven dat dit een tamelijk negatief beeld van de houding van de Belastingdienst zou inhouden, miskent het argument dat de taak om het publiek voor te lichten niet enkel berust op de al dan niet aanwezige bereidheid van de Belastingdienst om het publiek voor te lichten, maar tevens een rechtsstatelijke verplichting is, waarbij de Belastingdienst als wetsuitvoerder mede een eigen belang heeft (paragraaf 2.3, 2.4).

In de fiscale literatuur wordt er ook wel op gewezen dat binding van de Belastingdienst aan zijn voorlichting negatief effect zou kunnen hebben op de kwaliteit van de uitvoering van de voorlichtende taak of van voorlichting zelf.¹⁸⁰ Daar valt tegenin te brengen dat de huidige risicoverdeling juist weinig prikkel biedt voor de Belastingdienst om (extra) zorgvuldigheid te betrachten in zijn voorlichting (paragraaf 2.6.3.2). Een snellere gebondenheid aan zijn voorlichting kan dus juist een stimulans tot zorgvuldigheid zijn.¹⁸¹

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

177 Bijv. Geppaart 1979, par. 8 onder punt 8.5. Buiten het belastingrecht zie in paragraaf 2.5.4; Van de Sande 2014, p. 192-195 (volgens hem heeft genoemd argument een rechtspolitiek karakter, zie p. 193); Van de Sande 2019, p. 251-252; Barendrecht e.a. 2002, p. 37; conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.7: 'En burgers zijn ook niet gebaat bij een overheid die uit angst voor gevolgen individueel contact met burgers mijdt en alleen verwijst naar algemene informatie op de website of alleen nog vanachter disclaimers communiceert.' Anderzijds zie Kortmann 2019a, die opmerkt dat 'de voorlichtingsmachine van de belastingdienst' niet tot stilstand is gekomen door de fiscale rechtspraak.

178 Wattel 1991, par. 3.3.

179 Bergman in *Belastingblad* 2022/17; IJzerman in *FED* 2022/22; Redactie in *V-N* 2021/48.13. Zie ook Scherff in *Gemeentestem* 2022/3, die stelt dat het arrest een 'wake upcall' is voor zowel (de) centrale belastingheffers om nog eens goed te kijken naar hun teksten op de website (etc.).

180 Van Leijenhorst 1993, par. 5: 'Mochten dergelijke uitlatingen van medewerkers van de belastingdienst [TC: o.a. genoemd is uitingen via de Belastingtelefoon] toch een rechtens te honoreren vertrouwen kunnen opwekken, dan kan de belastingdienst haar voorlichtende taak niet langer met goed fatsoen vervullen.' Waarom de Belastingdienst die taak niet meer fatsoenlijk zou kunnen vervullen, wordt overigens niet toegelicht.

181 Zie ook IJzerman in *FED* 2022/11, punt 8.

Praktische bezwaren: bewijslast

De huidige koers van de Hoge Raad kan ook (mede) zijn ingegeven door praktische bezwaren. Zo betoogt Scheltens reeds in 1979 dat het niet zo moet zijn dat een ambtenaar die inlichtingen verstrekt

'telkens op zijn woorden moet passen om te voorkomen dat zijn mededelingen, meestal onvoorbereid op gestelde vragen gedaan, hem later als bindende uitspraken voor de voeten worden geworpen, bijna altijd zeer veel later als hij zich in de veelheid van gesprekken dit ene gesprek ternauwernood kan herinneren, laat staan de letterlijke bewoordingen die hij destijds heeft gebruikt'.¹⁸²

Wat mij betreft is dit geen onderbouwing voor een zeer terughoudende koers bij binding. Weliswaar heeft informatieverstrekking – zeker als dat spontaan gebeurt – een specifieke context die risico's meebrengt, maar dat noopt juist tot zorgvuldigheid: maak aantekeningen en kom er desnoods later specifiek op terug. Het zou in ieder geval niet zo moeten zijn dat de rekening van de spontaniteit van informatieverstrekking voor risico van de burger is.

Een ander praktisch bezwaar is geuit door Van Nispen tot Sevenaer. Hij wijst op de 'vrees dat talloze belastingplichtigen zich in de toekomst op niet te verifiëren telefoongesprekken zullen beroepen'.¹⁸³ Dat acht hij een bewijsrechtelijk probleem. Denkbaar is bijvoorbeeld dat het opnemen, bewaren, opzoeken en delen van opnames van telefoongesprekken inderdaad een flinke praktische last bij de Belastingdienst legt, zeker als het om grote aantallen gaat. Daar valt tegenin te brengen dat daarvoor met de moderne middelen oplossingen te verzinnen moeten zijn (denk aan bestaande opnames voor 'kwaliteitsdoeleinden'). Praktische bezwaren verdienen uiteraard serieuze aandacht en een oplossing, maar mogen mijns inziens geen doorslaggevende betekenis hebben bij niet-gebondenheid.¹⁸⁴

Voor wat betreft alle genoemde argumenten geldt dat deze in de kern berusten op aannames en niet op feitelijke gegevens.¹⁸⁵ Zo is er bijvoorbeeld geen onderzoek naar de anders afnemende bereidheid van de Belastingdienst om voorlichting te geven. De realiteitswaarde van die 'vrees' is dus niet getoetst. De besproken tegenwerpingen laten zien dat de houdbaarheid van aannames – en dus van de onderbouwing van de huidige koers – onder druk staat en zij dus niet zonder meer kunnen worden volgehouden als uitgangspunt.

Juridische kanttekeningen

Opvallend is dat *buiten* de fiscale literatuur wel vraagtekens zijn geplaatst bij het belang van de voorlichtende taak als argument voor niet-binding van de Belastingdienst in de huidige koers. Zo valt volgens Schlössels e.a. het argument van de Hoge Raad te nuanceren:

¹⁸² Scheltens in *BNB* 1979/311, punt 2.

¹⁸³ Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231, par. 4.

¹⁸⁴ Zie Damen 2018, par. 6.3.1, 6.4.2.

¹⁸⁵ Vgl. Barendrecht 2002, p. 124; Van de Sande 2019, p. 252.

‘de overheid kan haar voorlichtende taak evenmin doeltreffend uitoefenen als zij nauwelijks op de verschaft informatie kan worden aangesproken. Die verliest dan op den duur aan geloofwaardigheid.’¹⁸⁶

In de fiscale literatuur is dit – terecht – bezwaar vooralsnog onderbelicht gebleven. De kanttekening van Schlössels e.a. is extra relevant geworden, nu de afgelopen jaren het belang van een ‘geloofwaardige’ en ‘betrouwbare overheid’ is toegenomen.¹⁸⁷

Bovendien zou het door de Hoge Raad gegeven argument mijns inziens eerder een *tegenovergestelde* koers kunnen onderbouwen. In het belang van de voorlichtende taak ligt immers een reden om de Belastingdienst juist wél te binden aan voorlichting. Zo kan worden beargumenteerd dat *als* de voorlichtende taak in het algemene belang is en zich daarbij onvolkomenheden voordoen, het redelijker is de daaraan verbonden ‘kosten’ voor rekening van het collectief te laten komen in plaats van de ‘toevallige’ burger die op onjuiste informatie heeft vertrouwd.¹⁸⁸ Anders gezegd, als de voorlichtende taak het collectieve belang dient, zouden de daaraan verbonden risico’s ook voor rekening van het collectief moeten komen: het zijn de kosten van het ‘instrument’.

4) Budgettaire aspecten

Reden voor de huidige koers kan ook worden gezocht in budgettaire gevolgen. Zo acht Den Boer in zijn commentaar bij *BNB* 1988/148 het terecht dat de Belastingdienst niet werd gebonden aan zijn onjuiste toelichting vanuit het oogpunt van de enorme financiële impact voor de schatkist, waar een ‘ongerechtvaardigde verrijking’ van een individuele belastingplichtige tegenover staat.¹⁸⁹ Vanuit die optiek is binding van de Belastingdienst niet in het algemeen belang: ‘Wat de een te weinig betaalt, betaalt de ander immers te

186 Schlössels e.a. 2019, 2019/1021. Zie ook Van de Sande 2019, p. 250 die het argument van het belang van de voorlichtende taak niet juridisch zelfstandig houdbaar acht. Zie ook Vgl. kritische commentaar van Schlössels 2011, par. 2.5.2 (bij bespreking van de zaak *BNB* 2010/314), ook in vergelijking met het algemene bestuursrecht), die betoogt dat de strenge hoofdregel van de Hoge Raad vragen oproept. Hij acht het opmerkelijk dat de Belastingdienst op deze wijze gemakkelijk weglapt met het verstrekken van onjuiste informatie, ook als het gaat om gedetailleerde algemene informatie die wordt verstrekt in verband met specifieke besluitvorming, en zelfs in een situatie waarin de belastingplichtige niets valt te verwijten. Zie Meuwese 2020, p. 3: ‘Het vertrouwensbeginsel heeft op het terrein van het belastingrecht slechts een beperkte rol te spelen: burgers en bedrijven kunnen niet gemakkelijk gerechtvaardigd vertrouwen op algemene voorlichting. Hierdoor kan de Belastingdienst behoorlijk risicovrij experimenteren met ‘vertalingen’ van belastingwetgeving voor een breed publiek.’

187 Zie bijv. Scheltma 2019a, o.a. par. 8-9. Het eigen belang bij betrouwbaarheid en een goede reputatie is ook te zien in het communicatiebeleid van de Belastingdienst (zie paragraaf 3.2.8).

188 Overigens merk ik op dat uit de zinsnede ‘noopt te aanvaarden’ en ‘moet worden aanvaard’ uit de overweging van de Hoge Raad een bepaalde noodzakelijkheid, gedwongenheid spreekt. Dit suggereert mijns inziens ook dat de voorgestane risicoverdeling geen zaak is die vanzelf spreekt.

189 Zie Den Boer in *BNB* 1988/148. Dit argument appelleert ook aan rechtsgelijkheid. Zie Happé 1996, p. 183.

veel'.¹⁹⁰ Kanttekening bij dit argument is dat bescherming tegen overheidsop treden niet – althans zeker niet primair – een financieel vraagstuk is, maar kern is van de rechtsstaat. Hoewel de budgettaire gevolgen niet uit het oog mogen worden verloren, kan dit geen doorslaggevend argument zijn voor een onevenwichtige verdeling van risico's tussen overheid en burger.

4) Bindingsbedoeling en karakter van voorlichting

Een ander argument dat in de literatuur naar voren komt is dat de Hoge Raad met de huidige koers aansluit bij de 'bindingsbedoeling' van de Belastingdienst bij voorlichting. Beter gezegd: het gebrek aan. Bij voorlichting gaat het in de regel om algemene informatie, het is *slechts* voorlichting (paragraaf 4.3.1.4). Anders dan bij toezeggingen, ontbreekt aan de zijde van de Belastingdienst bij voorlichting het oogmerk van de Belastingdienst om zich te binden aan een standpunt over de uitoefening van zijn bevoegdheden in een concreet geval. Volgens Smit doet de Hoge Raad daaraan 'recht' met zijn koers.¹⁹¹ De principiële ongebondenheid aan voorlichting wordt namelijk alleen in zwaarwegende uitzonderingsgevallen doorbroken. Vanwege zijn algemene, doorgaans niet specifiek op een feitencomplex toegespitste karakter, is voorlichting in de rangorde van vertrouwenwekkende uitingen de 'laagste' op de ladder van uitzonderingsgevallen, met de relatief hoogste drempel voor uitzonderingen.¹⁹²

Tegen genoemd argument kan als bezwaar worden ingebracht dat de Hoge Raad ten aanzien van de bindingsbedoeling bij andere uitingen een andere benadering hanteert. Bij bijvoorbeeld toezeggingen en beleidsregels is niet zozeer de *intentie* van de Belastingdienst, maar de *indruk* van de belastingplichtige beslissend.¹⁹³ Bovendien is er in het algemene bestuursrecht een verschuiving gaande van 'minder bestuursperspectief' naar 'meer burgerperspectief'.¹⁹⁴ Mijns inziens kan de bindingsbedoeling, die uitgaat van het perspectief van de Belastingdienst, dus niet (meer) een op zichzelf staande rechtvaardiging vormen voor de koers. Daarbij komt dat voorlichting, zelfs als het enkel om algemene informatie gaat, voor de Belastingdienst en de burger méér is dan slechts informatie. Tot slot geldt dat

190 Stevens 2018, par. 5.2: 'In de fiscaliteit heeft de bescherming van de rechtszekerheid overigens ook haar grenzen. Het honoreren van de rechtszekerheid van een individuele belastingplichtige kan immers zodanige nadelen opleveren voor een collectiviteit van andere belastingplichtigen dat uiteindelijk toch de rechtvaardige verdeling van de belastingdruk zwaarder moet wegen. Bij de belastingheffing gaat het vanwege de budgettaire consequenties immers niet alleen om de verhouding tussen de klagende belastingplichtige en de overheid, maar ook om de consequenties daarvan voor de overige belastingbetalers. Wat de een te weinig betaalt, betaalt de ander immers te veel.'

191 Smit 1984a onder 'Beschuwing'. Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021); de conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, p. 12, 16; Kistenkas 1993b, par. 4.3.

192 Zie ook Van Leijenhorst in *BNB* 2002/45.

193 HR 13 december 1989, nr. 25 077, *BNB* 1990/119; zie paragraaf 4.4 over beleidsregels en paragraaf 4.5 over toezeggingen. Vgl. Scheltens in *BNB* 1990/148.

194 Zie de conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.17 en ABRvS 25 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, AB 2019/302, r.o. 11.3: 'In het kader van de vraag of een toezegging aan het bevoegde bestuursorgaan kan worden toegerekend, is volgens (...) de conclusie een verschuiving nodig van het bestuurlijke naar het burgerperspectief. De Afdeling vindt dit ook.' Zie ook Van Triet 2021, p. par. 4, die betoogt dat de jurisprudentie nog niet de beoogde verschuiving laat zien.

een algemeen karakter nog geen onjuistheden rechtvaardigt, zelfs niet in aanwezigheid van een algemene disclaimer (paragraaf 2.6.3.2, 4.7.2, 5.3.3, 6.4).

5) Risicoverdelingsvraagstuk

In de aanpak van de Hoge Raad is nog een andere kwestie die tegen het licht moet worden gehouden. De Hoge Raad benadert de vraag of verwachtingen ontleend aan voorlichting moeten worden beschermd, gezien de gekozen bewoordingen in eerste instantie als een risicoverdelingsvraagstuk.¹⁹⁵ Dat is opmerkelijk. Het vertrouwensbeginsel is immers niet gericht op het *verdelen* van risico's, maar op het *beschermen* van gerechtvaardigd vertrouwen (paragraaf 4.2.1). De risicoverdeling is in zoverre weliswaar een gevolg van het vertrouwensbeginsel, maar het is dus geen doel op zich.¹⁹⁶

In de benadering van een risicoverdelingsvraagstuk dringt zich de vergelijking op met het civielrechtelijke leerstuk van aansprakelijkheid op grond van onrechtmatige daad. Wie moet het 'risico' dragen van schade veroorzaakt door onjuiste informatieverstrekking door de overheid (paragraaf 2.6.3)? Gribnau adresseert een dergelijke vraag in het kader van inlichtingen en plaatst de door de Hoge Raad voorgestane risicoverdeling dan in het licht van het civielrechtelijke uitgangspunt dat fouten of vergissingen voor eigen risico komen, tenzij de wederpartij ze heeft opgewekt, kende of had moeten voorkomen.¹⁹⁷ Gribnau constateert dat de Hoge Raad in BNB 1979/311 heeft bepaald dat het risico op een onjuiste inlichting in beginsel bij de burger rust. Vanwege de asymmetrie tussen de Belastingdienst en de burger kan volgens Gribnau echter 'niet als algemene vuistregel gelden dat fouten of vergissingen voor eigen rekening komen, tenzij de wederpartij ze heeft opgewekt, kende of had moeten voorkomen. Deze regel geldt immers bij uitstek voor symmetrische rechtsbetrekkingen.'¹⁹⁸ Als ik het goed zie, acht Gribnau de civiele vuistregel dus niet adequaat als rechtvaardiging voor de door de Hoge Raad voorgestane risicoverdeling, omdat de Belastingdienst en burger geen 'gelijke' partijen zijn. Oftewel, de civiele benadering voor de risicoverdeling is voor dit fiscale leerstuk geen juiste benadering. Bovendien werkt de civiele benadering mijns inziens ook niet logisch uit in de hoofdregel *nee, tenzij*. Immers, in gevallen waarin sprake is van aan de Belastingdienst te wijten onvolkomenheden in voorlichting zou in principe de 'tenzij' in de civiele vuistregel in werking moeten treden, waardoor het risico naar de Belastingdienst verschuift. Echter, in de fiscale hoofdregel wordt dat verhinderd door de gestelde criteria, met name het dispositievereiste.

Ik acht de benadering als risicoverdelingsvraagstuk bij het vertrouwensbeginsel niet adequaat. De vraag voor wiens rekening het risico moet komen van tekortschietende voorlichting (burger of overheid?) is een fundamenteel andere vraag dan de vraag of de burger op de uiting mag *vertrouwen*. Het tweede ziet op nakoming, het eerste ziet op het dragen van

195 Immers, in BNB 1979/311 neemt Hoge Raad als vertrekpunt de toedeling van het risico op onjuiste voorlichting (zie: 'indien het gaat om (...) inlichtingen (...) het belang (...) noopt te aanvaarden dat het risico (...) in de regel voor rekening van (...) blijft'). Zie in de literatuur de benadering als een risicoverdelingsvraagstuk Wattel 1991, par. 3.3; Smit 1984a, onder 'nabeschouwing'; Van Nispen tot Sevenaer 1989.

196 Volgens conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.5 'fungeert' het vertrouwensbeginsel als risicoverdeler; zie ook punt 3.7.

197 Gribnau 1998, p. 376, onder verwijzing naar Vranken.

198 Gribnau 1998, p. 376.

een risico (bijvoorbeeld op schade) (paragraaf 4.2, 7.6.3). Bij het vertrouwensbeginsel gaat het niet zozeer om het verdelen of toedelen van risico's tussen Belastingdienst en burger, maar theoretisch bezien om het beschermen van gerechtvaardigde verwachtingen.¹⁹⁹ Een risicobenadering doet daaraan geen recht.

Overigens past de Hoge Raad de benadering van een risicoverdelingsvraagstuk niet toe bij andere vertrouwenwekkende uitingen, zoals beleidsregels en toezeggingen (paragraaf 4.4.2 en 4.5.2). De specifieke benadering bij voorlichting wekt de indruk dat de Hoge Raad sterk rekening heeft gehouden met de 'impact' van eventuele gebondenheid via het vertrouwensbeginsel. De (potentiële) risico's voor de overheid bij een andersluidende risicoverdeling zal in de visie van de Hoge Raad tot een ongewenst resultaat hebben geleid.²⁰⁰

6) Argument van doeltreffende rechtsbescherming

In *BNB 2022/10* heeft de Hoge Raad zijn koers aangepast op het punt van de invulling van het dispositievereiste en laat de Hoge Raad de strikte beperking tot 'daarenboven geleden schade' los (paragraaf 4.3.4). Het arrest biedt relatief weinig zicht op de motieven. Er zijn twee aspecten genoemd: 'huidige rechtsopvattingen'²⁰¹ en 'doeltreffende rechtsbescherming'.²⁰² Geen van beide is toegelicht. Onduidelijk is dan ook wat de opvattingen volgens de Hoge Raad in 1979 inhielden en wat deze inhouden anno 2021, en op welk punt zij overeenkomen en juist verschillen.²⁰³ Overigens werden in de conclusie van A-G Niessen bij de zaak de toepassing van het vertrouwensbeginsel als zodanig, noch het dispositievereiste, ter discussie gesteld.²⁰⁴ In zoverre is het arrest verrassend. Bovendien had de Hoge Raad een aantal maanden eerder, in *BNB 2071/76*, nog zijn bestaande koers bevestigd en zag de Hoge Raad in die zaak dus kennelijk nog geen aanleiding om het dispositievereiste te herijken of anderzijds zijn opvatting over 'doeltreffende rechtsbescherming' bij te stellen.²⁰⁵ Helder is in ieder geval dat de Hoge Raad in november 2021 een zodanig verschil ziet, dat hij verschuiving naar meer rechtsbescherming wenselijk acht. Het levert evenwel een beperkte koersaanpassing op, namelijk zodanig dat deze enkel meer bescherming biedt aan de burger die *disposeert* (paragraaf 4.3.4).

Bij de aanleiding die de Hoge Raad zag in de 'huidige rechtsopvattingen', zullen vermoedelijk recente ontwikkelingen inzake de gebrekkige stand van de rechtsbescherming van de

199 Weliswaar resulteert een bepaalde afweging van of beoogd evenwicht tussen rechtsstatelijke beginselen tot een bepaalde verdeling van risico's, maar dat is een *gevolg* van en niet het vertrekpunt in de herijking.

200 Ik acht goed voorstelbaar dat de Hoge Raad in HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10* mede tegen deze achtergrond niet zo ver heeft willen gaan om het dispositievereiste af te schaffen als criterium; hetgeen voor de onderliggende zaak ook niet nodig was om doeltreffende rechtsbescherming te bieden (zie paragraaf 4.3.4).

201 *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.3, tweede zin.

202 *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.3, laatste zin.

203 Zie ook IJzerman in *FED 2022/10*, punt 7.

204 In zijn conclusie bij HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10*, punt 4 e.v. gaat Niessen uitgebreid in op het karakter van de revisierente. Volgens hem kwalificeert de revisierente als 'daarenboven geleden schade' (namelijk als 'last boven de belasting die normaal gesproken verschuldigd is', zie punt 6.7). In die interpretatie zou belanghebbende aan het dispositievereiste voldoen.

205 HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB 2021/76*, r.o. 2.4.2.

burger ten opzichte van de overheid hebben meegespeeld, zoals ik heb betoogd in mijn commentaar bij het arrest.²⁰⁶ Het ligt voor de hand aan te nemen dat de reflecties van de algemene bestuursrechters op hun optreden in de Toeslagenaffaire niet aan de Hoge Raad is voorbijgegaan.²⁰⁷ Hoewel de materie van een andere aard is, is goed denkbaar dat de geconstateerde gebreken in de geboden rechtsbescherming reden zijn geweest voor de Hoge Raad om de eigen opvattingen over wat rechtsbescherming inhoudt, bij te stellen.

Daarbij komt dat maatschappelijke en juridische opvattingen over de bescherming die het recht aan de burger moet bieden, aan het verschuiven zijn, mede vanwege de toegenomen aandacht voor het 'burgerperspectief' (paragraaf 2.2.4) en gebreken in de praktische rechtsbescherming die het belastingrecht biedt.²⁰⁸ Een en ander heeft er overigens niet toe geleid dat de Hoge Raad is 'omgegaan' ten aanzien van zijn koers als zodanig, noch de rechtsregel of risicoverdeling als zodanig, heeft gewijzigd.²⁰⁹ In zoverre is dus maar de vraag of de sfeerschets gebaseerd op het jurisprudentieonderzoek – waarin in 95% van de uitspraken het beroep op het vertrouwensbeginsel niet was geslaagd (zie paragraaf 4.3.2.5, 4.3.4) – ná het arrest van HR 5 november 2021, *BNB 2022/22* een ander, voor belastingplichtigen rooskleuriger beeld zal opleveren. Bovenstaande argumenten blijven dus onverminderd actueel.

Na deze behandeling van aan de huidige koers ten grondslag liggende argumenten en gezichtspunten, zal ik de uitzonderingen op de hoofdregel bespreken.

4.3.3 Criterium (i) niet-kenbaarheidsvereiste

Op de hoofdregel dat door voorlichting gewekt vertrouwen niet in rechte wordt beschermd, wordt een uitzondering gemaakt indien wordt voldaan aan de cumulatieve criteria van (i) het niet-kenbaarheidsvereiste en (ii) het dispositievereiste. Hier bespreek ik het eerste criterium.

²⁰⁶ Zie mijn commentaar in *BNB 2022/10*, punt 21 e.v. Zie over (het streven naar) rechtseenheid met de andere hoogste bestuursrechters in punt 19-20. Van der Vegt wijst in zijn commentaar in *NTFR 2021/3783* op verschoven maatschappelijke verhoudingen en het rechtvaardigheidsgevoel. De redactie in *FutD 2021/3395* acht met de bijstelling van het dispositievereiste sprake van een 'opsteker in een tijd waarin het verbeteren van de rechtsbescherming van belastingplichtigen lang niet vanzelfsprekend is'. Nent spreekt in *NLF 2021/2162* van een 'prachtig arrest', dat naar haar mening 'recht doet aan het leed dat een belastingplichtige soms treft wanneer hij op basis van een onjuiste inlichting op de website een handeling verricht of nalaat'.

²⁰⁷ Daarbij denk ik met name aan de reactie van de voorzitter van de Afdeling Van Ettekoven 2021 op het rapport Ongekend Onrecht in januari 2021 en bijbehorende aankondiging van een reflectierapport inzake de eigen rol van de Afdeling in de kinderopvangtoeslagaffaire (het reflectierapport zelf verscheen overigens pas na het onderhavige arrest; rapport van 19 november 2021, *V-N 2021/52.18*). Zie ook Rapport van de Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021.

²⁰⁸ Zie Rapport van de Adviescommissie praktische Rechtsbescherming in belastingzaken 2021.

²⁰⁹ Zie mijn commentaar in *BNB 2022/10*, punt 24.

Het niet-kenbaarheidsvereiste houdt de voorwaarde in dat de burger de onjuistheid van de voorlichting niet beseft of had moeten beseffen. Het komt er volgens Wattel op aan of sprake is van een 'niet makkelijk als onjuist kenbare inlichting'.²¹⁰

4.3.3.1 Toetsing van het niet-kenbaarheidsvereiste

Hoe beoordeelt de belastingrechter of sprake wordt voldaan aan het niet-kenbaarheidsvereiste? Ik merk op dat in de voorlichtingsjurisprudentie diverse formuleringen voorkomen, maar daarmee niet iets anders bedoeld lijkt te zijn dan dat het erom gaat dat de belastingplichtige redelijkerwijs de onjuistheid van de uiting niet beseft of had hoeven te beseffen.²¹¹

De formulering van de Hoge Raad van het criterium geeft aan dat de kenbaarheid van de onjuistheid *geobjectiveerd* moet worden beoordeeld.²¹² Het gaat er niet om of de belastingplichtige de onjuistheid (subjectief) onderkende, maar of hij dit had moeten beseffen (objectief). De maatstaf daarbij is wat een 'redelijk oordelende belastingplichtige' had mogen begrijpen.²¹³

De belastingrechter lijkt relatief terughoudend²¹⁴ in het oordeel dat aan het niet-kenbaarheidsvereiste is voldaan, al laat recentere rechtspraak gevallen zien waarin aan dit

210 Conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.23; Douma e.a. 2019, p. 286 beschouwen het niet-kenbaarheidsvereiste een 'vanzelfsprekend' criterium.

211 De Hoge Raad had het niet-kenbaarheidsvereiste voor inlichtingen resp. algemene voorlichting aanvankelijk iets anders geformuleerd, vgl. de formulering in *BNB* 1979/311: 'dat die inlichtingen niet zo duidelijk in strijd zijn met een juiste wetstoepassing dat de betrokken belastingplichtige redelijkerwijs hun onjuistheid had kunnen en moeten beseffen'; resp. *BNB* 1988/148: 'de onjuistheid niet had behoeven te beseffen'. Mogelijk houdt de formulering in *BNB* 1979/311 verband met die voor toezeggingen in hetzelfde arrest. Mijns inziens is – voor zover er al (al dan niet bedoeld) betekenisverschil was – dit niet betekenisvol en is het weggenomen met de latere arresten *BNB* 1990/148 (formulering uit *BNB* 1988/148), *BNB* 2000/330 (formulering uit *BNB* 1990/148); *BNB* 2010/314 (formuleringen uit *BNB* 1979/311 én *BNB* 1988/148), *BNB* 2021/76 (formulering uit *BNB* 2000/330) en *BNB* 2022/10 (formulering uit *BNB* 1979/311). In de literatuur wordt aan de diverse verwoordingen geen relevant onderscheid toegekend.

212 Zie 'redelijkerwijs' in de formulering in *BNB* 1979/311 en recentere *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.1. NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.2.2; Happé 1996, p. 166-167. Volgens Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231, par. 5 moet de inhoud van voorlichting conform een objectieve (en niet subjectieve) wijze van interpretatie worden uitgelegd.

213 Vgl. HR 22 juli 1985, nr. 23187, *BNB* 1985/252 (over inlichtingen van de inspecteur). Zie Lalji in Overdijk 1993, p. 61 waarin hij ingaat op een redelijke bewijslastverdeling in dit kader.

214 Volgens Happé 1996, p. 167 vaart de Hoge Raad 'een voorzichtige koers' bij dit criterium. De terughoudendheid ziet mijns inziens overigens niet zozeer erop dat aan dit criterium niet snel wordt voldaan of dat het vaak faalt, maar veeleer erop dat dit criterium in de rechtspraak niet wordt getoetst wanneer het beroep op het vertrouwensbeginsel reeds op het tweede criterium (dispositievevereiste) strandt.

criterium is voldaan.²¹⁵ Een mooi voorbeeld biedt het arrest in *BNB 2010/314*.²¹⁶ In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat de uitkomst na invulling van het aanvraagformulier verzoek voorlopige teruggaaf algemene heffingskorting niet zo duidelijk in strijd was met een juiste wetstoepassing, dat belanghebbende de onjuistheid daarvan had kunnen en moeten beseffen. In de toelichting was namelijk niet vermeld dat het moet gaan om *Nederlandse* belasting, de toelichting maakt evenmin melding van mogelijke uitzonderingen en het was op zodanige wijze ingericht, dat belastingplichtige niet behoefde te beseffen dat een juiste beantwoording van de vragen in haar geval zou leiden tot een onjuiste conclusie.²¹⁷

De Hoge Raad heeft geen nadere regels gegeven voor de invulling van het criterium. Uit de rechtspraak volgt dat de vraag of de burger de onjuistheid had moeten beseffen veelal afhankelijk is van de omstandigheden van het geval.²¹⁸ In de rechtspraak en literatuur komen verschillende factoren aan de orde. Ik rubriceer deze als volgt:

- *Persoon*: het kan gaan om factoren die betrekking hebben op degene bij wie het vertrouwen is gewekt, met name zijn (geobjectiveerde) deskundigheid (is sprake van een fiscale 'leek')²¹⁹ en zijn kennis van de wet (had hij kennis moeten hebben of onderzoek

215 Zie *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.4-4.2.5 en r.o. 5.5 en 5.7-5.9 van de hofuitspraak; Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, *V-N 2022/2.22.8*, r.o. 4.7; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, BRE - 17_7318, *V-N 2020/15.17*; Rechtbank Noord-Nederland 18 oktober 2016, nrs. LEE 15/2531 en LEE 15/3369, *V-N 2017/2.16.14*, r.o. 4.6; Rechtbank Gelderland 7 september 2016, nr. AWB 16/1247, *V-N 2016/57.18.6*, r.o. 13. Aan het niet-kenbaarheidsvereiste is niet voldaan in bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 31 maart 2020, nrs. 18/0121 t/m 18/01023, *V-N 2020/27.35.44*.

216 Overigens behandelt de Hoge Raad deze voorwaarde in *BNB 2010/314*, r.o. 3.5.1-3.5.4 in de context van het zorgvuldigheidsbeginsel.

217 *BNB 2010/314*, r.o. 3.5.2-3-3.5.4 (in het kader van het zorgvuldigheidsbeginsel).

218 Vgl. Happé 1996, p. 167 en 192; Gorissen 2008, p. 82, NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.2.2.

219 Happé 1996, p. 167 en 174-176; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.B* (actueel t/m 12 december 2021); In voorkomende gevallen acht de belastingrechter bij het slagen van dit criterium relevant dat sprake is van niet-deskundigheid (belastingplichtige als 'leek op fiscaal gebied' of niet 'fiscaal onderlegd', zie Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, *V-N 2022/2.22.8*, r.o. 4.7; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, nr. BRE - 17_7318, *V-N 2020/15.17*; Hof Den Haag 5 maart 2019, nr. BK-18_00649, *V-N 2019/27.16*, r.o. 6; Hof 's-Hertogenbosch 19 februari 2021, nr. 20/00168, *V-N 2021/17.24.17*, r.o. 4.10; Hof 's-Hertogenbosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, *V-N 2020/28.17*, r.o. 4.5; Rechtbank Haarlem 20 september 2005, nr. 05/757, *V-N 2005/55.2*, r.o. 4.5; Rechtbank Noord-Nederland 18 oktober 2016, nr. LEE 15/2531 en LEE 15/3369, *V-N 2017/2.16.14*, r.o. 4.8; Hof Amsterdam 1 december 2021, nr. BKDH-21/00970 en BKDH-21/00971, *V-N Vandaag 2021/3239*, r.o. 5.3.5 (burger is niet fiscaal deskundig en onvoldoende zelfredzaam). Soms acht de belastingrechter een gebrek aan deskundigheid niet relevant (bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 december 2018, nr. 17/1660). Anderzijds weegt de *aanwezigheid* van deskundigheid soms ook mee bij het falen van dit criterium (bijv. in Rechtbank Arnhem 26 september 2008, nr. AWB 08/565, *NTR 2009/187*, r.o. 4.2.3). Overigens maakt professionele hoedanigheid onjuistheden niet steeds kenbaar (bijv. Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB 18_6250, *V-N 2019/38.15* (OB-ondernemer hoefde onjuistheid in de rekenmodule op de website van de Belastingdienst over MRB niet te onderkennen); Hof 's-Hertogenbosch 13 december 2018, nr. 18/00110, *V-N 2019/21.16.17* (ervaren autohandelaar hoeft nog niet op de hoogte te zijn van alle 'ins en outs' op het gebied van taxatie en BPM)).

moeten instellen naar de onderliggende regeling²²⁰) en de eventuele betrokkenheid van een deskundige adviseur.²²¹

- *Uiting*: andere factoren hebben betrekking op de uiting, zoals de aard of het 'voorlichtingskarakter' van informatie (was voor de burger helder dat het 'slechts' ging om voorlichting?).²²² Daarbij speelt de mate van detail en (suggestie van) volledigheid van de informatie een rol.²²³ Relevant kan ook zijn het medium waarlangs de voorlichting wordt aangeboden (bijvoorbeeld een handleiding waarvan de rechter algemeen bekend acht dat daarin voorlichting is opgenomen²²⁴).
- *Externe factoren*: oftewel, factoren die liggen buiten de voorlichting zelf en de burger, zoals complexiteit van de (onderliggende) fiscale regeling waarop de voorlichting betrekking heeft (bij een zeer complexe regeling kunnen burgers meer aangewezen zijn op voorlichting dan bij eenvoudigere regelingen).²²⁵ Een ander voorbeeld betreft 'feiten van algemene bekendheid' (bijvoorbeeld bij voorlichting die botst met algemeen bekende feiten zal onjuistheid van informatie eerder onderkend moeten worden).²²⁶

220 Zie bijv. in Hof Den Haag 24 mei 2017, nr. BK-16/00303, V-N 2017/39.20, NTFR 2017/1455, r.o. 7.2.4 en 7.4 (vgl. r.o. 13 rechtbankuitspraak); A-G IJzerman bij BNB 2010/314, punt 4.15 acht een formulier van de Belastingdienst niet kenbaar-onjuist ('Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat niet is gebleken dat belanghebbende of haar echtgenoot een fiscaal deskundige zou zijn, van wie mag worden verwacht dat die in casu de Wet IB 2001 zou hebben geraadpleegd en artikel 8.9, lid 2 daarvan correct zou hebben geïnterpreteerd.') Bijv. Rechtbank Arnhem 26 september 2008, nr. AWB 08/565, NTFR 2009/187, r.o. 4.2.3.

221 De kennis van een ingeschakelde adviseur wordt toegerekend aan de belastingplichtige in bijv. HR 7 december 1994, nr. 29918, BNB 1995/36; Hof Arnhem 24 april 2012, nr. 10/00328, NTFR 2012/1580. Zie ook r.o. 5.7-5.9 van de hofuitspraak in BNB 2022/10 (contact met niet-fiscaal onderlegde tussenpersoon was niet relevant).

222 Vgl. Happé 1996, p. 167. In HR 29 juni 1994, nr. 29913, BNB 1994/265 besliste de Hoge Raad ten aanzien van een brochure dat het voorlichtingskarakter voorop stond en dat de belastingplichtige in dat geval niet mocht rekenen op een 'mededeling' over een concrete wetstoepassing. Zie r.o. 4.9.4 van de hofuitspraak in BNB 2008/200; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, nr. BRE - 17 _ 7318, V-N 2020/15.17, r.o. 2.10. Volgens Gorissen 2008, p. 81 kan van gerechtvaardigd vertrouwen geen sprake zijn indien het voorlichtingskarakter bij een belastingplichtige bekend is. Een dergelijk strikte opvatting vindt mijns inziens geen steun in de rechtspraak.

223 Zie BNB 2022/10, r.o. 4.2.4. Langereis 1986, p. 309 meent dat een hoge mate van detaillering de informatie meer gewicht geeft. Zie ook Gorissen 2008, p. 83. Vgl. Raad van State 1 maart 2006, nr. 200504310/1, AB 2006/188, waarin een voorlichtingsfolder vanwege zijn zeer specifieke en gedetailleerde informatie 'een hoge graad van volledigheid' suggereerde en belanghebbende mocht uitgaan van de juistheid van die gegevens.

224 Bijv. BNB 2008/200, r.o. 4.9.4 van de hofuitspraak. Zie ook redactie V-N die opmerkt bij Hof 's-Gravenhage 4 maart 1991, nr. 2320/90, V-N 1991, p. 2180; kritisch daarop is Lalji 1992, par. 4.

225 Happé 1996, p. 167; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.2.2; Rechtbank Breda 18 januari 2007, nr. AWB 06/02437, NTFR 2017/642, r.o. 4.2 waarin de rechtbank van belang acht dat de regelingen rond de BPM niet eenvoudig zijn en dat dan het risico dat bij de uitvoering van die regelingen wordt gelopen voor rekening van de Belastingdienst dient te blijven. Zie ook Rechtbank Arnhem 22 november 2006, nr. AWB 06/2881, V-N 2007/20.3.4, r.o. 4; Hof 's-Hertogenbosch 30 mei 2008, nr. 06/00117, r.o. 4.5.

226 Vgl. Hof Amsterdam 23 mei 2019, nr. 18/00382, V-N 2019/37.30.5, r.o. 5.2 waarin het Hof oordeelt dat de echtgenoten er niet op mogen rekenen dat zij over hun vermogen van ruim vijf ton geen inkomstenbelasting zijn verschuldigd – ook al hebben zij de aanwijzingen van het aangifteprogramma juist opgevolgd, aangezien het een feit van algemene bekendheid is dat bij een aanzienlijk spaarsaldo belasting wordt geheven. Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 31 maart 2020, nr. 18/01021 t/m 18/01023, V-N 2020/27.35.44, r.o. 4.4-4.5.

Uit de rechtspraak leid ik af dat bij de genoemde factoren steeds afhankelijk is van de omstandigheden van het geval of, in welke mate en op welke wijze, zij betekenis hebben voor het onderhavige criterium. Dit maakt dat de rechtspraak een casuïstisch karakter heeft.²²⁷

Kanttekening bij dit criterium is of burgers zich het wel voldoende zullen realiseren wanneer informatie van de Belastingdienst onjuistheden bevat. Veelal zal juist een *tekort* aan kennis van de onderliggende wet- en regelgeving voor hen reden zijn om informatie van de Belastingdienst te raadplegen. Zo bezien, ligt niet erg voor de hand dat gemiddeld genomen de kennis aanwezig is om de juistheid van de informatie te kunnen vaststellen.²²⁸ Dit gegeven pleit er mijns inziens voor om niet te snel aan te nemen dat een onjuistheid *kenbaar* is. Daarbij speelt ook mee dat mag worden aangenomen dat als de Belastingdienst bij het opstellen van de informatie de tekortkoming niet zelf reeds heeft gezien en aangepast, onjuistheden in het algemeen bij niet-fiscaal onderlegde burgers evenmin snel in het oog zullen springen.

4.3.3.2 Relevantie van het niet-kenbaarheidsvereiste in de rechtspraak

Tot nu toe is onderbelicht gebleven dat het criterium van het niet-kenbaarheidsvereiste in werkelijkheid maar een betrekkelijk beperkte rol speelt.²²⁹ Uit het jurisprudentieonderzoek rijst het beeld dat voor het niet-kenbaarheidsvereiste enkel een bijrol is weggelegd.

Ter illustratie: Jurisprudentieonderzoek (paragraaf 4.3.2.5, Annex I)

Van de 124 gevallen waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel niet slaagt, is dat in 4 gevallen louter omdat niet aan het niet-kenbaarheidsvereiste is voldaan. In genoemde 124 gevallen wordt het niet-kenbaarheidsvereiste als criterium in 76 gevallen *niet* genoemd. In 115 uitspraken toetst de belastingrechter niet aan het niet-kenbaarheidsvereiste.

Het bovenstaande illustreert hoe beperkt de rol die is het niet-kenbaarheidsvereiste vervult. Het wordt in ongeveer de helft van de gevallen zelfs niet eens genoemd als criterium, enkel het dispositievereiste is dan vermeld. Dat betekent dat een beroep op het vertrouwensbeginsel dus vaak *reeds* faalt op basis van het andere criterium, het dispositievereiste (paragraaf 4.3.4). De rechtspraak toont daarvan diverse voorbeelden.²³⁰ Er is ook een enkele

227 Happé 1996, p. 192.

228 Vgl. Lalji 1992, par. 4.

229 Mogelijk is deze voorwaarde in de jurisprudentie daardoor relatief weinig uitgekristalliseerd voor wat betreft de specifieke factoren en hun weging bij niet-kenbaarheid.

230 Voorbeelden waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel wordt afgedaan op het falen van het dispositievereiste en geen toetsing van het niet-kenbaarheidsvereiste plaatsvindt zijn: *BNB* 2010/314, r.o. 3.3; *HR* 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200, r.o. 3.5, punt 4.6 van de conclusie en r.o. 4.9.4 van hofuitspraak; *BNB* 1988/148, r.o. 4.3; Hof Den Haag 24 mei 2017, nr. BK-16/00303, *V-N* 2017/39.20, r.o. 7.3; Hof Arnhem-Leeuwarden 3 februari 2015, nr. 13/01089, *V-N* 2015/25.19.23; Hof 's-Hertogenbosch van 9 september 2011, nr. 10/00457, *V-N* 2012/8.11; Hof 's-Hertogenbosch 27 oktober 2004, nr. 02/04569, r.o. 5.4; Hof Arnhem-Leeuwarden 15 april 2020, nr. 19/00239, *NTR* 2020/1762, r.o., 4.14; Rechtbank Gelderland 7 september 2016, nr. AWB - 16 - 1247, *V-N* 2016/57.18.6, r.o. 13. In voorkomende gevallen laat de belastingrechter de niet-kenbaarheid van de onjuistheid in het midden, bijv. Rechtbank Noord-Nederland 17 september 2013, nr. AWB-13, 970, *V-N* *Vandaag* 2013/2234, r.o. 4.10; Hof Arnhem-Leeuwarden 03 februari 2015, nr. 13/01089, *V-N* 2015/25.19.23, ro. 4.5. Zie verder *HR* 28 juni 2002, nr. 37 099, *V-N* 2002/34.4, r.o. 4.5; *HR* 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76, r.o. 2.4.2 en 2.3.3. In bijv. Hof Den Haag 4 augustus 2020, nr. BK-19/00528, *V-N* 2020/57.1.7 worden wel beide eisen getoetst.

uitzondering.²³¹ In de gevallen waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel niet slaagt vanwege het falen van het dispositievereiste, kan toetsing van het niet-kenbaarheidsvereiste achterwege blijven, gegeven het cumulatieve karakter van de eisen.

Wanneer de belastingrechter niet toetst aan het niet-kenbaarheidsvereiste, betekent dit dat het risico van onjuiste voorlichting voor rekening van de belastingplichtige blijft, ongeacht of deze de onjuistheid daarvan had hoeven te beseffen.²³² Anders gezegd, zelfs in gevallen waarin de belastingrechter wél vaststelt dat de voorlichting *niet* kenbaar onjuist was, blijft de onjuistheid dan voor rekening van de belastingplichtige.²³³ De vraag rijst of dat – zoals Den Boer eerder schreef – altijd strookt ‘met het algemene rechtsgevoel’.²³⁴

Ik acht de benadering waarin het niet-kenbaarheidsvereiste veelal buiten beeld blijft onbevredigend.²³⁵ Het cumulatieve karakter van de twee criteria in de hoofdregel leidt er dan toe dat het risico op onjuiste voorlichting voor rekening van de burger komt, *zelfs* in gevallen dat een burger de onjuistheid niet hadden hoeven te onderkennen, *zelfs* als hem daarin geen verwijt valt te maken, *zelfs* als de rechter vaststelt dat de informatie tekortschiet.

4.3.4 Criterium (ii) dispositievereiste

Het tweede criterium van het ‘dispositievereiste’²³⁶ vormt in de rechtspraak van de afgelopen decennia een forse inperking van de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. Na een korte bespreking van de ontwikkeling van het dispositievereiste

231 Een relatief zeldzaam voorbeeld van het tegenovergestelde, waarin de belastingrechter het beroep op het vertrouwensbeginsel uitsluitend afdoet op de voorwaarde van de niet-kenbare onjuistheid betreft de uitspraak van Rechtbank Arnhem 26 september 2008, nr. AWB 08/565, *NTFR* 2009/187, r.o. 4.2.3. Zie ook Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 december 2018, nr. 17/1660, waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel wordt afgewezen vanwege een gemaakt voorbehoud bij de huba (r.o. 2.12), c.q. voor zover dat voorbehoud niet zou zijn gemaakt, vanwege ‘een voor belanghebbende kenbare fout’.

232 Toetsing aan niet-kenbaarheid blijft bijv. expliciet achterwege in de hofuitspraak in HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB* 1988/148, r.o. 2: ‘dat mitsdien *reeds* daarom, *nog daargelaten* of belanghebbende in casu niet redelijkerwijs de onjuistheid van de Toelichting had kunnen en moeten beseffen, het risico van de onjuistheid in de Toelichting in het onderhavige geval voor rekening van belanghebbende moet blijven’.

233 Zie bijv. *BNB* 2010/314, r.o. 3.5.3; Rechtbank Gelderland 7 september 2016, nr. AWB - 16 _ 1247, *V-N* 2016/5718.6, r.o. 13 (niet kenbare fout, kalendereis niet vermeld in voorlichting over verruimde schenkingsvrijstelling).

234 Den Boer in *BNB* 1988/148. Vgl. Schlössels 2011, par. 2.5.2 (n.a.v. de zaak in *BNB* 2010/314): ‘Opmerkelijk is dat de Hoge Raad in het vervolg van zijn arrest de onjuiste besluitvorming geheel voor rekening van de fiscus brengt en aangeeft dat de belanghebbende niets viel te verwijten. Deze had in redelijkheid geen aanleiding hoeven te vinden actie te ondernemen. Toch kan dit volgens de Hoge Raad niet tot een andere slotsom leiden dan dat de teruggaaf moet worden teruggenomen.’

235 Zie ook Schlössels 2011, par. 2.5.2.

236 De term ‘dispositievereiste’ is afkomstig van Konijnenbelt 1975, p. 104. In de literatuur en rechtspraak komen diverse varianten voor, zoals nadeelvereiste, dispositie-eis, schadevereiste, (vervolg)schade, voortbouwingsschade, schade-element, dispositie-element. De Hoge Raad gebruikt overigens zelden de term “dispositievereiste” (bijv. HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330, r.o. 3.4).

(paragraaf 4.3.4.1) bespreek ik zijn huidige invulling sinds *BNB* 2022/10 (paragraaf 4.3.4.2 e.v.).

4.3.4.1 Het dispositievereiste sinds *BNB* 1979/311

Op grond van het dispositievereiste zoals geformuleerd in *BNB* 1979/311, geldt dat de burger, in vertrouwen afgaande op de onjuiste voorlichting, een handeling heeft verricht of nagelaten waardoor hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting moet betalen, maar 'daarenboven schade lijdt'. Het criterium van het dispositievereiste bestaat dus uit drie elementen: (i) iets doen of nalaten ('voortbouwen'), (ii) de relatie tussen het handelen of nalaten en het gevolg ('causaliteit'), en (iii) een bepaald gevolg ('daarenboven geleden schade').²³⁷ Het laatste element van schade wordt ook wel 'dispositieschade' genoemd.

Met name het derde element, het schade-element, is in het belastingrecht moeizaam gebleken. Wanneer sprake is van daarenboven geleden schade – dus schade *naast* de te betalen belasting – was in de jurisprudentie van de afgelopen decennia niet erg duidelijk en er was nauwelijks theorievorming voorhanden. Sinds zijn introductie in de fiscale rechtspraak is het dispositievereiste dan ook vaak bekritiseerd om zijn vaagheid en zijn moeizame uitwerking in het belastingrecht, in het bijzonder bij directe belastingen.²³⁸

Een arrest waarin was voldaan aan het dispositievereiste in de context van algemene informatie (hier: inlichtingen) betreft *BNB* 2000/330.²³⁹ De Hoge Raad oordeelde (met het Hof) dat belanghebbende, een campingexploitant, bij handhaving van de aanslag, schade zou lijden naast de te betalen belasting:

'(...) dat belanghebbende afgaande op de verstrekte inlichtingen een extra verhoging van de kampeertarieven voor 1995 achterwege heeft gelaten, terwijl in 1997 de aanslag niet meer kon worden doorberekend, waardoor de belanghebbende bij handhaving van de aanslag schade zal lijden, en dat mitsdien wordt voldaan aan het zogenoemde dispositievereiste (...).'²⁴⁰

Het niet meer kunnen afwentelen van de belasting, die anders was doorberekend in de kampeertarieven, leidt in dit geval tot schade in de zin van het dispositievereiste.²⁴¹

²³⁷ Zie mijn commentaar in *BNB* 2022/10, punt 4 en Cramwinckel 2016b, par. 3 en 4.

²³⁸ Zie Hofstra in *BNB* 1977/286; Scheltens in *BNB* 1979/311 en in *BNB* 1990/148; Scheltens 1988, p. 132-133; Den Boer in *BNB* 1988/148. Zie ook Happé 1996, p. 168, 178-180. Recenter zie Cramwinckel 2016b en vgl. Van der Vegt in *NtFR* 2021/2281: 'De meeste zaken struikelen op het dispositievereiste. Dat is ook wel logisch, want het is lastig om voorbeelden te vinden van door de onjuiste inlichting geleden schade naast de belasting.'

²³⁹ Overigens stelt de belastingrechter in uitzonderlijke gevallen het dispositievereiste *niet* voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel, zoals in *BNB* 1991/77 (hierover in Cramwinckel 2016b, par. 2.3) en Hof 's-Hertogenbosch 3 maart 2017, nr. 16/00249, *V-N Vandaag* 2017/831 (onjuiste voorlichting leidt in dit geval niet tot toekenning van een *contra legem*-voordeel, maar juist tot het onthouden van (een voordeel op grond van) de juiste toepassing van de wet).

²⁴⁰ HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330, r.o. 3.4.

²⁴¹ Andere voorbeelden in de indirecte belastingen, die zijn bedoeld om af te wentelen op de afnemer, betreffen HR 6 december 1989, nr. 25 738, *BNB* 1990/51 en recenter Rechtbank Arnhem 14 november 2008, nr. AWB 08/2120, *V-N* 2009/6.3.3.

Relevantie van het dispositievereiste in de rechtspraak

De rechtspraak van de afgelopen decennia laat zien dat het dispositievereiste voor belastingplichtigen een nauwelijks te nemen horde is.²⁴² Uit jurisprudentieonderzoek volgt dat een beroep op het vertrouwensbeginsel bij toetsing aan de twee criteria in veruit de meeste gevallen op het criterium van het dispositievereiste sneuvelt.

Ter illustratie: Jurisprudentieonderzoek (paragraaf 4.3.2.5, Annex I)

Van de 124 uitspraken waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel niet is geslaagd, ligt dat in 54 gevallen primair aan het dispositievereiste (ten opzichte van 4 gevallen bij het niet-kenbaarheidsvereiste). In nog eens 23 gevallen faalt het beroep *mede* op deze eis, bijvoorbeeld een combinatie van bewijslast of de lezing van belanghebbende en het dispositievereiste. In zo'n 62% van de uitspraken speelt het dispositievereiste dus een bepalende rol in een niet-geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel. Bij het niet-kenbaarheidsvereiste was dat veel lager (zo'n 3%).

Het dispositievereiste levert dus lange tijd een serieuze inperking op van de toepassingsfeer van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting.

4.3.4.2 Herziening van het dispositievereiste in BNB 2022/10

In BNB 2022/10 heeft de Hoge Raad de invulling van het dispositievereiste herzien. Aanleiding voor deze aanpassing betreft een zaak waarin een burger zich bij de afkoop van een lijfrenteverzekering had laten leiden door informatie van de Belastingdienst en vervolgens onverwachts met revisierente werd geconfronteerd. Uitgaande van de uitleg van het dispositievereiste in BNB 1979/311, zou belanghebbende niet aan het vereiste voldoen. De Hoge Raad vond in deze zaak aanleiding voor een koersaanpassing.

Toelichting casus BNB 2022/10

De belanghebbende had eind jaren tachtig een lijfrenteverzekering afgesloten en overwoog die voortijdig af te kopen. Uit de informatie op de website van de Belastingdienst leidde belanghebbende af dat bij afkoop geen revisierente is verschuldigd. Vervolgens koopt hij, afgaande op die informatie, zijn lijfrenteverzekering in 2015 af. Tegen zijn verwachting in brengt de Inspecteur ter zake van de afkoop revisierente in rekening (€ 37.465). De belanghebbende beroept zich op het vertrouwensbeginsel. Bezien vanuit de hoofdregel van BNB 1979/311 is de vraag of belanghebbende aan het niet-kenbaarheidsvereiste en

²⁴² Niet aan dit criterium voldaan in o.a. BNB 1979/311; BNB 1988/148; BNB 2010/314; BNB 2021/76, r.o. 2.4.2. Zie ook BNB 2021/9, r.o. 2.5.2 en conclusie A-G Niessen onder punt 4.5-4.6. Lagere rechtspraak bijv. Rechtbank Leeuwarden 23 september 2010, nr. 09/03033, V-N 2010/63.3.1, r.o. 3.3; Rechtbank Arnhem 1 februari 2011, nr. AWB 10/1461, V-N 2011/20.23.9; Hof Arnhem-Leeuwarden 9 juni 2015, nr. 14/01118, V-N 2015/40.18.7, r.o. 4.4; Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 15/00067, V-N 2015/64, Hof Amsterdam 17 november 2016, V-N 2017/9.29.20; Rechtbank Gelderland 7 september 2016, nr. AWB 16/1247, V-N 2016/57.18.6, r.o. 13; Rechtbank Noord-Nederland 13 november 2018, nr. AWB - 18, 673, V-N 2019/31.2.3, r.o. 13; Rechtbank Noord-Nederland 17 september 2013, nr. AWB-13, 970, r.o. 4.10. Voorbeelden waarin aan het dispositievereiste (invulling conform BNB 1979/311) is voldaan betreffen BNB 2000/330; Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, V-N 2022/2.22.8, r.o. 4.8; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2019, nr. BRE - 17 _ 7318, V-N 2020/15.17; Rechtbank Noord-Nederland 18 oktober 2016, nr. LEE 15/2531 en LEE 15/3369, V-N 2017/2.16.14, r.o. 4.7; Rechtbank Haarlem 20 september 2005, nr. 05/757, V-N 2005/55.2; Rechtbank Arnhem 22 november 2006, nr. 06/2881, V-N 2007/20.3.4.

het dispositievereiste voldoet. Dat laatste vormt hier het knelpunt en daarbij specifiek het derde element van schade. Rechtbank Den Haag,²⁴³ Hof Den Haag²⁴⁴ en A-G Niessen²⁴⁵ zijn eensgezind: volgens hen vormt revisierente 'daarenboven geleden schade', zodat aan beide criteria was voldaan en belanghebbende zich met succes beriep op het vertrouwensbeginsel. Volgens de Hoge Raad is revisierente niet aan te merken als 'daarenboven geleden schade', waardoor het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel niet zou slagen.²⁴⁶

De Hoge Raad grijpt de zaak in *BNB 2022/10* aan om de invulling van het dispositievereiste bij te stellen. Nadat de Hoge Raad heeft overwogen dat revisierente niet is aan te merken als daarenboven geleden schade, herijkt de Hoge Raad het dispositievereiste:

'De Hoge Raad ziet evenwel aanleiding zijn rechtspraak op dit punt te herzien. Met huidige rechtsopvattingen is niet te verenigen dat een beroep op door uitlatingen van de Belastingdienst gewekt vertrouwen moet worden afgewezen op de enkele grond dat het ondervonden nadeel is gelegen in hetgeen bij een juiste wetstoepassing zou moeten worden geheven. De in het arrest van 26 september 1979 vervatte beperking van het begrip schade tot 'daarenboven geleden schade' kan daarom niet worden gehandhaafd. In gevallen waarin de belastingplichtige, afgaande op – achteraf gezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen, zal doeltreffende rechtsbescherming tegen inbreuken op het vertrouwensbeginsel in de regel het oordeel rechtvaardigen dat het meerdere niet van de belastingplichtige mag worden geheven.'²⁴⁷

Met dit oordeel is de beperkte opvatting van het dispositievereiste – preciezer: het derde element van het vereiste – van schade tot 'daarenboven geleden schade' losgelaten, en geldt vanaf nu een ruimere invulling, waardoor in zoverre eerder aan het vereiste kan worden voldaan. Wat voor het schade-element vanaf nu in de plaats wordt gesteld, bespreek ik hieronder.

4.3.4.3 *Het dispositievereiste: drie elementen*

Het dispositievereiste houdt volgens *BNB 2022/10* in dat de belastingplichtige, afgaande op – achteraf gezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen.²⁴⁸

In deze formulering liggen drie elementen van het dispositievereiste besloten:

- i. *Voortbouwen*: de belastingplichtige heeft een handeling verricht of nagelaten.
- ii. *Causaliteit*: de belastingplichtige heeft gehandeld of nagelaten *afgaande* op de informatie.

²⁴³ Rechtbank Den Haag 18 juli 2019, nr. SGR 19/1188 (geciteerd in de conclusie van A-G Niessen onder punt 2.10), r.o. 10.

²⁴⁴ Hof Den Haag 4 augustus 2020, nr. BK-19/00528, *V-N 2020/57.1.7*, r.o. 5.10-5.18.

²⁴⁵ Conclusie A-G Niessen bij HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10*, punt 6.

²⁴⁶ Zie *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.2.

²⁴⁷ HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.3.

²⁴⁸ *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.3.

- iii. *Gevolg*: van de belastingplichtige wordt een hoger bedrag geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen. Oftewel, hij raakt in een nadelige(re) positie en ondervindt een 'dispositienadeel'.

Uit het voorgaande blijkt dat de Hoge Raad in *BNB* 2022/10 niet – zoals in de literatuur wel uit het arrest is afgeleid²⁴⁹ – het dispositievereiste als criterium heeft 'afschafft'. Het dispositievereiste is dus niet losgelaten, maar geldt op zichzelf nog steeds. De interpretatie dat het dispositievereiste in het arrest zou zijn verlaten is te verklaren vanuit de visie dat het dispositievereiste dan wordt gereduceerd tot 'schade-eis'. Mijn inziens is dit echter een te beperkte interpretatie: het vereiste bestaat naast het element van het *gevolg* (schade) immers tevens uit de elementen van *voortbouwen* en *causaliteit*, zoals reeds te zien in *BNB* 1979/311. In de herziene formulering in *BNB* 2022/10 zijn precies diezelfde klassieke elementen van het dispositievereiste te herkennen.²⁵⁰

Het dispositievereiste hangt samen met het van oorsprong bestuursrechtelijke begrip *disponeren*. Onder disponeren wordt verstaan dat de betrokkene door middel van doen of nalaten 'voortbouwt' op gewekte verwachtingen waardoor hij bij niet-honorering in een nadeligere positie raakt.²⁵¹ De belastingplichtige die heeft gedisponeerd, heeft voortgebouwd op de bij hem gewekte verwachtingen.

Ad (iii) gevolg: verruiming

Ten aanzien van het derde element van het dispositievereiste merk ik op dat de Hoge Raad bij het gevolg (iii) niet langer vasthoudt aan de beperking tot schade *naast de te betalen belasting*.²⁵² Dat betekent dat in de herziene invulling van het dispositievereiste de hierbij 'kwalificerende' gevolgen worden verruimd; de belastingplichtige kan dus éérder

249 Bijv. in de samenvatting in *V-N Vandaag* 2021/2621 en de redactie in *V-N* 2021/48.13: 'Het arrest komt er, kort en goed, op neer dat de tweede voorwaarde, het dispositievereiste, is afgeschaft.'; IJzerman in *FED* 2022/11, punt 1; Haas in *BNB* 2022/17, punt 5. Zie ook het nieuwsbericht van Taxence van 5 november 2021 (<https://www.taxence.nl/formeel-belastingrecht/extra-schade-eis-voor-vertrouwensbeginsel-is-vervallen/>); Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.0* (bijgewerkt tot 12 december 2021) in het kader van *BNB* 2022/10: 'Het zogenoemde dispositievereiste (...) is echter vervallen.'

250 Zie het model in Cramwinckel 2016b, par. 3 en verwijzingen aldaar naar algemene bestuursrechtelijke literatuur.

251 Vgl. Konijnenbelt 1975, p. 104. Recenter zie Schlössels e.a. 2017, par. 8.3.7, punt 323 (Dispositievereiste). In het belastingrecht zie de conclusie van A-G Wattel in *BNB* 2000/331, punt 2.1: 'Vast is ook uw rechtspraak dat voor de honorering van vertrouwen contra legem, ontleend aan toezeggingen (anders dan voor de honorering van inlichtingen contra legem, de onjuistheid waarvan in beginsel voor risico van de burger komt), niet vereist is dat de belanghebbende in vertrouwen op de toezegging iets heeft gedaan of nagelaten waardoor hij bij niet-honorering in een nadeliger positie geraakt dan hij zonder het door de toezegging gewekte vertrouwen verkeerd zou hebben (geen dispositievereiste).'

252 Het loslaten van deze beperkte uitleg brengt bovendien mee dat in de literatuur opgeworpen bezwaren tegen de gevolgen van het dispositievereiste zijn verholpen, op het punt dat schade niet kon zijn de te betalen belasting, maar dat juist wel die belasting werd gecompenseerd en niet de schade; zie hierover Scheltens bij *BNB* 1979/311, punt 5; conclusie A-G Van Soest bij HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB* 1988/148, punt 9.13; Wattel 1991, par. 3.3; Conclusie van A-G Wattel bij HR 28 februari 2001, nr. 35 557, *BNB* 2001/295 (Drielandenpunt-arrest), punt 8.22 en recenter conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.17.

in een nadeligere positie raken die kwalificeert voor het dispositievereiste. Dat acht ik een belangrijke, in het licht van de rechtsbescherming gewenste ontwikkeling.²⁵³

De nieuwe inhoud van het derde element van het dispositievereiste kan mijns inziens worden geherformuleerd als *schade lijden of nadeel ondervinden*.²⁵⁴ De relevantie van deze aanpassing voor de praktijk is dat 'nadeel' ruimer is dan 'schade'. Het ondervinden van nadeel kan óók zijn gelegen in een onverwachts hogere belasting, of, zoals in *BNB 2022/10*, revisierente. Op dit punt zit de verruiming van het dispositievereiste, waardoor een belastingplichtige er eerder aan kan voldoen. Het eerste voorbeeld daarvan biedt *BNB 2022/10*, waarin belanghebbende met de aankoep van de lijfrenteverzekering – afgaande op onjuiste informatie – had gedisponeerd en zich met succes beriep op het vertrouwensbeginsel.

Mijns inziens zijn diverse nadelige gevolgen denkbaar die onder het derde element van het dispositievereiste kunnen vallen. Eerder heb ik de volgende voorbeelden genoemd:²⁵⁵

Voorbeelden

Wat betreft fiscale gevolgen valt te denken aan niet-gehonoreerde aftrekposten,²⁵⁶ niet-gehonoreerde vrijstellingen²⁵⁷ of inkomsten die toch (hoger) worden belast. Daarnaast valt te denken aan timingskwesies (zoals eerder moeten betalen van belasting, pas later krijgen van een aftrekpost²⁵⁸), fiscale gevolgen die samenhangen met drempels (zoals herhaalde toepassing van een drempelbedrag²⁵⁹) of gevolgen van toedeling tussen fiscale partners.²⁶⁰ Het kan ook gaan om rente (belastingrente, invorderingsrente, etc.) of formeelrechtelijke

253 Zie ook de positieve commentaren van o.a. Nent in *NLF 2021/2162*, Van der Vegt in *NtFR 2021/3783*; Ijzerman in *FED 2022/11*; de redacties in *V-N 2021/48.1* en *FutD 2021-3395*.

254 Onderbouwing geef ik in mijn commentaar in *BNB 2022/10*, punt 16-17.

255 Deze voorbeelden heb ik (grotendeels) eerder gegeven in mijn commentaar in *BNB 2022/10*, punt 18.

256 Denk aan een belastingplichtige die afgaande op achteraf onjuiste voorlichting over hulpmiddelen een aankoop doet (een traplift) in de veronderstelling recht te hebben op een aftrekpost. Als achteraf de aftrekpost niet wordt gehonoreerd, wordt van hem een hoger bedrag geheven dan hij op basis van de voorlichting bij die aankoop had verwacht en ondervindt hij dus nadeel.

257 Bijv. de vormgeving van een rechtshandeling, zoals een schenking, die wordt gebaseerd op onvolledige voorlichting, op grond waarvan wordt nagelaten de schenking ineens te doen, maar verspreid over de jaargrens plaatsvindt. Dan is de belastingplichtige slechter af als hij onverwachts toch geen recht heeft op een vrijstelling ten aanzien van beide schenkingen en met schenkbelasting wordt geconfronteerd (zie bijv. Hof Den Haag 24 mei 2017, nr. BK-16/00303, *V-N 2017/39.20*, r.o. 7.4).

258 Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 10 januari 2017, nr. 16/00129, *V-N 2017/19.10.22*, r.o. 4.7: 'Volgens belanghebbende heeft hij door de toelichting bij de aangifte schade geleden. Immers indien hij tijdig en juist zou zijn geïnformeerd zou hij wel aan de wettelijke vereisten hebben kunnen voldoen zodat de kwietschelding van de leningen in 2011 hem de in geschil zijnde aftrekpost zou hebben opgeleverd. Dit betoog kan niet slagen reeds omdat daaruit niet volgt dat belanghebbende andere schade heeft geleden dan de verschuldigde belasting.'

259 Zie Rechtbank Haarlem 20 september 2005, nr. 05/757, *V-N 2005/55.2*, r.o. 4.7 waarin het fiscale nadeel als gevolg van een herhaalde drempeltoepassing overigens werd aangemerkt als daarenboven geleden schade.

260 Zie Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juni 2021, nr. 20/00680, *V-N 2021/34.22.29*, r.o. 4.4: 'Kennelijk (...) zouden hij en de echtgenote bij een juiste voorstelling van zaken door de medewerker van de Belastingtelefoon, het negatieve saldo eigen woning van meet af aan (...) de echtgenote hebben toegedeeld, zodat aan belanghebbende (...) geen navorderingsaanslag IB/PVV zou zijn opgelegd en dus ook geen belastingrente in rekening zou zijn gebracht. Door de onjuiste voorlichting is belanghebbende daardoor in een ongunstiger positie gebracht.'

gevolgen (zoals een termijnoverschrijding of nalaten van een verzoek²⁶¹). Ik kan mij verder voorstellen dat het ondervinden van nadeel niet is beperkt tot een financieel gevolg (zoals bij het mislopen van een (hogere) toeslag, al zou dat overigens ook als schade kunnen worden aangemerkt²⁶²) en mogelijk zelfs immaterieel nadeel²⁶³ kan betreffen. Al zal bij niet-financiële gevolgen mogelijk lastiger zijn om het nadelige gevolg te waarderen.²⁶⁴

Verder laten de bewoordingen 'een hoger bedrag' in het herziene dispositievereiste ruimte voor andere bedragen, zoals een boete.²⁶⁵ Een en ander zal zich moeten uitkristalliseren in toekomstige (feitelijke) jurisprudentie.

Ad (i) Voortbouwen

Aan het element van *voortbouwen* is niets gewijzigd ten opzichte van de formulering van het dispositievereiste in *BNB 1979/311*. Voortbouwen houdt in dat de verwachtingen die de belastingplichtige heeft ontleend aan de voorlichting effect hebben op zijn gedrag: *doen* of *nalaten*. Bij *voortbouwen* op voorlichting valt te denken aan de belastingplichtige die op grond van (onjuiste) informatie iets afkoopt, investeert, aanvraagt, aanschafft, verkoopt, een verplichting aangaat, of dergelijke handelingen juist heeft nagelaten. Het gaat erom dat de informatie hem heeft aangespoord om iets te doen of na te laten wat hij anders niet, of op andere wijze, had gedaan.²⁶⁶ Zo bezien kan het dispositievereiste worden gezien als een 'realiteitstoets' van gewekte verwachtingen.

Ad (ii) Causaliteit

Het element van *causaliteit* is eveneens gehandhaafd. De *causaliteit* geeft aan dat er een verband moet bestaan tussen de onjuiste informatie en de handelingen.²⁶⁷ De informatie hoeft mijns inziens niet doorslaggevend, maar wel (mede)bepalend, dus meer dan

261 In Hof 's-Hertogenbosch 3 maart 2017, nr. 16/00249, V-N 2017/25.17 had belanghebbende afgaande op onjuiste voorlichting een verzoek achterwege gelaten en was hem volgens het Hof aldus een voordeel onthouden waarop hij volgens de wet recht had.

262 Bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 29 november 2011, nr. BRE 17/7318, V-N 2020/15.17, r.o. 2.10.

263 Bijv. Hof 's-Hertogenbosch 30 mei 2008, nr. 06/00117, r.o. 4.5: 'Belanghebbende heeft in dit verband gesteld dat hij schade heeft geleden door de door hem geleden ellende en slapeloze nachten. (...)'; Over schade aan een familierelatie zie Rechtbank Gelderland 7 september 2016, nr. AWB - 16 _ 1247, V-N 2016/57.18.6, r.o. 13.

264 Overigens was in CRvB 18 februari 1975, AB 1976, 63 (Vriezenveense vroedvrouw) reeds voldoende dat sprake was van schade, hoewel de omvang ervan niet direct duidelijk was. Zie Schlössels e.a. 2013, p. 193; Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male 2014, p. 359.

265 Zie Nent in *NLF* 2021/2162.

266 Bijv. Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, V-N 2022/2.22.8, r.o. 4.8: 'Belanghebbende heeft voortgebouwd op de onjuiste inlichting door op basis van die inlichting gebruik te maken van de kostenvergoeding en niet te kiezen voor de leaseregeling.'

267 Bijv. Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021, nr. 20/00591, V-N 2022/2.22.8, r.o. 4.8, waarin het Hof overweegt dat er 'een rechtstreeks en causaal verband' bestaat tussen de onjuiste inlichting en de keuze voor de kostenvergoeding. Indien een burger pas na de aankoop van een pand verwachtingen ontleent aan voorlichting, is van causaliteit geen sprake.

bijkomstig te zijn geweest bij het handelen.²⁶⁸ Het element van causaliteit brengt een bepaalde chronologische volgorde tot uitdrukking: verwachtingen kunnen niet 'achteraf', na het handelen ontstaan.²⁶⁹

In het nog steeds geldende element van 'iets doen of nalaten' (*voortbouwen*) ligt nog steeds een drempel voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting, evenals in het aannemelijk maken van de causale relatie tussen het handelen afgaande op voorlichting en het nadelige gevolg (*causaliteit*). In de rechtspraak van de afgelopen decennia faalt het dispositievereiste regelmatig reeds op die elementen.²⁷⁰ Dat betekent dat de verruiming van het derde element (*gevolg*) van het dispositievereiste in *BNB 2022/10* weliswaar meebrengt dat in zoverre eerder aan het dispositievereiste wordt voldaan, maar levert mijns inziens, nu het dispositievereiste als zodanig gehandhaafd blijft, geen aanzienlijke verruiming op in de rechtsbescherming (paragraaf 4.3.4.5).

Dispositievereiste en nakoming van fiscale verplichtingen

Een belangrijke vraag in verband met de reikwijdte van het dispositievereiste is of het voortbouwen mede betrekking heeft op doen of nalaten in het kader van de nakoming van fiscale verplichtingen. Valt bijvoorbeeld het *invullen* van het aangifteformulier op basis van de (onjuiste) toelichting bij het aangiftebiljet onder doen of nalaten afgaande op voorlichting? Of is sprake van voortbouwen bij handelingen zoals de berekening van een aftrekpost, het doen van een teruggaafverzoek of de aanvraag van een faciliteit?

Enkele voorbeelden uit de jurisprudentie van vóór *BNB 2022/10* wekken de indruk dat de belastingrechter bij het afhandelen van de fiscale verplichtingen niet snel een doen of nalaten aanneemt in de zin van het dispositievereiste. Zo overweegt Hof Amsterdam in zijn uitspraak van 20 september 2007 ten aanzien van een beroep op het vertrouwensbeginsel onder andere:

'Onder omstandigheden kan er reden zijn schade te vergoeden die is ontstaan door handelingen als gevolg van op onjuiste inlichtingen. Tot zodanige handelingen kan echter niet gerekend worden het voldoen aan een wettelijke verplichting, namelijk het duidelijk, stellig en zonder

268 Volgens Lalji 1992, par. 4 en 5 gaat het vanuit het oogpunt van rechtsbescherming te ver als de informatie 'van doorslaggevende betekenis' moet zijn geweest voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel, maar gaat het erom of het 'van meer dan bijkomstig belang' is. De Hoge Raad acht in het voorliggende geval in *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.4 relevant dat (in het hofoordeel besloten ligt dat) belanghebbende de lijfrente niet zou hebben afgekocht als op de website van de Belastingdienst de juiste informatie was vermeld. Dit impliceert dat de informatie in dit geval bepalend was. Volgens CRvB 10 december 2021, nr. 18/3215 AOW, AB 2021/132, r.o. 4.4 acht de Raad niet aannemelijk dat een bepaalde uiting 'in wezenlijke mate gedragsbepalend is geweest en dat appellant daardoor schade heeft geleden of nadeel heeft ondervonden'. Er was in casu een (andere) doorslaggevende reden.

269 Vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, nr. 15/00067, *V-N 2015/64*, waarin het hof overweegt dat "de gestelde onvolledige voorlichting bij de aangifte over 2011 bezwaarlijk de oorzaak ervan kan zijn dat belanghebbende in 2010 met zijn werkgever overeenkwam om verlof op te nemen". Zie ook Hof Amsterdam 30 januari 2014, nr. 12/00357, *V-N 2014/25.20.17*, r.o. 5.6.6, waarin volgens het Hof causaal verband tussen het geleden verlies en de verstrekte inlichting ontbrak.

270 Zie voorbeelden in Cramwinckel 2016b, par. 4.3-4.4.

voorbehoud verstrekken van gegevens die belanghebbende reeds bij het doen van aangifte over de desbetreffende jaren had moeten verstrekken.²⁷¹

Een ander voorbeeld biedt de uitspraak van Rechtbank Breda van 30 november 2011, waarin de Rechtbank overweegt dat van handelen of nalaten in de zin van het dispositievereiste geen sprake is in het geval dat de belastingplichtige afgaat op de toelichting en de rekenhulp bij het aangiftebiljet.

'De toelichting en de rekenhulp worden verstrekt bij het aangiftebiljet, dus na afloop van het belastingjaar. Dan kan niet worden gezegd dat belanghebbende naar aanleiding daarvan in het onderhavige jaar enige handeling heeft verricht of nagelaten.'²⁷²

Uit bovenstaande, zij het beperkte, aanknopingspunten leid ik af dat de belastingrechter tot op heden de afhandeling van wettelijke verplichtingen niet schaaft onder doen of nalaten in de zin van het dispositievereiste. Het is de vraag of *BNB 2022/10* voor toekomstige jurisprudentie een ander beeld oplevert.

Eenzijds zijn er argumenten om handelingen in het kader van de nakoming van fiscale verplichtingen *niet* onder doen of nalaten in de zin van het dispositievereiste te scharen. Het – afgaande op toelichtingen van de Belastingdienst – invullen van het aangiftebiljet is een ander soort handeling dan het – afgaande op toelichtingen van de Belastingdienst – afkopen van een lijfrenteverzekering of de investering in een machine. De eerste is een wettelijk verplichte handeling, de laatste twee voorbeelden betreffen 'extra' handelingen, buiten de nakoming van wettelijke fiscale verplichtingen om. Bovendien zou een ruimere opvatting de reikwijdte van het dispositievereiste sterk oprekken, en daarmee de drempel van deze eis sterk verlagen.

Anderzijds zijn de bewoordingen in *BNB 2022/10* niet zodanig beperkt geformuleerd dat zij enkel gericht zijn op 'extra' handelingen of nalaten, náást de nakoming van wettelijke verplichtingen. Op basis van de verwoording van het criterium is een ruime(re) lezing dus mogelijk. Bovendien leidt een beperkte interpretatie ertoe dat belastingplichtige die niet zozeer iets anders doet, maar wel zijn verplichtingen nakomt op grond van (onjuiste) informatie en een hogere aanslag ontvangt dan waarop hij aan de hand van (achteraf onjuiste) voorlichting had gerekend, dan niet – evenmin als in de beperkte opvatting in *BNB 1979/311* – in aanmerking komt voor bescherming van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.3.4.5). Toekomstige jurisprudentie zal moeten uitwijzen hoe de belastingrechter aan het herziene dispositievereiste invulling zal geven in diverse situaties. Dat zal sterk samenhangen met de mate van rechtsbescherming die de belastingrechter – met uiteindelijk de Hoge Raad – doeltreffend acht in andere feitelijke constellaties dan in *BNB 2022/10*.

4.3.4.4 *Ratio dispositievereiste: waarom als criterium gesteld?*

Waarom stelt de Hoge Raad uitsluitend bij voorlichting de voorwaarde van het dispositievereiste? Het gaat hierbij om een aanvullende, 'extra' voorwaarde, die bij andere

²⁷¹ Hof Amsterdam 20 september 2007, nr. 06/00318, *V-N 2008/5.1.1*, r.o. 2.5.1.3.

²⁷² Rechtbank Breda 30 november 2011, nr. 10/2852, *V-N Vandaag 2011/3122*, r.o. 4.3.

vertrouwenwekkende uitingen niet geldt.²⁷³ De ratio voor het stellen van het dispositievereiste is mijns inziens tweeledig. De eerste is principieel van aard, de tweede is daarvan een mijns inziens praktisch uitvloeisel.

De belangrijkste reden voor het stellen van het dispositievereiste ligt erin dat de Hoge Raad een dam wil opwerpen voor een (te) snelle gebondenheid van de Belastingdienst aan onjuiste voorlichting. Volgens de Hoge Raad moet de Belastingdienst zijn taak immers onbelemmerd en zo ruim mogelijk kunnen uitoefenen.²⁷⁴ Het stellen van het dispositievereiste hangt samen met de afweging die de Hoge Raad juist acht tussen rechtsbescherming (beschermende werking vertrouwensbeginsel) en rechtshandhaving (wetstoepassing). Het stellen van deze eis als criterium brengt het door de Hoge Raad beoogde evenwicht tussen verschillende belangen aan die worden gediend met het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.²⁷⁵ De horde van iets doen of nalaten moet worden genomen om te rechtvaardigen dat in het geval van vertrouwen ontleend aan (slechts) voorlichting een hogere, op de wet gebaseerde, heffing achterwege blijft. Daarbij kunnen uiteraard ook (niet goed voorzienbare) financiële consequenties voor de overheid een rol spelen.

Het dispositievereiste brengt tot uitdrukking dat in het belastingrecht impliciet geldt dat de burger die door onjuiste voorlichting in een nadeliger positie raakt eerder bescherming verdient dan iemand die slechts een 'fiscale teleurstelling' heeft. De redenering die eraan ten grondslag ligt is dat de burger die vanwege achteraf onjuiste voorlichting een hogere belastingaanslag ontvangt dan hij had verwacht, zich weliswaar geconfronteerd ziet met een 'belastingtegenvaller'²⁷⁶, maar hij enkel de belasting betaalt die hij op grond van de wet is verschuldigd. De burger die niet disponeert, raakt niet in een nadelige(re) positie.²⁷⁷ Hij lijdt geen schade, hij wordt niet geconfronteerd met een extra last, hij is niet slechter af. Hij betaalt wat hij zonder de voorlichting ook 'gewoon' had moeten betalen.²⁷⁸ In zo'n geval – zo brengt de afweging tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel mee – is enkel teleurstelling niet voldoende om de wet opzij te zetten.

273 Kistenkas 1993b, par. 3 (Juist bij deze categorie [TC: 'tegenwettelijke informatieverstrekking'] komt men ook allerlei (extra) eisen als dispositie en non-evidentie tegen.). Overigens kan dispositieschade nog relevant zijn bij de vraag of een overgangstermijn moet worden gegund na het intrekken van een toezegging, maar daarop ga ik niet in (zie daarover HR 26 januari 2000, nr. 34218, *BNB* 2000/331).

274 Wattel 1991, par. 3.3 merkt in het kader van het dispositievereiste op dat deze eis wordt gesteld om te voorkomen dat de Belastingdienst 'op grond van angst voor gebondenheid geheel zou gaan afzien van het geven van inlichtingen.' Vgl. Happé in *BNB* 2000/330: 'De reden om bij de voor- en inlichting de eis te stellen is het belang dat belastingplichtigen erbij hebben dat de fiscus zijn taak om belastingplichtigen voor en in te lichten, onbelemmerd kan vervullen.' Zie ook Kistenkas 1993a, par. 4.1.

275 Bijv. Nicolai 1990, p. 366 e.v.; Den Boer in *BNB* 1988/148; Happé 1996, p. 183. Schut 1974, par. 2. Recenter IJzerman in *FED* 2022/11 punt 5.

276 Wattel 1991 par. 3.3.

277 Zie Schut 1974, onder C, die een voorstander was van het dispositievereiste omdat het niet-stellen van deze eis een ongerechtvaardigde bevoordeling zou betekenen van de belastingplichtige aan wie een *contra legem* inlichting is verstrekt.

278 Kanttekening daarbij is echter – wat in dit argument te gemakkelijk over het hoofd wordt gezien – dat juist die voorlichting bij hem andere verwachtingen had gewekt, hetgeen een cruciaal verschil oplevert met een andere belastingplichtige bij wie die verwachtingen niet waren gewekt.

De praktische kant is dat het stellen van de dispositievereiste een realiteitstoets biedt op het gewekte vertrouwen. Wanneer een belastingplichtige disponeert, is duidelijk dat hij daadwerkelijk verwachtingen heeft ontleend aan bepaalde informatie, omdat deze invloed hebben gehad op zijn gedrag. Aangezien het bij voorlichting niet gaat om een concrete toezegging over een bevoegdheidsuitoefening in een specifiek geval, maar om algemene informatie, geeft het dispositievereiste een handvat om te toetsen of de belastingplichtige werkelijk verwachtingen heeft ontleend aan niet specifiek op zijn situatie toegesneden uitingen.²⁷⁹ Het legt de drempel hoger om te bewerkstelligen dat de burger zich op de informatie kan beroepen.

4.3.4.5 Kanttekeningen bij het dispositievereiste als criterium

De herziening van het dispositievereiste in *BNB 2022/10* heeft een aantal belangrijke knelpunten van het dispositievereiste in het belastingrecht verholpen. Zo behoort – als gevolg van het opheffen van de beperking van het begrip schade tot 'daarenboven geleden schade' – nu tot het verleden het moeizame vraagstuk wanneer sprake is van schade in de zin van dit vereiste.²⁸⁰ Bovendien is de discussie over de inconsequente uitwerking van de eis irrelevant geworden. Indien aan het dispositievereiste werd voldaan, werd namelijk niet de concrete geleden schade vergoed, maar de belastingaanslag verlaagd, hoewel het belastingvoordeel in omvang niet hetzelfde hoeft te zijn als die schade, hetgeen men onlogisch en onbevredigend vond.²⁸¹ Sinds *BNB 2022/10* speelt dit niet meer, aangezien de Hoge Raad heeft geoordeeld dat het meerdere (dat wil zeggen het geheven bedrag boven dat wat de belastingplichtige op grond van de voorlichting had verwacht) niet van de belastingplichtige mag worden geheven. Het dispositienadeel – en dus niets meer of minder – wordt door toepassing van het vertrouwensbeginsel weggenomen.

Aan het voorgaande doet niet af dat tegen het dispositievereiste als voorwaarde juridische bezwaren kleven. Ten eerste vanuit het oogpunt van rechtsbescherming. De rechtspraak over de afgelopen decennia toont dat de rechtsbescherming bij algemene voorlichting en inlichtingen sterk wordt ingeperkt door het criterium van het dispositievereiste. Ook na de herziening van de invulling van het dispositievereiste in *BNB 2022/10* blijft de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting beperkt tot gevallen waarin belastingplichtigen, afgaande op achteraf onjuiste voorlichting, iets doen of nalaten en daardoor met een hogere heffing dan verwacht worden geconfronteerd. De

²⁷⁹ Vgl. Kistenkas 1993a, par. 4.3 over het stellen van het dispositievereiste: 'In wezen gaat het hier om het bij de belastingplichtige gewekte subjectieve vertrouwen (blijkend uit het disponeren) (...)'.
²⁸⁰ Zie uitgebreid in Cramwinckel 2016b.

²⁸¹ Zie Scheltens bij *BNB 1979/311*, punt 5; de conclusie van A-G Van Soest bij *BNB 1988/148*, punt 9.13; Wattel 1991, par. 3.3 en 3.7; Scheltema 1990, p. 502-504 en Scheltema in *NJ 1979*, 533; Conclusie van A-G Wattel bij HR 28 februari 2001, nr. 35 557, *BNB 2001/295* (Drielandenpunt-arrest), punt 8.22 en recenter conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.17.

belastingplichtige die niet iets (anders) doet of nalaat, wordt nog altijd niet beter beschermd dan ingevolge *BNB 1979/311*.²⁸²

Ter illustratie: Jurisprudentieonderzoek (paragraaf 4.3.2.5, Annex I)

Uit het jurisprudentieonderzoek naar de gepubliceerde rechtsspraak tussen 1979 en 2020 volgt dat een beroep op het vertrouwensbeginsel vaak faalt (mede) op het criterium van het dispositievereiste (in 77 van de 124 gevallen). In beginsel zou de nieuwe invulling van het dispositievereiste dus in dergelijke zaken – in theorie – relevant kunnen zijn. Echter, uit analyse van de relevante 77 zaken volgt dat in veruit de meeste gevallen geen sprake was van het element 'voortbouwen', althans, daarover is niets gesteld of gebleken (in zo'n 79% van de relevante uitspraken). In enkele gevallen wel, in de overige zaken is het op basis van de uitspraak niet goed te bepalen. Uit deze bevindingen rijst de indruk dat, gezien met de blik na *BNB 2022/10*, terugkijkend naar de uitspraken over de afgelopen decennia, de herziene invulling van het dispositievereiste in veel gevallen geen ruimere bescherming zou opleveren voor de belastingplichtige die zich op vertrouwenwekkende voorlichting beroept. Daarbij zij uiteraard aangetekend dat de bevindingen zijn gebaseerd op de beschikbare informatie in de uitspraken, gewezen vóór *BNB 2022/10*.

Het dispositievereiste was én blijft dus een hoge drempel voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. Weliswaar is voor de belastingplichtige die disponeert de mogelijkheid voor honorering van het gewekte verwachtingen verruimd, maar de belastingplichtige die niet iets heeft gedaan of nagelaten, staat nog altijd met 'lege handen'. Het vertrouwensbeginsel biedt hem dan geen bescherming.

De vraag komt op of het wel steeds redelijk is als een beroep op het vertrouwensbeginsel uitsluitend kan slagen indien tevens aan de voorwaarde van het dispositievereiste is voldaan. Dit geldt eens te meer in situaties waarin de burger het niet beter had kunnen of moeten weten, zoals waarin hij de onjuistheid van de informatie niet had hoeven onderkennen. Den Boer wierp zijn bedenkingen op dit punt reeds op in zijn commentaar bij *BNB 1988/148*:

'Ik blijf echter aarzelen of het, ook in geval van "onkenbaarheid" voor de belastingplichtige van de begane vergissing, altijd zou stroken met het algemene rechtsgevoel dat de gebondenheid pas ontstaat indien de belastingplichtige een handeling heeft verricht of nagelaten waardoor hij bij juiste wetstoepassing schade zou lijden.'²⁸³

Het botst dus met het rechtsgevoel, zo ben ik met Den Boer eens, indien het risico van onjuiste voorlichting geheel bij de burger wordt gelegd in een geval waarin hem geen verwijt kan worden gemaakt. Althans, geen ander 'verwijt' dan dat hij op (achteraf tekortschietende) voorlichting van de Belastingdienst heeft vertrouwd. Vanuit het burgerperspectief is dat een haast absurd verwijt (paragraaf 5.3.3).

²⁸² Daarbij verdient vermelding dat het in HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10* juist een situatie betreft waarin de burger iets deed (afkoop), dus in zoverre moet toekomstige jurisprudentie worden afgewacht wat doeltreffende rechtsbescherming meebrengt in andere situaties *zonder* dat sprake is van disponeren.

²⁸³ Den Boer in *BNB 1988/148*. Zie ook Schlössels 2011, par. 2.5.2 (n.a.v. de zaak in *BNB 2010/314*) acht de hoofdregel van de Hoge Raad vergaand en een 'strengere regel' en schrijft verder: 'Opmerkelijk is dat de Hoge Raad in het vervolg van zijn arrest de onjuiste besluitvorming geheel voor rekening van de fiscus brengt en aangeeft dat de belanghebbende niets viel te verwijten. Deze had in redelijkheid geen aanleiding hoeven te vinden actie te ondernemen. Toch kan dit volgens de Hoge Raad niet tot een andere slotsom leiden dan dat de teruggaaf moet worden teruggenomen.'

Een principieel bezwaar is dat het stellen van het dispositievereiste als noodzakelijke voorwaarde miskent dat de burger een gerechtvaardigd belang heeft bij nakoming van bij hem gewekte verwachtingen, óók in gevallen waarin die verwachtingen niet gedragsbepalend zijn geweest.²⁸⁴ Dat staat haaks op doel en strekking van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.7.1.2).

Een ander principieel bezwaar is dat het dispositievereiste als voorwaarde voor toepassing van het vertrouwensbeginsel conceptueel en chronologisch onlogisch is. Smit betoogde al in de jaren 80 dat het dispositievereiste op dit punt een inconsequentie inhoudt.

'Overigens zou men twijfel kunnen oproepen aan het rechtmatigheidsgehalte van deze uitzonderingsgrond. (...) Een nadelige financiële situatie vormt een (in-)direct gevolg van het vertrouwen, maar geen factor (of bron) waaruit verwachtingen voortvloeien; de gedachte, dat het beroep op het vertrouwensbeginsel moet worden beoordeeld naar de gevolgen waartoe het vertrouwen heeft geleid, voert naar mijn oordeel tot een anachronisme. Het gaat om de vraag of en in hoeverre het vertrouwen gerechtvaardigd was. Deze vraag vindt haar beantwoording niet in de gevolgen, maar in de bronnen waaruit de verwachtingen voortkomen!'²⁸⁵

Bij het vertrouwensbeginsel gaat het erom of de *verwachting* die iemand had door een bepaalde uiting gerechtvaardigd is. Met het dispositievereiste wordt echter getoetst wat iemand vervolgens op grond van een bepaalde verwachting heeft gedaan. Terwijl het bij gewekt vertrouwen moet gaan om het eerste (waarvoor moet worden gekeken kijken naar de *bron* van het vertrouwen), neemt het dispositievereiste het tweede (het *gevolg* van eventuele schade) als criterium. Dat is niet alleen een anachronisme, het wringt mijns inziens bovendien met doel en strekking van het vertrouwensbeginsel. De beoordeling of gewekt vertrouwen al dan niet gerechtvaardigd is, zou niet afhankelijk moeten worden gesteld van het eventuele *gevolg* van de verwachtingen (moment 2), maar van de *aard* van die gewekte verwachtingen (moment 1).

Een andere kanttekening bij het dispositievereiste als criterium is dat het betekent dat een beroep op het vertrouwensbeginsel alleen kan slagen indien de voorlichting ten grondslag ligt aan op 'toekomstige feiten'.²⁸⁶ Het dispositievereiste veronderstelt immers handelen of nalaten, *afgaande* op de onjuiste inlichting. Voor toezeggingen geldt dat criterium overigens niet: een toezegging kan betrekking hebben op de fiscale behandeling van feiten die reeds hebben plaatsgevonden, zoals in een standpuntbepaling ten aanzien van de aftrekbaarheid van reeds gemaakte kosten of de fiscale behandeling van een betaling die reeds heeft plaatsgevonden. Een dergelijke uiting komt voor bescherming in aanmerking (mits voldaan aan de criteria voor toezeggingen), maar een inlichting over de fiscale behandeling van een rechtshandeling die reeds heeft plaatsgevonden valt door het dispositievereiste in principe buiten de toepassingsreikwijdte van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.5.2).

De impact van die 'tijdsbeperking' is groter dan het op het eerste gezicht lijkt. Bij voorlichting gaat het immers voor een belangrijk deel om informatie die wordt verstrekt in het kader

²⁸⁴ Zie Van der Grinten in AB 2003, 265, punt 6.

²⁸⁵ Smit 1984a.

²⁸⁶ Vgl. Geppaart 1984, p. 492.

van het doen van de belastingaangifte, zoals in de toelichting bij het aangifteprogramma, of het doen van een aanvraag (zoals een teruggaafverzoek). De voortbouw-eis brengt mee dat in dergelijke gevallen haast niet kan worden toegekomen aan het dispositievereiste. Het dispositievereiste impliceert immers een beperking tot toekomstige feiten – er is een gedragseffect vereist (voortbouwen) – terwijl moeilijk te zien is hoe informatie die *na afloop* van het belastingjaar wordt geraadpleegd om aangifte te doen, effect kan hebben gehad op het gedrag van de belastingplichtige *tijdens* dat belastingjaar.²⁸⁷ In zoverre levert het dispositievereiste als voorwaarde een beperking op van de potentiële gevallen die voor bescherming in aanmerking komen.

Bovenstaande bezwaren roepen, zeker tezamen, de vraag op het dispositievereiste als *voorwaarde* voor honorering van gewekte verwachtingen bij voorlichting houdbaar is. In *BNB 2022/10* was die algemene vraag niet prangend (aan disponeren was voldaan); een verdergaande koerswijziging was niet nodig. De herijkte invulling bood in de zaak doeltreffende rechtsbescherming aan de burger die afgaande op onjuiste voorlichting zijn lijfrente had afgekocht. Echter, bijvoorbeeld de burger in *BNB 2021/76*, die volgens onjuiste informatie op de website recht had op toekenning van de IACK, *nota bene* nadien geverifieerd bij de BelastingTelefoon, zou met de herziene invulling van het dispositievereiste *BNB 2022/10* niet beter worden beschermd. Dit past mijns inziens niet in wat ‘doeltreffende rechtsbescherming’ behoort te zijn. De Hoge Raad dient daarom de koersaanpassing voort te zetten om de doeltreffendheid van rechtsbescherming (verder) te bevorderen, zoals door wél het dispositievereiste als *voorwaarde* los te laten. Op grond van genoemde bezwaren zijn daarvoor mijns inziens goede argumenten.

Dat neemt niet weg dat het loslaten van deze eis als voorwaarde nieuwe vragen oproept. Moet de burger die op grond van onjuiste informatie zijn fiscale verplichtingen afhandelt evenzeer worden beschermd als de burger die op grond van onjuiste informatie iets afkoopt, investeert, aanschafft, verkoopt, of zoiets juist heeft nagelaten? Ik zie daartussen, vanuit het oogpunt van bij de belastingplichtige gewekte verwachtingen, op voorhand geen principieel verschil. De gewekte verwachtingen kunnen immers op even goede gronden berusten. Wel zal de één een zwaarder belang hebben bij nakoming dan de ander. De huidige toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel biedt echter geen ruimte om daaraan tegemoet te komen. Het antwoord op de vraag of verwachtingen gerechtvaardigd zijn, valt in de fiscale benadering immers samen met de uitkomst van ‘alles of niets’.²⁸⁸ Dat roept de vraag op of alternatieven denkbaar zijn (paragraaf 7.5).

287 Vgl. Rechtbank Breda 30 november 2011, nr. 10/2852, *V-N Vandaag* 2011/3122, r.o. 4.5. Uiteraard zijn varianten en uitzonderingen denkbaar.

288 Vgl. in het kader van de (stapsgewijze) bestuursrechtelijke benadering Verheij in *AB* 2005/311: ‘Naar mijn oordeel behoort het dispositievereiste bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel pas een rol te spelen in de fase van de belangenafweging. Het vertrouwensbeginsel zegt niet, dat gewekte verwachtingen altijd moeten worden gehonoreerd. Het zegt slechts, dat gerechtvaardigde verwachtingen zo mogelijk moeten worden gehonoreerd (...). Soms moet het belang van degene die heeft vertrouwd worden afgewogen tegen andere belangen. In die context zal het belang van iemand die slechts heeft vertrouwd, minder zwaar wegen dan het belang van iemand die ook heeft gedisponeerd. Wie heeft gedisponeerd, zal immers meestal schade lijden als het vertrouwen niet wordt gehonoreerd.’

4.3.5 Omstandigheid: voorbehoud ('disclaimer')

Tot nu toe is de rechtsregel voor toepassing van het vertrouwensbeginsel in kaart gebracht. Een aspect dat nog niet is besproken, is de omstandigheid dat in voorlichting een voorbehoud is opgenomen. De jurisprudentie laat zien dat de aan- of afwezigheid van een voorbehoud relevant is bij toepassing van het vertrouwensbeginsel, hoewel dat overigens niet in de rechtsregel tot uitdrukking komt. Ik licht de relevantie van de omstandigheid van een voorbehoud hierna toe.

Voorlichting van de Belastingdienst kan een voorbehoud bevatten.²⁸⁹ Zo'n voorbehoud kan variëren van een algemene disclaimer ('u kunt hieraan geen rechten ontleen') tot een concreter voorbehoud of een specifieke waarschuwing (paragraaf 2.5.1, 3.3.5, 6.2.4.3).

4.3.5.1 Relevantie van een voorbehoud

Volgens de belastingrechter kan de aanwezigheid van een voorbehoud aan het beschermen van gewekt vertrouwen in de weg staan.²⁹⁰ Bovendien laat de jurisprudentie het omgekeerde effect zien: de *afwezigheid* van een voorbehoud kan volgens de belastingrechter het gewekte vertrouwen versterken.²⁹¹

Belangrijk arrest inzake een voorbehoud betreft *BNB 2002/45*. In deze zaak ging het om een rekenhulp bij het aangifteprogramma, waarin een voorbehoud was gemaakt dat aan de berekening geen rechten kunnen worden ontleend.²⁹² Dit voorbehoud betrof dus een algemene disclaimer. De Hoge Raad oordeelt dat het voorbehoud in het aangifteprogramma bij de berekening tevens geldt als een voorbehoud ten aanzien van de in de uitkomst van de berekening besloten liggende rechtsopvatting. Reeds vanwege de disclaimer slaagt het

289 Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.3.A (bijgewerkt tot 12 december 2021); NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.2.3; Lalji 1992; Overdijk 1993. p. 62. Zie ook Van de Sande 2019, par. 4.7.12.5.

290 Vgl. HR 23 juni 1982, nr. 21 172, *BNB 1982/236*, waarin de Hoge Raad vanwege het uitdrukkelijke voorbehoud toetsing aan het dispositievevereiste niet meer relevant acht. Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 12 juni 2009, nr. BK 84/08, *V-N 2009/43.1.3*; Rechtbank Leeuwarden 23 september 2009, nr. AWB 09/3033, *V-N 2010/63.3.1*, r.o. 3.3.

291 Bijv. r.o. 5.5 van de hofuitspraak in HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10*. In Hof Leeuwarden 16 augustus 2002, nr. 02/0301, *V-N 2003/30.18* slaagt het beroep op gewekt vertrouwen door aangifteprogramma wel omdat daarin – anders dan in *BNB 2002/45* – juist geen voorbehoud was opgenomen. Vgl. de uitspraak van de Nationale ombudsman van 10 november 2003 in *V-N 2003/61.27*; Rechtbank Noord-Nederland 27 juli 2017, nr. AWB LEE - 16 _ 4535 t/m 16 _ 4540, *V-N 2017/60.19.8*; Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB - 18 _ 6250, *V-N 2019/38.15*; Hof Amsterdam 1 december 2021, nr. BKDH-21/00970 en nr. BKDH-21/00971, *V-N Vandaag 2021/3239*, r.o. 5.3.3–5.3.4.

292 Vgl. de redactie in *V-N 2002/4.1*: 'De belastingdienst heeft met de term "onder voorbehoud" een beperkende clausule aangebracht, kennelijk om bij voorbaat te bereiken dat hij aan onvermoede uitkomsten van het rekenmodel niet zal zijn gehouden.'

beroep op het vertrouwensbeginsel niet. Aan toetsing van de twee criteria komt de Hoge Raad niet toe.²⁹³ In latere rechtspraak is deze lijn bestendigd.²⁹⁴

In de literatuur is zeer kritisch gereageerd op de bovengenoemde koers van de Hoge Raad. Zo betoogt Van Leijenhorst in *BNB* 2002/45 dat de Hoge Raad hiermee de Belastingdienst alle mogelijkheid biedt om niet gebonden te worden aan gewekt vertrouwen. 'De Hoge Raad maakt het de opstellers van wetten en beleidsregels wel bijzonder makkelijk om het ontstaan van vertrouwen *contra legem* uit te sluiten. Een simpel voorbehoud volstaat.'²⁹⁵ Op deze manier creëert de Hoge Raad volgens hem de ingrijpende mogelijkheid om 'met standaardclausules de toepassing van het vertrouwensbeginsel aan banden te leggen.' Minstens even kritisch is Geradts in haar FED-commentaar bij deze zaak. Zij acht een dergelijke 'exonoriatie-toverformule' – waardoor nooit sprake kan zijn van gerechtvaardigd vertrouwen – te ongenueanceerd en te ingrijpend.²⁹⁶

Mijns inziens is de kritiek terecht. Een algemeen voorbehoud mag geen vrijbrief zijn voor de Belastingdienst om te voorkomen dat hij verantwoordelijk wordt gehouden voor de inhoud van zijn uitingen. Dat is, communicatief gezien, oncoöperatief (paragraaf 5.7.3). Daarentegen kan een specifiek voorbehoud zinvol zijn om ervoor te zorgen dat bij de burger niet meer of minder verwachtingen ontstaan dan adequaat is in de gegeven situatie. Ik kom hierop terug in het kader van de taalkundige strategie van '*hedging*' (zie paragraaf 5.7.3).

4.3.5.2 Voorbehoud en voorlichting of extra service?

Het arrest *BNB* 2002/45 is ook om een andere reden interessant. Volgens de Hoge Raad ging het bij de rekenhulp bij het aangifteprogramma om iets dat werd aangeboden 'kennelijk als extra service voor de belastingplichtige'. Dit roept de vraag op of de Hoge Raad een onderscheid maakt tussen enerzijds voorlichting die wordt verstrekt ten behoeve van de nakoming van wettelijk verankerde rechten en plichten (bijvoorbeeld doen van aangifte, een teruggaaf vragen) en anderzijds (voorlichting met) extra service die aanvullend is, maar niet noodzakelijk is voor die nakoming (bijvoorbeeld de rekenmodule die een berekening geeft). Bezien vanuit *BNB* 2002/45 lijkt het erop dat bij het eerste type de wet onder strikte uitzonderingen opzij kan worden gezet, terwijl bij het tweede type reeds een enkel voorbehoud aan toepassing van het vertrouwensbeginsel in de weg kan staan.

²⁹³ Overigens kwalificeert de Hoge Raad deze uiting niet, maar in de literatuur wordt deze zaak veelal behandeld bij de categorie voorlichting. Vgl. Geradts in *FED* 2002/469, die vaststelt dat de Hoge Raad aan toetsing van de criteria uit de rechtsregel bij voorlichting niet toekomt 'omdat het vertrouwen weggecontracteerd was en dat wegcontracteren reeds aan een beroep op het vertrouwensbeginsel in de weg stond'. Zie ook de redactie in *V-N* 2002/4.1.

²⁹⁴ HR 16 november 2007, nr. 43 084, *BNB* 2008/21, r.o. 3.5. Zie ook Hof Leeuwarden 16 augustus 2002, nr. 02/0301, *V-N* 2003/30.18; Nationale ombudsman van 10 november 2003 in *V-N* 2003/61.27; Rechtbank Noord-Nederland 27 juli 2017, nr. AWB LEE - 16 _ 4535 t/m 16 _ 4540, *V-N* 2017/60.19.8; Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB - 18 _ 6250, *V-N* 2019/38.15; Hof Leeuwarden 2 juli 2004, nr. BK 644/03, *V-N* 2004/62.4. Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR* 4.3.3.A (bijgewerkt tot 12 december 2021) werpt de vraag op hoe de Hoge Raad na *BNB* 2022/10 zal oordelen over een voorbehoud in voorlichtingsmateriaal.

²⁹⁵ Van Leijenhorst in *BNB* 2002/45.

²⁹⁶ Geradts in *FED* 2002/469. Zij bepleit een genuanceerdere benadering, waarin een disclaimer wel mogelijk is bij bijvoorbeeld een kenbare verschrijving, maar niet bij een onjuiste wetsinterpretatie.

Voor bovengenoemd onderscheid kan vanuit juridisch oogpunt een argument worden gegeven: het eerste dient een principiële functie, het tweede dient veeleer een praktische en beleidsmatige functie (paragraaf 2.3). Anderzijds dienen beide vormen van informatie-verstrekking (hulpverlening) elk uiteindelijk een rechtsstatelijk belang. Bovendien roept het maken van een onderscheid vragen op in termen van afbakening (zoals vanwege de onderlinge verwevenheid tussen doen van aangifte en de daaruit volgende en daarbij gepresenteerde berekening), de van de Belastingdienst te verlangen zorgvuldigheid (ongeacht de aard van de uiting) en het perspectief van de burger (is een dergelijk onderscheid wel herkenbaar?). In dat opzicht acht ik het maken van een dergelijk onderscheid voor toepassing van het vertrouwensbeginsel niet goed verdedigbaar.²⁹⁷

Bovendien moet – ook in gevallen van ‘extra service’ – de situatie worden onderscheiden dat sprake is van een *vergissing* en de situatie dat sprake is van een *onjuiste rechtsopvatting*. Vergelijk het betoog van Gerardts in *BNB* 2002/45:

‘Een belastingplichtige die aangifte doet via de belastingdiskette mag erop vertrouwen dat de diskette de wettekst interpreteert en toepast zoals de Belastingdienst denkt dat juist is, derhalve conform de berekeningen van de ‘grote computer’ van de Belastingdienst in Apeldoorn. Bij een mogelijk onjuiste interpretatie van de wet in de diskette kan de belastingplichtige ondanks de exoneratieclausule wel vertrouwen ontleen aan de berekening. Ook werkt het gelijkheidsbeginsel dan juist wel. In dit geval speelt een rol dat het gelet op de fout onmogelijk is dat er sprake is van een kennelijke vergissing. In dit geval moet er sprake zijn geweest van een welbewuste keuze tussen twee berekeningsmethoden door de samenstellers van de belastingdiskette. Ook de Hoge Raad vindt dit, blijkens de woordkeuze ‘de in de uitkomst van de berekening besloten liggende rechtsopvatting’ in rechtsoverweging 3.1.3. Indien er sprake is van een onjuiste interpretatie van de wet bij het totstandkomen van de belastingdiskette, dan kan men de bewuste keuze voor de onjuiste berekeningsmethodiek gelijkstellen met een beleidsuiting van de zijde van de Belastingdienst, gepubliceerd met goedkeuring en medeweten van de bevoegde fiscale autoriteiten (...). Dat gaat derhalve verder dan de kennelijke vergissing in de algemene toelichting in het arrest (...) *BNB* 1988/148 (...). In zo’n situatie prevaleert wat bij betreft het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel boven de juiste wetstoepassing.’²⁹⁸

In het eerste geval kan worden betoogd dat een foutje in extra service niet direct de wet opzij moet zetten. Maar in het tweede geval valt, zo ben ik met Gerardts eens, de kennelijk bewuste keuze voor een (wettelijk onjuiste) interpretatie gelijk te stellen aan een (goedkeurende) standpunt. In zo’n geval verschiet de uiting van kleur en wordt het servicekarakter verdrongen door een beleidskarakter.²⁹⁹ Deze zaak illustreert overigens bovendien hoezeer de methode van de Hoge Raad tot afbakeningsvraagstukken tussen categorieën vertrouwenwekkende uitingen kan leiden (zie paragraaf 4.6).

297 Bovendien zijn de beleidsmatige en praktische functie van voorlichting ook niet helemaal los te zien van de rechtsstatelijke functie (zie paragraaf 2.3).

298 Gerardts in *FED* 2002/469, punt 3.

299 Zie ook in Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB - 18 _ 6250, V-N 2019/38.15, r.o. 12 waarbij de uitkomst van een rekenmodule op de Website inzake de MRB werd gekwalificeerd als een toezegging (waarbij geen voorbehoud was gemaakt).

4.3.6 Onderscheid tussen algemene en individuele voorlichting

In de fiscale literatuur wordt, in lijn met de vroege arresten uit de voorlichtingsjurisprudentie, wel onderscheid gemaakt tussen *algemene voorlichting* (gericht aan het publiek, zoals een brochure) en individueel verstrekte *inlichtingen* (gericht aan een individu, zoals via de BelastingTelefoon).³⁰⁰ Echter, voor wat betreft de rechtsgevolgen maakt de Hoge Raad geen principieel onderscheid: gewekt vertrouwen wordt bij beide vormen op dezelfde wijze beoordeeld en dezelfde criteria worden gesteld (paragraaf 4.3.1). Daaruit kan mijns inziens worden afgeleid dat de belastingrechter geen betekenisvol onderscheid ziet tussen beide type uitingen. Dat neemt niet weg dat tussen beide uitingen weliswaar overeenkomsten bestaan, maar ook verschillen. Welke gezichtspunten brengt dat mee om al dan niet een onderscheid te maken voor toepassing van het vertrouwensbeginsel?

4.3.6.1 Overeenkomsten

Voorlichting verstrekt aan het publiek respectievelijk aan een individu hebben de volgende zaken gemeen:

- Beide vinden hun *grondslag* in de uitvoering van de voorlichtende taak van de Belastingdienst en het belang dat de Belastingdienst eraan hecht om burgers te informeren over het (vaak complexe) belastingrecht (paragraaf 2.3).³⁰¹
- Beide hebben een *abstract* karakter, waarin geen sprake is van informatie die is toegesneden op de bijzondere, concrete omstandigheden van een individueel geval, maar het betreft algemene informatie zonder bindingsbedoeling (paragraaf 4.3.1).
- Bij beide vormen speelt de specifieke dynamiek waarin de Belastingdienst een *vertaalslag* maakt van (de taal van) ingewikkelde fiscale wetgeving naar toegankelijke, begrijpelijke informatie voor de burger, waarbij spanning bestaat tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid – en bijbehorende problemen kunnen ontstaan (paragraaf 2.5).

4.3.6.2 Verschillen

Er bestaan tussen algemene voorlichting en individuele inlichtingen verschillen, waarbij met name opvallen:³⁰²

300 Bijv. Jansen 2013, par. 3.1.2; Douma e.a. 2021, par. 6.2.1; Gorissen 2008, p. 80-81, Happé 1996, p. 164-178.

301 Vgl. Happé 1996, p. 177, 164, 171. De Belastingdienst besteedt aan beide vormen veel aandacht (zie paragraaf 3.4).

302 Verder wordt algemene voorlichting doorgaans aan een groter publiek verstrekt (zoals informatie op de website die voor burgers in het algemeen beschikbaar is of toelichtingen bij het aangifteprogramma), terwijl inlichtingen aan een individuele burger worden verstrekt (denk aan de informatie die een medewerker van de Belastingtelefoon met een burger deelt, een brief van een inspecteur met inlichtingen, een baliemedewerker). Een ander verschil is dat individuele inlichtingen vaak zullen worden gegeven door een individuele medewerker van de Belastingdienst (een medewerker van de Belastingtelefoon, een inspecteur), terwijl algemene voorlichting in voorkomende gevallen wordt opgesteld vanuit een bepaalde afdeling binnen de Belastingdienst (bijv. brochure die in samenwerking tussen verschillende medewerkers wordt opgesteld, zoals vakspecialisten en redacteurs).

- Wijze van informatieverstrekking

Algemene voorlichting betreft vaak *geschreven* tekst (denk aan toelichtingen, teksten op de website, brochures zoals in *BNB* 1988/148 en *BNB* 2021/76), terwijl individueel verstrekte inlichtingen wel *mondeling* verloopt (denk aan de BelastingTelefoon of een telefonische inlichtingen zoals in *BNB* 1979/311). Strikt genomen gaat dit om de *wijze van* informatieverstrekking.³⁰³ In de literatuur is er al vaker op gewezen dat bij *mondelinge* communicatie relatief meer complicaties kunnen optreden. Zo bespreekt Happé dat bij mondelinge inlichtingen steeds twee individuen zijn betrokken, burger en belastingambtenaar, 'die ieder hun eigen intenties en taalgebruik hebben'.³⁰⁴ Dat betekent volgens hem dat er daarbij een grotere kans op interpretatie- en communicatieproblemen bestaat. Volgens Schut bestaat er bij (uit zichzelf verstrekte) voorlichting een kleinere kans op fouten dan bij (gevraagde) inlichtingen, omdat actief verstrekte voorlichting het resultaat is van *eigen* inzichten, terwijl een inlichting het resultaat is van een communicatieproces met de belastingplichtige.³⁰⁵ Bovendien is mijns inziens van belang dat mondelinge communicatie in de regel een spontaan karakter heeft waarbij het gesprek zich gaandeweg ontvouwt, terwijl bij geschreven tekst meer afstand is tussen zender en ontvanger (paragraaf 5.5).

- Uit eigen beweging versus op verzoek

Vaak gaat het bij algemene voorlichting om informatie die actief, 'uit eigen beweging' wordt verstrekt, terwijl de Belastingdienst individuele inlichtingen verstrekt 'op verzoek'. Dat kan relevant zijn voor de inhoud van de informatie die de Belastingdienst verstrekt. Bij actief verstrekte informatie is de Belastingdienst 'in control', terwijl bij op verzoek gevraagde informatie de formulering van de vraagstelling door de burger uitgangspunt zal zijn van het antwoord van de Belastingdienst. Als achteraf problemen ontstaan over hetgeen over en weer is bedoeld, kan de vraag opkomen aan wie de miscommunicatie is te wijten. Aan de vraagsteller (bijv. bij een ontoereikende, onduidelijke of onvolledige vraag of context), of aan de antwoordgever (bijv. beter moeten doorvragen, expliciteren van aannames, wijzen op uitzonderingen)?³⁰⁶ Welke verantwoordelijkheid ligt in dit opzicht bij de burger bij de formulering van de vraag en welke verantwoordelijkheid bij de Belastingdienst bij de beantwoording?³⁰⁷ Hoe weegt hun deskundigheid hierbij mee?

303 Denk aan een brief van een inspecteur aan een burger met algemene informatie, of een bericht op Twitter of LinkedIn door de Belastingdienst gericht aan een individuele belastingplichtige (hoewel een groter publiek met openbare berichten kan meelezen). Denk anderzijds aan een mondeling gesproken voorlichtingstekst in bijvoorbeeld een radiospotje, tv-reclame of een YouTube-fimpje.

304 Happé 1996, p. 173-174. Zie ook Gorissen 2008, p. 83 en Schut 1974, par. 5-6.

305 Schut 1974, par. 5-6. Vgl. ook Kistenkas 1993b, par. 3.

306 Happé 1996, p. 173-174; Gorissen 2008, p. 83. Vgl. in de sfeer van overheidsaansprakelijkheid Barendrecht e.a., 2002, p. 30-31.

307 Zie Kamervragen Mulder (PVV), *Kamerstukken II*, 2017-2018, Aanhangsel nr. 2300, zie bij vraag 4-6, waarin onder andere wordt opgemerkt dat de burger zijn situatie juist moet weergeven en het tot de taak van een medewerker van de Belastingdienst behoort om vragen te stellen waarmee deze situatie en daarmee de fiscale context zo duidelijk mogelijk wordt, anders kan er al snel sprake zijn van onvolledige antwoorden of zelfs antwoorden die niet van toepassing zijn.

Dat zijn lastig te beantwoorden vragen, waarvoor overigens eerder aandacht is gevraagd in de literatuur (paragraaf 4.5.3, 4.6.1). De belastingrechter lijkt nog geen precieze regel te hebben geformuleerd voor hoe in dit verband – civielrechtelijk geformuleerd – de *onderzoeksplicht* van de burger en de *zorgplicht* van de Belastingdienst zicht tot elkaar verhouden.³⁰⁸ De lijn in de voorlichtingsjurisprudentie lijkt evenwel een hoge mate van verantwoordelijkheid bij de burger te leggen.³⁰⁹ Met het oog op het uitzonderingskarakter van *contra legem*-toepassing is daar iets voor te zeggen. Evenwel moet rekening worden gehouden met het verschil in deskundigheid (paragraaf 2.2). Mogelijk kunnen praktische acties problemen gedeeltelijk voorkomen, bijvoorbeeld door aan medewerkers bij de BelastingTelefoon specifieke doorvraag-instructies te geven of door (niet deskundige) belastingplichtigen te wijzen op de op hen rustende bewijslast.³¹⁰ Daarbij kan het zorgvuldigheidsbeginsel spelen (zie paragraaf 2.2.3.3.3).

De relevantie van actief of op verzoek gegeven informatie ligt verder in het (mogelijke) effect op de burger. Zoals Scheltens terecht betoogt, zullen belastingplichtigen doorgaans niet uit louter nieuwsgierigheid ‘een algemene cursus belastingrecht’ vragen, maar het gaat hen om informatie die specifiek voor hen in de gegeven situatie relevant is.³¹¹ Dan kan mijns inziens logischerwijs (sneller) de indruk ontstaan dat die informatie is toegespitst op zijn situatie, nu het juist een reactie vormt op de gestelde vraag.³¹² Dat speelt bij niet-individueel en ongevraagd verstrekte informatie mogelijk iets minder.³¹³ Hoe dan ook, het maakt het managen van verwachtingen bij individuele informatie mijns inziens nóg belangrijker.³¹⁴

- Bewijslastproblematiek

Blijkens de rechtspraak dienen bij een beroep op het vertrouwensbeginsel door de burger feiten te worden gesteld en bij betwisting daarvan aannemelijk te worden gemaakt dat

308 Zie het pleidooi voor een ruimere zorgplicht voor de overheid uit hoofde van het zorgvuldigheidsbeginsel in de conclusie van A-G Niessen van 15 mei 2020 in *BNB* 2020/133 (zie paragraaf 2.3.2.6).

309 Zie HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76, waarin ondanks het feit dat belanghebbende zijn interpretatie van de website-informatie had geverifieerd bij de BelastingTelefoon, het beroep op het vertrouwensbeginsel niet slaagt. Vgl. Kistenkas 1993a, par. 4.3.

310 Zie ook de praktische vuistregels van Damen 2018, hoofdstuk 8; Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021, par. 6.3.1.

311 Scheltens in *BNB* 1979/311 en in *BNB* 1990/148.

312 Vgl. in civielrechtelijke context Barendrecht e.a. 2002, p. 36.

313 Van de Sande 2014, p. 187 betoogt dat het onderscheid tussen enerzijds informatie die is verstrekt na uitvoerig onderzoek naar de omstandigheden van het geval en anderzijds informatie die afkomstig is van de afdeling ‘veel gestelde vragen’ van de gemeentelijke website voor de gemiddelde burger relatief is. In beide gevallen zal hij, aldus Van de Sande, ‘zijn handelen afstemmen op de inhoud van de informatie, omdat hij erop vertrouwt dat van overheidswege verstrekte informatie deugdelijk is.’

314 Vgl. redactie in *V-N* 2010/35.3: ‘De Belastingdienst doet er goed aan om in zijn voorlichting (nog) duidelijk(er) te maken welke informatie een belastingplichtige wel of niet rechtstreeks van de Belastingtelefoon kan verwachten, en voor welke informatie nadere consultatie met een andere medewerker van de Belastingdienst nodig is. Veel burgers hebben er geen idee van of een uitslating van een medewerker van de Belastingtelefoon wel of niet gedaan kan of mag worden.’ Zie ook Lajli 1992.

aan hem een inlichting is verstrekt en welke inhoud die inlichting had.³¹⁵ Met name bij mondeling verstrekte informatie is dat nogal eens een struikelblok bij een beroep op het vertrouwensbeginsel.³¹⁶

De rechtspraak laat zien dat de op de burger rustende bewijslast regelmatig fataal is bij een beroep op het vertrouwensbeginsel.

Ter illustratie: Jurisprudentieonderzoek (paragraaf 4.3.2.5, Annex I)

Van de 124 uitspraken waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel is gefaald, ligt dat in 24 gevallen (mede) aan de bewijslast: de belastingplichtige is dan niet geslaagd in de op hem rustende bewijslast ten aanzien van de gedane uitlating of de inhoud van die uiting. In het overgrote deel van die gevallen gaat het om mondeling contact met de Belastingdienst (bijvoorbeeld telefonisch contact). In ruim de helft van de gevallen wordt aan toetsing van de criteria niet toegekomen. In andere gevallen is de inhoud van de uiting volgens de rechter niet zodanig dat deze vertrouwen kon wekken bij de belastingplichtige. Soms omdat de lezing van de belastingplichtige niet juist is of omdat de uiting te algemeen van aard is.

In de literatuur wordt uit praktisch oogpunt door sommige auteurs³¹⁷ begrip getoond voor het feit dat de rechter de lat hierin hoog legt. Maar er is ook kritiek op de soms 'onmogelijke taak'³¹⁸ om achteraf te bewijzen welke uitlating is gedaan. Op dit punt acht ik het ongewenst als de belastingrechter te snel meegaat in de intentie van de Belastingdienst.

Voorbeeld

Illustratief is een uitspraak van Rechtbank Zeeland West-Brabant uit 2020 waarin de inspecteur aandraagt welke informatie medewerkers van de BelastingTelefoon volgens het 'script' horen te geven. Volgens de inspecteur kan de medewerker 'dus niets gezegd' hebben

315 Zie bijv. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 februari 2015, nr. AWB - 14 _ 1325, V-N 2015/21.18.1, r.o. 2.11 e.v., waarin de Rechtbank overweegt (r.o. 2.15): 'Het gaat hier dus in de kern om de ene verklaring tegenover de andere, terwijl er onvoldoende aanknopingspunten zijn die maken dat de ene verklaring evident meer aannemelijk is dan de andere. Hier manifesteert zich het nadeel voor belanghebbende dat hij de bewijslast heeft.' Verder bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juni 2021, nr. 20/00680, V-N 2021/34.22.29, r.o. 4.5; Rechtbank Den Haag 16 september 2020, nr. SGR 20/2516, V-N 2021/2.2.2, r.o. 10; Hof 's-Hertogenbosch, 14 oktober 2021, nr. 20/00591, V-N 2022/2.22.8, r.o. 4.5; zie r.o. 9 van de rechtbankuitspraak in Hof Den Haag 19 april 2019, nr. BK-18/00826, V-N 2019/38.4.

316 Vgl. Meijer in *NTRF* 2010/788; conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1 punt 3.3: '(...) een ernstig bewijsprobleem: als er geen schriftelijke neerslag en ook geen herinnering aan bestuurszijde is, is de default aan bestuurszijde dat ambtenaren volgens de regels en dus niet onbevoegd of inhoudelijk onjuist zullen hebben gehandeld, zodat de burger in die omstandigheden bij betwisting met een probatio diabolica zit.'

317 Bijv. Scheltens in *BNB* 1979/311; Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231, par. 4 acht het redelijk om bij (niet te verifiëren) telefoongesprekken een (zware) bewijslast op de schouders van de belastingplichtige te leggen.

318 Vgl. Meijer bij Hof Arnhem 2 februari 2010, nr. 08/00596, *NTRF* 2010/788: 'Ondanks een strakke, gecontroleerde werkwijze acht ik het mogelijk dat een medewerker van de BelastingTelefoon toch een antwoord geeft dat, volgens de geldende protocollen, niet zou mogen. Daar waar gewerkt wordt, worden immers fouten gemaakt. In een dergelijk geval zou een belanghebbende beschermd moeten worden. Een belanghebbende die zijn recht zoekt dient daarbij, zoals deze casus duidelijk maakt, doordrongen te zijn van zijn bewijspositie. Hij zal zijn stelling, indien de inspecteur deze gemotiveerd weersprekt, aannemelijk moeten maken. Dit is bijna een onmogelijke taak, zeker wanneer, zoals hier, de inspecteur komt aanzetten met werkinstructies (protocollen).' Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 6 mei 2021, nr. 20/00273 tot en met 20/00277, V-N 2021/35.1.8, r.o. 4.6-4.7; Hof Amsterdam 20 september 2007, nr. 06/00318, V-N 2008/5.1.1, r.o. 2.5.1.3.

over het oplossen van foute rekeningen. Belanghebbende heeft volgens de Rechtbank niet voldaan aan de op hem rustende bewijslast. Bovendien acht de Rechtbank 'de verklaring van de inspecteur dat medewerkers van de Belastingtelefoon gelet op deze specifieke regeling slechts 'voorgekauwde' informatie verstrekken, geloofwaardig'.³¹⁹

Wanneer de belastingrechter bij twijfel – het is het ene woord tegenover het andere – te snel waarde toekent aan bijvoorbeeld interne instructies, staat de burger direct op 1-0 achter. Een instructie staat op papier, een mondelinge uiting niet. Bovendien zegt een instructie aan BelastingTelefoon-medewerkers weliswaar wat *moet* worden gezegd, maar daarmee is nog niet een feit dat dit ook hetgeen is *dat* is gezegd.³²⁰

Naast een door de rechter te bepalen redelijke bewijslastverdeling en waardering voor het aangedragen bewijs, zijn praktische oplossingen denkbaar, waarvoor Damen reeds suggesties heeft gedaan.³²¹

Bij (geschreven) algemene voorlichting speelt dit bewijsprobleem logischerwijs vaak een minder prominente rol: de informatie staat op schrift en kan – mits deze goed wordt bewaard en/of door de Belastingdienst verstrekt – achteraf opnieuw worden bekeken.

4.3.6.3 Argumenten om (g)een onderscheid te maken

Is er nu, gegeven bovenstaande overeenkomsten en verschillen, aanleiding om het vertrouwen ontleend aan algemene versus individueel verstrekte voorlichting op andere wijze te beoordelen? Een argument om voor beide *dezelfde* koers te hanteren (zoals de Hoge Raad nu doet) ligt erin dat het principieel om hetzelfde type uiting gaat waarvoor de wet slechts bij uitzondering opzij moet worden gezet. Er is verder een praktisch argument: het is lang niet altijd goed mogelijk een grens te trekken tussen algemene en individuele voorlichting.³²² Denk aan (algemene) stroomschema's, rekenhulpen en andere modules: zij zijn opgesteld voor het algemene publiek maar krijgen een geïndividualiseerd karakter doordat de gestelde vragen afhankelijk zijn van de voorafgaand gegeven antwoorden. Is

319 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 2020, 30 maart 2020, nr. AWB - 18 _ 5446, V-N 2020/25.2.7, r.o. 4.23-4.25.

320 Zie Rechtbank Noord-Nederland 8 oktober 2016, nr. LEE 15/2531 en LEE 15/3369, V-N 2017/2.16.14, r.o. 4.5: 'De rechtbank acht de door verweerder overgelegde inhoud van de interne instructie van onvoldoende gewicht om tot een ander oordeel te komen. Indien, zoals verweerder stelt, de medewerker van de belastingtelefoon zou hebben gehandeld volgens deze interne instructie, zou er immers geen aanleiding zijn geweest om eiser het formulier voor automatische incasso toe te zenden. De rechtbank neemt daarbij bovendien in aanmerking dat uit onderzoek van de Consumentenbond en de belastingdienst in 2014 volgt, dat de antwoorden van de belastingtelefoon in een niet onaanzienlijk deel van de gevallen onjuist blijken te zijn.' Zie ook Hof 's-Hertogenbosch 13-02-2020, nr. 19/00393, V-N 2020/28.17, r.o. 4.10.

321 Zie ook de praktische vuistregels van Damen VAR 2018, hoofdstuk 8 (o.a. voordeel geven van de twijfel, bandje laten meelopen). Zie ook Van Triet 2021, p. 184-185 over de (ongewenste) situatie dat bij twijfel de bedoeling van het bestuursorgaan achteraf voorgaat.

322 Soms liggen algemene voorlichting en individuele inlichting in elkaars verlengde, bijvoorbeeld als de Belastingdienst in een algemene brochure verwijst naar informatie die via de BelastingTelefoon kan worden verkregen of andersom. Ook gebruikt de Belastingdienst signalen die via individuele vragen binnenkomen om algemene informatie op te stellen of aan te passen. Omgekeerd kunnen massaal gebleken onduidelijkheden aanleiding vormen om individuele informatie te verstrekken.

de geconcretiseerde uitkomst dan nog wel ‘algemeen’ te noemen?³²³ Hierbij gaat het niet enkel om een juridisch label achteraf, maar is ook van belang wat *vanuit de burger* gezien het geval is. Juist daar doen zich in praktijk immers de problemen voor. Kennelijk blijken in werkelijkheid burgers lang niet altijd uit de formulering van de medewerkers van de BelastingTelefoon op te kunnen maken dat het (enkel) om algemene informatie gaat.³²⁴ Die veronderstelling behoeft dus bijstelling. Bovendien moet de burger die de BelastingTelefoon belt voor ‘persoonlijke vragen’ zijn Burgerservicenummer intoetsen. De medewerker heeft dus inzicht in persoonlijke gegevens van de beller en de burger wordt op het spoor gezet dat hij een op zijn persoonlijke situatie afgestemd antwoord krijgt. Kan dan wel worden volgehouden dat enkel sprake is van algemene informatie?

De huidige koers houdt in het geheel geen rekening met de specifieke eigenschappen van mondeling versus schriftelijk verstrekte voorlichting. Mijns inziens laten bovenstaande aspecten zien dat het nodig is om meer rekening te houden met het type uiting, en dus met de omstandigheden van het geval (paragraaf 7.5).

4.3.7 Voorlichting en andere beginselen van behoorlijk bestuur

Tot nu toe ligt de nadruk – gezien de onderzoeksvraag – op het vertrouwensbeginsel. Daarnaast kunnen ook andere beginselen van behoorlijk bestuur relevant zijn bij situaties waarin burgers afgaan op voorlichting. Ik ga daarop in – zij het zijdelings – omdat die beginselen mede zicht bieden op de bescherming bij tekortschietende voorlichting.

4.3.7.1 Zorgvuldigheidsbeginsel en voorlichting

Het zorgvuldigheidsbeginsel verlangt dat de Belastingdienst de nodige zorgvuldigheid in acht neemt bij zijn handelen jegens belastingplichtigen. Dat geldt dus ook bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak (paragraaf 2.3.2.6). Bij onjuiste voorlichting van de Belastingdienst kan naast het vertrouwensbeginsel ook het zorgvuldigheidsbeginsel aan de orde komen: soms spelen zij naast elkaar of lopen zij door elkaar heen.³²⁵ De relevantie van het zorgvuldigheidsbeginsel bij tekortschietende voorlichting ligt voor de hand: is de

323 Rechtbank Gelderland 11 april 2019, nr. AWB - 18 _ 6250, V-N 2019/38.15, r.o. 12: ‘De rekenmodule stelde concrete vragen die eiseres op basis van haar kentekencard over de auto moest invullen. Op deze manier heeft eiseres concrete informatie gegeven en daaruit volgde zonder enige clausulering de hoogte van de belasting. Daarom is naar het oordeel van de rechtbank sprake van een concrete toezegging. Uit Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II* 2021/2022, 35925 IX, nr. 2, p. 95 volgt dat voor informatie van de Belastingdienst het criterium geldt: ‘de informatie is eenvoudig toe te passen door burgers en bedrijven in hun specifieke situatie’. Oftewel, informatie moet steeds voor burgers toepasbaar zijn in hun specifieke situatie.

324 Zie uitgebreid in Overdijk 1993, p. 62; Lalji 1992.

325 Vgl. Rechtbank Noord-Nederland 13 november 2018, nr. AWB - 18 _ 673, V-N 2019/31.2.3, r.o. 11; BNB 2010/314 en HR 24 september 2010, nr. 08/03543, BNB 2010/315; Hof Amsterdam 21 mei 1999, nr. 97/21509, r.o. 5.2.

verstrekte informatie wel in lijn met de vereiste zorgvuldigheid?³²⁶ In hoofdstuk 2 heb ik besproken op welke wijze het zorgvuldigheidsbeginsel een rol speelt bij de normering van de *kwaliteit* van voorlichting (paragraaf 2.3.2.6; 2.5.2). Daarbij viel op dat tekortkomingen niet altijd worden gesanctioneerd of gecompenseerd.

Een belangrijk arrest waarin zowel het vertrouwensbeginsel als het zorgvuldigheidsbeginsel bij voorlichting werden toegepast betreft *BNB 2010/314* (paragraaf 4.3.3).³²⁷ Belanghebbende had in deze zaak een teruggaaf algemene heffingskorting gekregen op basis van een te eenvoudig en onvolledig aanvraagformulier. De Hoge Raad acht de Belastingdienst – conform de koers uit de voorlichtingsjurisprudentie – niet op grond van het vertrouwensbeginsel gebonden aan de onjuiste voorlichting in het formulier en een mededeling op het aanslagbiljet (r.o. 3.3.3). Wel was het zorgvuldigheidsbeginsel geschonden:

‘(...) dat belanghebbende uitsluitend als gevolg van onjuiste voorlichting door de Belastingdienst ten onrechte deze voorlopige teruggaaf heeft aangevraagd en gekregen. Het is daardoor uitsluitend aan onzorgvuldig handelen van de Belastingdienst te wijten dat belanghebbende heffingsrente verschuldigd zou zijn in verband met het opleggen van de definitieve aanslag, waarmee deze voorlopige teruggaaf verrekend is. Onder die omstandigheden verzet het zorgvuldigheidsbeginsel zich ertegen dat de Inspecteur deze heffingsrente in rekening brengt.’

Kortom, vanwege de onzorgvuldige informatie mag de Belastingdienst geen heffingsrente naast de aanslag in rekening brengen. In de literatuur is op dit oordeel met instemming gereageerd.³²⁸ Welke conclusies kunnen aan *BNB 2010/314* worden verbonden? Voor wat betreft voorlichting valt op dat de strikte risicoverdeling bij onjuiste voorlichting overeind blijft, maar de bijkomende financiële consequenties (rente) worden gemitigeerd.³²⁹ Toch is het geen vaste praktijk en verbindt de belastingrechter niet steeds gevolgen aan geconstateerde tekortkomingen in voorlichting.³³⁰

Verder kunnen aan onvoldoende zorgvuldigheid in voorlichting andere (processuele) gevolgen worden verbonden, zoals proceskostenvergoeding of verschoonbare termijnoverschrijding (paragraaf 2.3.2.6, 2.5.2). Dergelijke gevolgen vormen als het ware een compensatie voor de consequenties wanneer een burger als gevolg van een onzorgvuldigheid op het verkeerde been wordt gezet.

326 Vgl. Scheltens in *BNB 1990/148*: ‘Wat in dit verband nu juist de toelichtingen bij de aangiftebiljetten aangaat zal men in het oog moeten houden dat deze (...) zich specifiek richten op de vragen van het aangiftebiljet en aan de individuele invuller daarvan zo duidelijk als mogelijk is aanwijzingen trachten te geven. Juist daarbij is de grootste zorgvuldigheid geboden wat dan echter medebrengt dat de belanghebbende daaraan een extra vertrouwen moet kunnen ontleenen.’ Recenter zie IJzerman in *FED 2022/17*, punt 8.

327 HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB 2010/314*, r.o. 3.5.2. Zie ook *BNB 2010/315*, r.o. 3.5.2.

328 Zie Van der Vegt in *NTFR 2010/2301*; redactie *V-N 2010/50.9*; Thomas in *FED 2010/113*.

329 Zie ook HR 24 september 2010, nr. 08/03543, *BNB 2010/315*, r.o. 3.5.2; Hof Arnhem 18 januari 2005, nr. 02/4102, *V-N 2005/35.1*, r.o. 13 (geen heffingsrente vanwege een omissie in de aangiftediskette); Rechtbank 's-Gravenhage 29 september 2009, Awb 08/7441, *V-N 2010/16.3* (geen heffingsrente bij onzorgvuldige invulinstructie).

330 Bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015, 1500067, *V-N 2015/64.15.10*, waarin de toelichting bij het aangiftebiljet op het punt van de voorwaarden bij de ouderschapsverlofkorting onvolledig was, maar het Hof de heffingsrente in stand laat. Zie ook Hof Leeuwarden 7 december 2012, nr. BK 10/00338 IB, *V-N 2012/21.28.1*, r.o. 4.7.

Van belang is dat de beginselen een andere strekking hebben: het zorgvuldigheidbeginsel legt nadruk op de zijde van de Belastingdienst, het vertrouwensbeginsel legt nadruk op de zijde van de burger. De vraag of een burger mag vertrouwen op onjuiste voorlichting is daarmee een *andere* vraag dan of de Belastingdienst zorgvuldig is geweest in zijn voorlichting. De Hoge Raad verbindt aan schending van de beginselen andere gevolgen: het vertrouwensbeginsel werkt *contra legem*, het zorgvuldigheidsbeginsel niet.³³¹

Uit de fiscale jurisprudentie kan (als gezegd) worden afgeleid dat onjuiste of onvolledige voorlichting als zodanig niet altijd een schending van het zorgvuldigheidsbeginsel oplevert.³³² De vraag rijst of dit terecht is, of anders moet. Zou tekortschietende (zoals onjuiste, onvolledige of onduidelijke) voorlichting *steeds* – een schending van het zorgvuldigheidsbeginsel moeten inhouden? De belastingrechter gaat dus niet zo ver, nu aan onzorgvuldige voorlichting niet steeds consequenties worden verbonden. Er zijn mijns inziens goede argumenten om dat wel te doen. Het zorgvuldigheidsbeginsel brengt immers mee dat een *behoorlijke* uitvoering van de voorlichtende taak zorgvuldig dient te zijn (paragraaf 2.3, 2.5.2). Onjuiste, onvolledige of onduidelijke voorlichting voldoet in principe niet aan die zorgvuldigheidsnorm. De belastingrechter dient de zorgvuldigheid van voorlichting daarom effectief te normeren. Wat mijns inziens in ieder geval niet wenselijk is, is dat de belastingrechter constateert dat voorlichting te kort schiet (bijvoorbeeld bij een niet-kenbare onjuistheid), maar daar geen gevolg aan verbindt. Dan zou de voorlichtende taak van de Belastingdienst zich effectief deels buiten de reikwijdte van rechterlijke toetsing bevinden. Bovendien is van belang dat voorlichting binnen het gesloten stelsel van rechtsbescherming niet als zodanig aan de orde kan worden gesteld bij de rechter. In dat opzicht moet dan ook in situaties waarin dit wel aan bod komt, de gelegenheid worden ‘aangeprepen’ om eventuele onzorgvuldigheden te belichten (bijvoorbeeld in een rechtsoverweging ten overvloede).

4.3.7.2 *Gelijkheidsbeginsel en voorlichting*

Het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel hebben een andere werkingssfeer.³³³ Het vertrouwensbeginsel ziet op consistent handelen van de Belastingdienst ten opzichte van een burger, terwijl het gelijkheidsbeginsel ziet op een gelijke behandeling van de ene

331 Zie Rechtbank Noord-Nederland 13 november 2018, nr. AWB - 18, 673, V-N 2019/31.2.3 r.o. 11. Vgl. over de werkingssfeer van het zorgvuldigheidsbeginsel de redactie in V-N 2011/10.7: ‘De opmars van het zorgvuldigheidsbeginsel in de rechtspraak van de Hoge Raad gaat gestaag verder. Tot nog toe beperkt hij zich tot de periferie (de heffingsrente, de proceskosten en dergelijke), maar het kan niet uitblijven dat het zorgvuldigheidsbeginsel ook in het hart van het belastingrecht een plaats krijgt, zowel bij de beoordeling van de rechtmatigheid van de formalisering van de materiële belastingschuld, als bij de beoordeling van de invordering van de geformaliseerde belastingschuld.’

332 Bijv. Hof Amsterdam 21 mei 1999, nr. 97/21509, r.o. 5.2 waarin het Hof oordeelt dat de voorlichtingsplicht van de overheid niet zo ver gaat dat ‘het onvoldoende zijn van die voorlichting of het achterwege blijven daarvan kan leiden tot het vernietigen of verminderen van aanslagen’.

333 Het vertrouwensbeginsel werkt in de regel niet ten opzichte van derden, maar tussen de Belastingdienst en belastingplichtige (bijv. Hof Arnhem Leeuwarden 19 januari 2021, nr. 19/00763, V-N 2021/17.24.18, r.o. 4.16); Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.0.B* (actueel t/m 16 oktober 2021).

burger ten opzichte van de andere burger(s).³³⁴ Dat neemt niet weg dat in situaties waarin bij (onjuiste) voorlichting speelt ook het gelijkheidsbeginsel aan de orde kan zijn.

Voorbeelden

Bijvoorbeeld als een belastingplichtige zich beroept op de toelichting, maar de Belastingdienst dat vertrouwen met een mededeling aan (uitsluitend) die belastingplichtige beoogt op te heffen (maar niet ten aanzien van anderen).³³⁵ Verder valt in de context van voorlichting te denken aan de situatie dat een onjuistheid in de rekenhulp³³⁶ of toelichting³³⁷ bij het aangifteprogramma bij een groot aantal belastingplichtigen heeft geleid tot een onjuiste (te lage) berekening van de verschuldigde belasting, terwijl deze fout slechts bij een enkeling door de inspecteur bij het opleggen van de aanslag is gecorrigeerd. De eerstgenoemde gevallen worden dan ten opzichte van de wet gunstiger behandeld dan laatstgenoemde gevallen, terwijl beide van hetzelfde aangifteprogramma gebruik hebben gemaakt. Een dergelijke kwestie kwam aan de orde in het betoog van belanghebbende in *BNB 2002/45*.

In *BNB 2002/45* heeft de Hoge Raad zich niet uitgelaten over de vraag of de handelwijze van de Belastingdienst, waarbij een fout enkel in bepaalde gevallen werd gecorrigeerd, een schending van het gelijkheidsbeginsel was, nu belanghebbende de (feitelijke) stelling te laat naar voren heeft gebracht (pas in de cassatieprocedure³³⁸). Van Leijenhof acht dat 'jammer, want als het inderdaad zo is dat bij het wegnemen van de gevolgen van de fout in de aangiftekassette willekeurig te werk is gegaan, had het beroep op het gelijkheidsbeginsel een goede kans van slagen gehad'.³³⁹ Bij mijn weten is er nadien geen rechtspraak verschenen waarin een dergelijke kwestie door de belastingrechter is beslecht.³⁴⁰

Overigens kunnen zowel het vertrouwensbeginsel als het gelijkheidsbeginsel *contra legem*-werking hebben. Het gelijkheidsbeginsel werkt in die zin ruimer dat het niet gaat om gewekt vertrouwen, maar om gelijke behandeling. Dat betekent dat ook 'achteraf' een beroep op het gelijkheidsbeginsel mogelijk is, terwijl bij het vertrouwensbeginsel dit wordt verhinderd door het dispositievereiste (4.3.4). De burger draagt de bewijslast

334 Zie HR 27 januari 2006, nr. 39.810, *BNB 2006/151*, r.o. 4 ('(...) het gelijkheidsbeginsel niet betrekking heeft op een consistente behandeling van een belastingplichtige, maar op gelijke behandeling van de ene belastingplichtige ten opzichte van een of meer andere belastingplichtigen'). Zie Douma 2021, p. 299.

335 Vgl. HR 04 februari 1981, nr. 20 176, *BNB 1981/90*, over een situatie waarin een toelichting bij een belastingplichtige vertrouwen had gewekt. De Hoge Raad oordeelde dat vertrouwen niet ten nadele van die belastingplichtige mocht worden opgeheven door het doen van een mededeling aan (uitsluitend) die ene belastingplichtige. Volgens Geppaart 1984, p. 487 wordt het vertrouwensbeginsel hier 'ondersteund' door het gelijkheidsbeginsel. Zie ook Smit 1984b, p. 192; Geradts in *FED 2002/469*, punt 4. Recenter: Rechtbank Arnhem 21 september 2007, nr. AWB 07/1831, *NTFR 2007/2014*, beriep belanghebbende zich op zowel het vertrouwensbeginsel (vanwege door een internetpagina van Ministerie van Financiën en een brochure van de Belastingdienst gewekt vertrouwen) als het gelijkheidsbeginsel (vanwege andere bewoners die geen naheffingsaanslag zouden hebben ontvangen). Het beroep op het gelijkheidsbeginsel wordt niet gehonoreerd.

336 Vgl. HR 7 december 2001, nr. 36 517, *FED 2002/469*.

337 Vgl. toelichting bij het aangiftebiljet in *BNB 1988/148*; HR 4 februari 1981, nr. 20 176, *BNB 1981/90*.

338 Zie in dit kader de kritische kanttekeningen van Geradts in *FED 2002/469*, par. 4.

339 HR 7 december 2001, nr. 36517, *BNB 2002/45*.

340 Recenter zie *BNB 2021/9*, r.o. 2.5.2 inzake uitingen op de Website, waarin het beroep op het gelijkheidsbeginsel niet slaagt (mist feitelijke grondslag, conclusie A-G Niessen punt 4.3).

voor feiten en omstandigheden voor de door hem aan de orde gestelde schending van het gelijkheidsbeginsel.³⁴¹

4.3.7.3 Beboeting bij afgaan op onjuiste voorlichting?

Zijdelings komt de vraag op of een burger kan worden geconfronteerd met een bestuurlijke boete wanneer hij, afgaande op onjuiste voorlichting van de Belastingdienst, bijvoorbeeld een onjuiste belastingaangifte doet. Het antwoord op die vraag dient mijns inziens in beginsel ontkennend te zijn.³⁴² Voor het opleggen van een fiscale vergrijpboete is wettelijk gezien *opzet of grove schuld* vereist (zie Hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, par. 2 AWR). Wanneer een burger te goeder trouw afgaat op achteraf onjuiste informatie van de Belastingdienst, zal van opzettelijk of grof schuldig handelen in strijd met de wet mijns inziens geen sprake zijn.³⁴³

Voor een verzuimboete is mijns inziens evenmin plaats in gevallen waarin de burger te goeder trouw afgaat op achteraf onjuiste informatie van de Belastingdienst (zie Hoofdstuk VIIIA, afdeling 1, par. 1 AWR). In zo'n geval kan immers worden betoogd dat ten aanzien van het begane verzuim afwezigheid van alle schuld bestaat.³⁴⁴ Verder kan worden beargumenteerd dat als de burger een in voorlichting weergegeven interpretatie van de Belastingdienst van het belastingrecht volgt, die achteraf onjuist blijkt te zijn, sprake is van een standpunt dat objectief pleitbaar was. Een pleitbaar standpunt staat volgens vaste jurisprudentie aan boeteoplegging in de weg.³⁴⁵

Bovendien acht ik het opleggen van een boete aan een burger die te goeder trouw is uitgegaan van achteraf onjuiste (en dus onzorgvuldige) voorlichting in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel. Bij een oprechte fout van de burger, op het verkeerde been gezet door onjuiste (dus onzorgvuldige) informatie, is mijns inziens geen sprake van een boetewaardige gedraging. Overigens lijkt de belastingrechter in onjuiste en/of voorlichting niet steeds aanleiding te zien om een streep door de opgelegde boete te zetten.³⁴⁶ In zo'n

341 Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.4.2 (actueel t/m 2 februari 2021). Bijv. belanghebbende slaagde niet in bewijslast in Rechtbank Arnhem 21 september 2007, nr. AWB 07/1831, *NTFR* 2007/2014; HR 18 september 2020, nr. 19/03974, *BNB* 2021/9, r.o. 2.5.2 en conclusie A-G Niessen, punt 4.3.

342 Vgl. In internationale literatuur Cauble 2015, p. 467 e.v.; volgens OTS 2018, punt 4.14-4.16 legt de Australische fiscus geen boete op wanneer belastingplichtigen uitgaan van de verstrekte guidance.

343 In andere context: Wanneer de belastingplichtige gebruik maakt van een belastingadviseur bij wie sprake is van opzet, kan die opzet niet worden toegerekend aan de belastingplichtige (zie HR 1 december 2006, nr. 40 369, *BNB* 2007/151; HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, *BNB* 2009/114).

344 Zie par. 4 lid 1 BBBB (tekst 2021). Zie ook art. 5:41 Awb.

345 Zie par. 4 lid 1 BBBB (tekst 2021). Zie over het leerstuk van het pleitbare standpunt o.a. HR 21 april 2017, nr. 15/05278, *V-N* 2017/22.9.

346 Bijv. in Hof Arnhem 5 juli 2011, nr. 11-00012, *V-N* 2011/43.19.6 betoogde belanghebbende dat de boete moest vervallen aangezien hij meermaals inlichtingen had ingewonnen bij de Belastingdienst, zowel telefonisch als via de Website (r.o. 4.2). Het Hof ziet echter (anders dan de Rechtbank) geen aanleiding de verzuimboete te matigen of te laten vervallen; Van avas of strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur was geen sprake (r.o. 4.3-4.4.). Zie ook Hof 's-Hertogenbosch 6 mei 2021, nr. 20/00273 t/m 20/00277, *V-N* 2021/35.1.8, r.o. 4.8 e.v. (cassatie ingesteld). In Rechtbank Gelderland 21 juli 2016, nr. AWB - 15 _ 423, *V-N* 2016/54.4 was belanghebbende afgegaan op voorlichting van een koepelorganisatie en stond volgens haar een pleitbaar standpunt aan de opgelegde vergrijpboete in de weg. De Rechtbank oordeelde dat geen sprake was van een te maken verwijt en vernietigde de boetebeschikking.

geval komt de vraag op of de belastingrechter voldoende rekening houdt met de situatie die tot boeteoplegging heeft geleid.

Tot slot is van belang dat de staatssecretaris van Financiën eerder heeft toegezegd dat er geen ruimte is voor een boete als belastingplichtigen in goed vertrouwen afgaan op informatie van de Belastingdienst.

‘Wanneer een belastingplichtige op basis van foutieve informatie verkregen via de Belastingtelefoon de aangifte te goeder trouw invult, heeft dat als rechtsgevolg dat de inspecteur bij het beoordelen van de aangifte deze fout mag corrigeren, wat leidt tot een juiste aanslag. Een boete is op een dergelijk punt uiteraard niet aan de orde.’³⁴⁷

Deze opmerking ziet op informatie verkregen via de BelastingTelefoon, maar ik zie geen reden om het daartoe te beperken. Het kan evengoed opgaan bij door de burger gemaakte fouten op grond van via andere kanalen van de Belastingdienst verstrekte inlichtingen. Aangezien de staatssecretaris hierboven, in zijn hoedanigheid als hoofd van de wetsuitvoerder, aangeeft op welke wijze de Belastingdienst zijn bevoegdheden zal uitoefenen, is de Belastingdienst gebonden aan een dergelijke beleidsuiting.³⁴⁸ In zo’n geval staat dus ook het vertrouwensbeginsel aan boeteoplegging in de weg.

4.3.8 *Samenvatting*

Uit het bovenstaande volgt het volgende overzicht:

Uiting:	Functie	Factoren bij kwalificatie	Hoofregel: Voorrang vertrouwensbeginsel?	Ratio	Doelgroep	Karakter	Criteria vertrouwensbeginsel
Algemene voorlichting	Informeren, uitleg geven, hulpmiddel	Aard, karakter, intentie, functie, kanaal, uiting in het kader van voorlichtende taak	Nee, tenzij	Belang van onbelemmerde en zo ruim mogelijke uitvoering voorlichtende taak	Algemeen	Abstract	1. Niet-Kenbaarsheidsvereiste 2. Dispositievereiste
Inlichtingen	Idem	Idem	Idem	idem	Individueel	Idem	Idem

Tabel 10: Samenvatting toepassing vertrouwensbeginsel bij algemene voorlichting en inlichtingen

347 Vgl. Brief staatssecretaris van Financiën Wiebes van 5 april 2017, *Kamerstukken II* 2016/2017, 31066, nr. 353. Volgens de staatssecretaris is een boete ook niet aan de orde wanneer belastingplichtigen ‘oprechte fouten’ maken in hun belastingaangifte (staatssecretaris van Financiën Snel in brief van 4 april 2019, kenmerk 2019-0000057531, p. 12).

348 Zie over de binding van uitingen van bewindslieden in Douma 2021, par. 6.1.5.

4.4 Vergelijking met beleidsregels

Hoe verhoudt de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting zich tot de toepassing bij beleidsregels en toezeggingen?³⁴⁹ Dat is relevant, want een vergelijking met deze typen uitingen biedt meer inzicht in de koers van de Hoge Raad bij voorlichting.

Beleidsregels kunnen verwachtingen wekken bij burgers. Bij beleid wordt doorgaans een onderscheid gemaakt in beleidsregels met een *interpretatief* of *begunstigend* karakter.³⁵⁰ In het eerste geval neemt de Belastingdienst een standpunt in over hoe een wettelijke bepaling volgens hem moet worden geïnterpreteerd, uitgelegd of toegepast (*wetsinterpreterend beleid*).³⁵¹ In het tweede geval geeft de Belastingdienst in zijn beleid een uitleg aan een wettelijke bepaling waarin ten gunste van (een groep) belastingplichtigen van de wet wordt afgeweken (*goedkeurend beleid*).³⁵² Dan is dus sprake van een bedoeling tot begunstiging.

Beleidsregels vervullen een belangrijke functie bij de uitvoering van het belastingrecht. Redenen voor de vorming van beleidsregels liggen in onder andere de complexiteit van fiscale wetgeving, het vaak algemene en open karakter van normen, vage wettelijke criteria en de massaliteit van de besluitvorming in het belastingrecht – terwijl de wet wel op dezelfde wijze moet worden toegepast.³⁵³ Beleidsregels zorgen voor eenheid bij de uitleg en toepassing van wetgeving. Ook bieden zij burgers duidelijkheid over en voorspelbaarheid van de te volgen gedragslijn door de Belastingdienst.³⁵⁴ Beleidsregels dienen dus *rechtseenheid*, *rechtszekerheid* en *rechtsgelijkheid*.³⁵⁵

349 Overigens lijkt de Hoge Raad het (strikte) onderscheid tussen de categorieën beleidsregels en toezeggingen niet te handhaven in de arresten van HR 9 april 2021, nr. 19/03791, *BNB* 2021/95, r.o. 3.3-3.4 en HR 19 juni 2020, nr. 19/02177, *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1. Voor zover dat het geval is, heeft dat op het punt van de gebondenheid van de Belastingdienst geen ingrijpende inhoudelijke gevolgen (vgl. commentaar in *V-N* 2020/29.26 voor wat betreft toezeggingen). Voor dit onderzoek zijn niet zozeer de overeenkomsten en verschillen tussen beleid en toezeggingen relevant, maar juist de overeenkomsten en verschillen tussen enerzijds in beginsel niet-bindende uitingen (algemene voorlichting, inlichtingen) en anderzijds in beginsel bindende uitingen (beleid, standpunten, toezeggingen). Aangezien beleidsregels en toezeggingen andere uitingen van de Belastingdienst betreffen en een eigen ontwikkeling in de jurisprudentie kennen, bespreek ik deze apart.

350 Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.2.B (actueel t/m 2 februari 2021); NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.1. Beleidsbesluiten kunnen ook een mengvorm tussen interpreterend en goedkeurend beleid betreffen (denk aan een 'voor zover nodig'-goedkeuring).

351 *Kamerstukken II* 1993/1994, 23 700, nr. 3, p. 109; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.1. Happé 1996, p. 27; Douma e.a. 2021, p. 274, 278.

352 Goedkeurend beleid wordt wel gebaseerd op art. 63 AWR; zie Happé 2013, p. 61. Bij goedkeurend beleid zal het volgens Happé e.a. – in termen van art. 1:3, lid 4, Awb – gaan om algemene regels omtrent de afweging van belangen. Bij interpretatief beleid ontbreekt – anders dan bij goedkeurend beleid – een begunstigingsmotief. Overigens kan ook tegenwettelijk beleid, dat niet is bedoeld als goedkeurend beleid wel als begunstigend beleid worden aangemerkt (zie *BNB* 2021/95, r.o. 4.1-4.5 van de Hofuitspraak).

353 *Kamerstukken II* 1994/1995, 23700, nr. 5, p. 34-35; *BNB* 1978/135; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.1; Happé 1996, par. 2.2 en par. 1.2.3.

354 *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 111, 123.

355 *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 111.

De bevoegdheid voor de Belastingdienst als bestuursorgaan om beleidsregels vast te stellen ligt besloten in zijn bestuursbevoegdheid (art. 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht, hierna: "Awb").³⁵⁶ In de praktijk bij de Belastingdienst worden beleidsregels door of namens de staatssecretaris van Financiën, als hoofd van de Belastingdienst, vastgesteld in de vorm van 'beleidsbesluiten'.³⁵⁷ Andere aanduidingen komen ook voor, zoals aanschrijvingen, resoluties, circulaire, voorschriften en leidraden.³⁵⁸

4.4.1 Definitie van beleidsregels

Welke uitingen vallen onder de categorie beleidsregels in het kader van het vertrouwensbeginsel? Oftewel, wat is aan te merken als een beleidsregel? De definitie uit de Awb is relatief duidelijk, de definitie van de Hoge Raad is genuanceerder.

Definitie beleidsregel: Awb

In art. 1:3, lid 4, Awb is een beleidsregel omschreven als: een bij besluit vastgestelde algemene regel, niet zijnde een algemeen verbindend voorschrift, omtrent de afweging van belangen, de vaststelling van feiten of de uitleg van wettelijke voorschriften bij het gebruik van een bevoegdheid van een bestuursorgaan ('Awb-definitie'). De Awb-definitie is relatief duidelijk, omdat deze aansluit bij een formeel criterium. De Awb-definitie verlangt dat een beleidsregel 'bij besluit' wordt vastgesteld. Daarmee sluit de Awb-wetgever naar eigen zeggen bepaalde 'aan beleidsregels verwante verschijnselen' uit, zoals een niet op schrift gestelde, maar mondeling naar buiten gebrachte gedragslijn, een interne beleidslijn, een vaste uitvoeringspraktijk of slechts mondeling bekend gemaakte beleidsvoornemens.³⁵⁹ Voor dergelijke uitingen en gedragingen is de definitie uit de rechtspraak van de Hoge Raad relevant.

Definitie beleidsregel: Hoge Raad

De Hoge Raad heeft ook een definitie van beleidsregels gegeven ('Hoge Raad-definitie'). In het zogenoemde Leidraad-arrest uit 1990 omschrijft de Hoge Raad beleidsregels als:

'door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekend gemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen

356 *Kamerstukken II*, 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 101 en 103. In art. 4:81 Awb is geregeld dat een bestuursorgaan beleidsregels vaststelt met betrekking tot een hem toekomende of onder zijn verantwoordelijkheid uitgeoefende, dan wel door hem gedelegeerde bevoegdheid. Op grond van art. 5 AWR is het opleggen van belastingaanslagen opgedragen aan de inspecteur (resp. inordering aan ontvanger ex art. 3 IW 1990). Dat betekent dat elke inspecteur resp. ontvanger in beginsel bevoegd is om beleidsregels vast te stellen binnen zijn bevoegdheid. In de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst is die ruimte er echter niet, want volgens par. 2 BFB (Stcrt. 2020, 66541) is (uitsluitend) de staatssecretaris bevoegd om (dan wel namens hem) beleidsregels op te stellen.

357 Zie par. 2, lid 1 BFB (Stcrt. 2020, 66541).

358 Happé e.a. 2013, p. 61; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.1; Gorissen 2008, p. 38.

359 Zie *Kamerstukken II*, 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 107 en 124. Overigens merkt de Awb-wetgever daarbij direct op dat een bestuursorgaan aan dergelijk beleid wel gebonden kan worden op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Happé e.a. 2013, p. 62.

beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast.³⁶⁰

Deze definitie bevat niet de eis dat de beleidsregel *bij besluit* moet worden vastgesteld, dus de Hoge Raad-definitie is *ruimer* dan de Awb-definitie.³⁶¹ Het brengt mee dat ook uitingen en gedragingen van de Belastingdienst die niet in een besluit zijn neergelegd onder omstandigheden kunnen worden aangemerkt als een beleidsregel.

Voor de Hoge Raad-definitie geldt niet een formeel criterium, maar een *materiële* benadering. Niet de vorm of de aanduiding, maar de *inhoud* is beslissend voor de vraag of een uiting als beleidsregel kan worden aangemerkt.³⁶² Dat betekent dat beleidsregels kunnen zijn vervat in bijvoorbeeld een onderschrift van de staatssecretaris van Financiën bij een rechterlijke uitspraak,³⁶³ een brief aan de Eerste of Tweede Kamer, in uitingen van de staatssecretaris in een persbericht of andere stukken.³⁶⁴ Ook informatie van de Belastingdienst die na een WOB-verzoek bekend wordt gemaakt kan beleid betreffen.³⁶⁵ Dit is bevestigd door de Hoge Raad in *BNB 2021/95*.³⁶⁶ Het is dus niet beslissend of er 'beleidsbesluit' boven staat of dat de Belastingdienst een en ander zelf aanmerkt als beleid.

Belangrijk is dat de kwalificatie van de categorie beleid, volgens de belastingrechter niet afhangt van het 'etiket' of het oogmerk van de Belastingdienst, maar van de inhoud.³⁶⁷ Bevat het een bepaalde gedragslijn, zoals een interne beleidslijn, een vaste uitvoeringspraktijk een voorgenomen uitvoeringslijn? Het gaat erom of sprake is van een uiting (of gedraging) waaruit de burger in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen.³⁶⁸ De materiële benadering van beleid lijkt in de (recentere) rechtspraak van de Hoge Raad de drempel voor de kwalificatie van beleid te verlagen.

³⁶⁰ HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB 1990/194* (Leidraad-arrest), r.o. 4.6. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat beleidsregels als omschreven in dit arrest als 'recht' in de zin van art. 99, lid 1, sub 2 (heden art. 79, lid 1) Wet RO kunnen worden aangemerkt. Dat betekent dat de Hoge Raad de uitleg van beleidsregels kan toetsen. Overigens hoeft de rechter niet ambtshalve over te gaan tot toepassing van de beleidsregels, maar oordeelt de rechter slechts over een schending van beleidsregels indien daarover is geklaagd.

³⁶¹ NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.1: Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.2.A* (actueel t/m 2 februari 2021); Happé 2013, p. 63.

³⁶² Zie *Kamerstukken II*, 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 107.

³⁶³ Rechtbank Zeeland-West Brabant 8 april 2019, nr. 17/7395, *V-N 2019/29.2.2*.

³⁶⁴ Happé, e.a. 2010, p. 53-57; Jansen 2013, par. 3.1.1.1. Vgl. HR 27 april 2012, nr. 10/02587, *BNB 2012/217*. Zie ook HR 5 februari 1997, nr. 31.312, *BNB 1997/160*; HR 21 januari 1998, nr. 33.026, *BNB 1998/115*; HR 18 maart 1998, nr. 31.532, *BNB 1998/267*.

³⁶⁵ Zie Happé 1996, p. 133; Douma e.a. 2021, p. 285-286; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.1.

³⁶⁶ HR 9 april 2020, nr. 19/03791, *BNB 2021/95*, r.o. 3.4. Zie ook HR 11 juni 2021, nr. 20/00892, *V-N 2021/26.21*, r.o. 4.2.

³⁶⁷ Beleidsregels hoeven niet per se te gaan over rechtsvragen, zie de redactie in *V-N 2004/47.1*.

³⁶⁸ Zoals dat de inspecteur over de periode dat het geld al bij de Belastingdienst was geen rente zou berekenen, zie *BNB 2021/95*, r.o. 3.3-3.4 en HR 19 juni 2020, 19/02177, *BNB 2020/120*, r.o. 2.3.1.

Overigens is de grens tussen beleid en voorlichting niet altijd helder, zoals in de literatuur is betoogd, terwijl de relevantie groot is voor toepassing van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.6.1).

4.4.2 Hoofdregel: Ja, mits

Is de Belastingdienst gebonden aan beleidsregels en mogen burgers er (dus) op vertrouwen dat hij zich daaraan houdt? De hoofdregel is: *ja, mits*.

Overigens is de Belastingdienst aan beleid in de zin van de Awb-definitie (reeds) gebonden op grond art. 4:84 Awb.³⁶⁹ Voor binding aan beleid in de Hoge Raad-definitie is het vertrouwensbeginsel van betekenis. Dat speelt in het bijzonder bij niet in beleidsbesluiten neergelegde beleidsregels en *contra legem*-beleidsregels.³⁷⁰

4.4.2.1 Hoofdregel en criteria

De hoofdregel *ja, mits* houdt in dat het vertrouwensbeginsel in de regel zwaarder weegt dan het legaliteitsbeginsel ('ja'), als sprake is van bepaalde omstandigheden ('mits').

Net als bij voorlichting, hanteerde de Hoge Raad aanvankelijk de lijn dat *contra legem*-beleid de Belastingdienst niet kon binden.³⁷¹ Met de Doorbraakarresten (BNB 1978/135-137) wijzigde de Hoge Raad zijn koers. In deze arresten oordeelde de Hoge Raad dat de Belastingdienst op grond van het vertrouwensbeginsel in de regel aan beleid is gebonden – ook al handelt de Belastingdienst daarmee in strijd met de wet en ongeacht of hij daarmee zijn beleidsvrijheid overschrijdt:

“dat het een beginsel van behoorlijk bestuur is dat de administratie verwachtingen, welke zij bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft opgewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover haar mag beroepen, honoreert [TC; het vertrouwensbeginsel];

dat aan dit beginsel bij een afweging als voormeld doorslaggevende betekenis moet worden toegekend indien een belastingplichtige zodanig vertrouwen heeft mogen ontlenen aan uitlatingen, afkomstig van voor de belastingdienst verantwoordelijke bewindslieden, als kunnen zijn vervat in ministeriele resoluties, welke, al werden zij noch in het Staatsblad noch

369 In art. 4:84 Awb is neergelegd dat een bestuursorgaan in beginsel moet handelen conform de voor hem geldende beleidsregels. Dat betekent dat de Belastingdienst dus (ook) op basis van de wet is gebonden aan beleidsbesluiten. Volledigheidshalve merk ik op dat uitsluitend de Belastingdienst aan beleidsregels is gebonden, maar burgers niet. Beleidsregels zijn immers geen algemeen verbindende voorschriften. Over het principe van 'zelfbinding'. Vgl. Happé 1996, p. 128; Van Kreveld 1983, p. 188 e.v.; Gorissen 2008, p. 76.

370 Volgens de Awb-wetgever blijft – naast art. 4:84 Awb – de algemene beginselen van behoorlijk bestuur van betekenis voor binding van het bestuursorgaan aan gevoerd beleid, zie *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, 124. Ten aanzien van *contra-legem*-beleidsregels is in de parlementaire toelichting opgemerkt dat dit doorgaans beleidsregels zijn in de zin van de "Awb-definitie" (art. 1:3, lid 4, Awb), maar dat dergelijke beleidsregels vanwege hun strijd met de wet onverbindend zijn en dat burgers zich niet op dergelijke onverbindende beleidsregels kunnen beroepen, maar dat het gelijkheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel een bestuursorgaan kan verplichten conform het beleid te handelen (zie *Kamerstukken II* 1993/1994, nr. 23700, nr. 3, p. 109, 124).

371 Van den Berge 2015, par. 8.

in de Staatscourant opgenomen, met medewerking of goedvinden van de belastingdienst zijn gepubliceerd en aldus ter kennis van het publiek zijn gekomen; (...)

dat derhalve, indien de belastingplichtige zich beroept op vertrouwen dat hij aan uitlatingen als hiervoor genoemd [TC: beleidsregels] heeft mogen ontleen, de aanslag dienovereenkomstig behoort te worden vastgesteld, ook al zou de wet de fiscus ter zake niet een bepaalde beleidsvrijheid laten;³⁷²

Hieruit kunnen de volgende twee criteria worden afgeleid voor toepassing van het vertrouwensbeginsel ('mits'):³⁷³

- i. De burger beroept zich in redelijkheid op de gedragslijn (paragraaf 4.4.3);
- ii. De beleidsregel is gepubliceerd en daarmee ter kennis van het publiek gekomen (paragraaf 4.4.4).

4.4.2.2 Ratio en motivering

Waarom maakt de Hoge Raad bij beleid de keuze voor de hoofdregel *ja, mits*? In de Doorbraakarresten motiveert de Hoge Raad de voorrang van het vertrouwensbeginsel als volgt:

'dat immers de voor de belastingdienst jegens de volksvertegenwoordiging verantwoordelijke bewindslieden bevoegd zijn om, desgeraden, in door de wetgever niet voorziene of althans in de wet niet specifiek geregelde gevallen – bij voorbeeld ter wille van de eenvormigheid van uitlegging of toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, om een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied, dan wel ter tegemoetkoming aan onbillijkheden van overwegende aard – nadere regelen te geven en zij van die bevoegdheid in ruime mate gebruik plegen te maken'.³⁷⁴

De reden is dus dat de Belastingdienst bevoegd is om in bepaalde gevallen beleid te maken en dat – om diverse redenen – in ruime mate doet. Tegen deze context acht de Hoge Raad het terecht dat burgers zich mogen verlaten op beleidsregels, zelfs in gevallen waarin het de Belastingdienst aan beleidsvrijheid ontbreekt.³⁷⁵ Overigens staat in het belastingrecht toepassing van het vertrouwensbeginsel bij (*contra legem*) beleidsregels niet ter discussie.³⁷⁶

In de fiscale literatuur worden diverse (samenhangende) argumenten gegeven ter onderbouwing bij de koers om de Belastingdienst te binden aan zijn beleidsregels.

372 BNB 1978/135. Zie recenter in het kader van het beleid inzake belastingrente in HR 9 april 2020, nr. 19/03791, BNB 2021/95, r.o. 3.3 (verder zie paragraaf 4.5).

373 Zie Happé 1996, p. 121; Gorissen 2008; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.2.E (actueel t/m 2 februari 2021); NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.1.4.

374 BNB 1978/135.

375 In zijn conclusie bij BNB 1978/135 overwoog A-G Van Soest dat een afwijking van de wet in de onderliggende casus kon worden gebaseerd op art. 63 AWR (hardheidsclausule). De Hoge Raad heeft dat advies niet gevolgd, maar een ruimere regel getroffen. Volgens de literatuur heeft de Hoge Raad een breder toepasbare benadering willen scheppen dan alleen voor de gevallen die ten grondslag lagen aan de Doorbraakarresten (zie Tuk bij BNB 1978/135 en Gorissen 2008, p. 65).

376 Happé 2005, par. 4.1.

Relatief minder terughoudendheid met contra legem-toepassing.

Volgens Scheltema moet de keuze van de Hoge Raad in de context van het belastingrecht worden gezien.³⁷⁷ Vanwege de afwezigheid van (directe) derdenbelangen stuit *contra legem*-toepassing van het vertrouwensbeginsel op relatief minder bezwaren dan in het algemene bestuursrecht (4.2). Hoewel dit bij voorlichting niet principieel anders ligt, is de belastingrechter daarmee bij (slechts) voorlichting terughoudender (paragraaf 4.3.1). Niessen betoogt dat 'de argumentatie' voor deze keuze van de Hoge Raad vermoedelijk moet worden gezocht in de 'brede consensus' in de literatuur over de ruime bevoegdheden van de Belastingdienst (zoals om beleid te maken) en de bescherming tegen willekeur bij de toepassing daarvan.³⁷⁸

Noodzaak van beleid vanwege complexiteit van het belastingrecht

Scheltema plaatst deze keuze van de Hoge Raad bovendien 'in het licht van de grote ingewikkeldheid die de belastingwetgeving heeft gekregen.'³⁷⁹ Volgens Scheltema is het 'goed dat de Hoge Raad de belastingplichtige die daarin de weg kwijt dreigt te raken, tegemoet komt, en niet onder alle omstandigheden de wet laat prevaleren.' Mijns inziens raakt dit argument aan de functie van beleid: de complexiteit van het belastingrecht brengt mee dat de Belastingdienst interpretaties moet maken en standpunten moet innemen (rechtseenheid, rechtszekerheid, rechtsgelijkheid). Dan ligt het voor de hand de Belastingdienst daar ook aan te mogen houden.³⁸⁰ Overigens geldt ook bij voorlichting dat juist de complexiteit voorlichting noodzakelijk maakt, wel dienen zij een ander doel (instructie aan inspecteur of informatie aan burger).

Bindingsbedoeling

Anders dan bij voorlichting, is bij beleidsregels doorgaans sprake van een bindingsbedoeling.³⁸¹ Immers, beleid wordt geformuleerd zodat inspecteurs zich daaraan houden ('zelfbinding'). Daaraan doet de Hoge Raad recht met de hoofdregel van gebondenheid. Overigens merk ik op dat in de jurisprudentie opvalt dat ook *niet* als beleid bedoelde beleidsregels als zodanig worden aangemerkt, zoals gedragslijnen die via een WOB-verzoek worden gepubliceerd.³⁸² In dat opzicht gaat het dus niet zozeer enkel om de werkelijke bedoeling van de Belastingdienst, maar om de indruk die belastingplichtigen daarvan mogen hebben.

Tot slot valt op dat de Hoge Raad bij beleidsregels – anders dan bij voorlichting – het vertrouwensbeginsel niet benadert als risicoverdelingsvraagstuk. Het gaat volgens de Hoge Raad dus niet zozeer om de vraag voor wiens rekening het risico moet komen van

377 Scheltema in NJ 1979, 533 punt 7.

378 Niessen 2012, par. 5.11 en 5.1-5.6. Zie ook Van Soest 1958, p. 12, 22; Gorissen 2008, par. 2.8.2.

379 Scheltema in NJ 1979, 533, punt 7. Vgl. Douma 2021, p. 280 (par. 6.1.5).

380 In communicatief opzicht wordt de Belastingdienst bij beleidsregels zelf (relatief meer) de 'bron' van informatie in de uiting (paragraaf 6.4).

381 Vgl. Smit 1984a, bij 'Beschouwing'; Niessen 2012 par. 5.11.

382 Zie HR 9 april 2020, nr. 19/03791, BNB 2021/95.

een onjuiste beleidsregel, maar om een vraagstuk van gewekt vertrouwen ('indien een belastingplichtige zodanig vertrouwen heeft mogen ontlelen').³⁸³

4.4.3 Criterium (i): in redelijkheid beroepen

Bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij beleidsregels geldt als eerste criterium dat de burger zich in redelijkheid mag beroepen op verwachtingen die hij heeft ontleend aan een beleidsregel. Wat houdt dit – niet gespecificeerde³⁸⁴ – criterium in? Het gaat erom dat het beleid van toepassing moet zijn op de burger (heeft het beleid betrekking op zijn geval?). In dat kader is van belang hoe de beleidsregel moet worden uitgelegd: welke betekenis, inhoud en reikwijdte heeft het beleid?³⁸⁵

De situatie van de burger moet dus onder het *bereik* van het beleid vallen.³⁸⁶ Dat is mijns inziens een logische eis voor te honoreren vertrouwen. Als een beleidsregel ziet op *andere* omstandigheden dan die bij de belastingplichtige, kan hij geen vertrouwen ontleen aan de beleidsregel.³⁸⁷

Zo beslist de Hoge Raad in *BNB* 2001/418 dat een belastingplichtige geen beroep kon doen op vertrouwen ontleend aan een brief van de staatssecretaris, indien die brief betrekking heeft op andere gevallen dan de situatie van belastingplichtige ("Uiteraard kan belanghebbende dan niet aan die brieven het vertrouwen ontleen dat dat onderscheid vervolgens niet zal worden gehanteerd."³⁸⁸).

Om te bepalen of de beleidsregel van toepassing is op de burger die zich erop beroept, moet de *betekenis* van de beleidsregel worden bepaald. Volgens de jurisprudentie geldt bij de uitleg van het beleid een sterk geobjectiveerde benadering.³⁸⁹ Bij de uitleg van beleidsregels moet de rechter ervan uitgaan, dat belastingplichtigen deze hebben moeten

383 Het gewekte vertrouwen is door de Hoge Raad sterk geobjectiveerd (bijv. een belastingplichtige kan zich ook achteraf beroepen op een beleidsregel en hoeft er dus niet daadwerkelijk op te hebben vertrouwd). Volgens bijv. Scheltema in *NJ* 1979, 533, punt 4 betekent de koers van de Hoge Raad bij beleid dat het vertrouwensbeginsel hier leidt 'tot toekenning van een voordeel in strijd met de wet op grond van vertrouwen dat niet werkelijk bij de belastingplichtige bestaan behoeft te hebben.'

384 Vgl. Scheltema in *NJ* 1979, 533, punt 4 dat de Hoge Raad dit in beginsel aanneemt, nu de Hoge Raad geen enkele bijzondere omstandigheid noemt. Vgl. Van Leijenhorst in *BNB* 2002/45.

385 Aanvankelijk beschouwde de Hoge Raad de uitleg (betekenis, reikwijdte en inhoud) van een beleidsregel een feitelijke kwestie waarover slechts de feitenrechter zich kon uitlaten, maar sinds het Leidraadarrest (*BNB* 1990/194) gelden behoorlijk bekend gemaakte beleidsregels als recht in de zin van art. 79 RO, zodat de Hoge Raad de uitleg ervan kan toetsen.

386 Beleid moet zo kunnen worden uitgelegd dat het van toepassing is op degene die zich erop beroept. Vgl. HR 12 augustus 2011, nr. 10/02949, *BNB* 2011/248, r.o. 3.3.4; HR 11 oktober 2013, nr. 11/03761, *BNB* 2014/6 (met name r.o. 4.4, 5.4), HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, *BNB* 2019/80, r.o. 2.4.

387 Vgl. Gorissen 2008, p. 79. HR 1 maart 2002, nr. 36 908, *BNB* 2002/168, r.o. 3.6.2; HR 12 oktober 2012, nr. 11/04974, *BNB* 2012/316, r.o. 3.2.2; HR 9 juli 2010, nr. 09/00448, *BNB* 2010/275, r.o. 3.5.2.

388 HR 22 maart 2000, nr. 35 405, *BNB* 2001/418, r.o. 3.2.

389 Vgl. Happé 1996, p. 121; Conclusie A-G Wattel 28 mei 2020, nr. 19/05501, V-N 2020/29.38.1 (met verwijzingen naar relevante rechtspraak); Over (*contra legem*) uitleg van beleidsbesluiten Van Kesteren 2013.

begrijpen zoals deze naar de objectieve beschouwing van de rechter redelijkerwijs dienen te worden opgevat.

Oftewel, niet het (subjectieve) perspectief van de burger, niet het (subjectieve) perspectief van de beleidsregelgever of de inspecteur³⁹⁰, maar het (objectieve) perspectief van de rechter³⁹¹ bepaalt hoe de beleidsregel moet worden opgevat.³⁹² Voor de burger is – om zich in redelijkheid te kunnen beroepen op een beleidsregel – *niet* relevant of de beleidsregel in strijd is met de wet. Evenmin is relevant of de burger er in werkelijkheid mee bekend is dat de beleidsregel strijdig is met de wet.³⁹³ Scheltema maakt in zijn commentaar bij de Doorbraakarresten duidelijk dat de Hoge Raad voor wat betreft beleid dus *geen wetskennis van burgers* verlangt:

'De burger behoeft dus de wet niet te kennen noch er rekening mee te houden dat daarin iets anders staat: hij kan zich beroepen op een resolutie in strijd met de wet.'³⁹⁴

Opvallend is dat de Hoge Raad op dit punt dus een minder terughoudende koers vaart dan bij voorlichting, waarbij wetskennis wél (indirect) relevant is in het kader van niet-kenbaarheidsvereiste (paragraaf 4.3.3). Bovendien is bij beleid – anders dan bij voorlichting – niet van belang of de burger *werkelijk* vertrouwen heeft ontleend aan die beleidsregel.³⁹⁵ Verder geldt – anders dan bij voorlichting – het dispositievereiste niet als criterium.³⁹⁶

4.4.4 Criterium (ii): gepubliceerd en aldus ter kennis van het publiek gekomen

Het tweede criterium is dat de burger zich enkel kan beroepen op beleid dat behoorlijk bekend is gemaakt en aldus ter kennis van het publiek is gekomen. Dat betekent volgens de Hoge Raad dat het moet gaan om beleidsregels die zijn gepubliceerd in het Staatsblad, of een ander publicatieblad van de overheid, of een andere wijze van bekendmaking met medeweten of goedvinden van de overheid waarmee is verzekerd dat de regels voor betrokkenen kenbaar en toegankelijk zijn.³⁹⁷

390 Vgl Conclusie A-G Wattel 28 mei 2020, nr. 19/05501, V-N 2020/29.38.1, punt 1.9. Zie ook HR 04 mei 1983, nr. 21 488, BNB 1983/216.

391 Soms is de tekst van een beleidsregel onduidelijk. Volgens de Hoge Raad geldt dat als redelijkerwijs over de uitleg kan worden getwijfeld, in de zin dat zowel een uitleg in overeenstemming met de wet als in strijd met de wet verdedigbaar is, aan een uitleg in overeenstemming met de wet de voorkeur moet worden gegeven (HR 18 juni 1980, nr. 19 840, BNB 1980/222); Happé 1996, p. 121-124. In HR 26 juni 2020, nr. 19/05091, V-N 2020/31.18 geeft de Hoge Raad aan de hand van doel en strekking een 'redelijke uitleg' van het (informele, niet gepubliceerde) navorderingsbeleid van de Belastingdienst, die in casu in het voordeel van belanghebbende uitpakt.

392 Van der Voort Maarschalk in NTFR 2017/1570 is kritisch op de eenzijdige uitleg van een beleidsregel in de conclusie bij de zaak nu de A-G volgens hem slechts één uitleg geeft en geen aandacht besteedt aan een andere (verdedigbare) uitleg.

393 Zie HR 28 juni 2019, nr. 17/05548, NTFR/1752 r.o. 2.3; Happé 1996, p. 122.

394 Scheltema in NJ 1979, 533, punt 4, ad (b).

395 Scheltema in NJ 1979, 533, punt 4.

396 Volgt (impliciet) uit BNB 1978/135-138. Zie Scheltema in NJ 1979, 533, punt 4; Happé 1996, p. 124; Gorissen 2008, par. 2.11.3.

397 HR 28 maart 1990, nr. 25 668, BNB 1990/194 (Leidraad arrest); Happé 1996, p. 131 e.v.

De jurisprudentie laat zien dat het bij andere vormen van bekendmaking kan gaan om bijvoorbeeld publicatie in een Kamerbrief,³⁹⁸ in de toelichting bij het aangiftebiljet,³⁹⁹ bij vermelding van een beleidsregel op de website van de Belastingdienst⁴⁰⁰ of via een WOB-verzoek gepubliceerde beleidsregels.⁴⁰¹ In dergelijke gevallen is dus voldaan aan het bekendmakingsvereiste.

Volgens de Hoge Raad mag een burger zich ook op beleid beroepen dat niet met medewerking of goedvinden van de Belastingdienst is gepubliceerd, maar daarvoor is wel vereist *dat het beleid is bestemd om ook buiten de Belastingdienst bekendheid te krijgen*.⁴⁰² Deze lijn uit de jaren 80 – recenter herhaald – brengt mee dat de Belastingdienst op grond van het vertrouwensbeginsel niet snel wordt gebonden aan intern beleid.⁴⁰³ Overigens is op die lijn kritisch gereageerd in de literatuur: beleid zou steeds gepubliceerd moeten worden.⁴⁰⁴ Bovendien merk ik op dat als het beleid alsnog is gepubliceerd – zoals na een Wob-verzoek – deze drempel niet meer relevant is.

4.4.5 Samenvatting voorlichting en beleidsregels vergeleken

Uit het bovenstaande volgt dat de Hoge Raad aan beleidsregels en aan algemene voorlichting en inlichtingen te ontleen vertrouwen volstrekt anders beoordeelt. Het type uiting is daarbij relevant.

Grondslag

Beleidsregels zijn gebaseerd op de bevoegdheid van de Belastingdienst om nadere regels te geven bij de uitvoering van de wet met het oog op rechtseenheid, rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Voorlichting vloeit voort uit de voorlichtende taak van de Belastingdienst. In het eerste geval betreft het de taak om nadere regels te formuleren, in het tweede geval bevat het de taak om burgers over het belastingrecht te informeren (etc., paragraaf 2.3).

Oogmerk

Beleidsregels en voorlichting hebben gemeen dat zij in de regel een 'uitleg' bevatten van de wet: in het geval van (interpretatief) beleid betreft dat een standpunt over de interpretatie en uitleg die de Belastingdienst toepast, in het geval van voorlichting betreft het informatie over de geldende regels. Een verschil is dat (interpretatief) beleid wordt uitgevaardigd om

398 HR 5 februari 1997, nr. 31 312, *BNB* 1997/160. Zie ook in de brief van staatssecretaris van Financiën Wijn van 8 september 2004, *DGB*2004/4226U, *V-N* 2004/47.1.

399 HR 11 december 1991, nr. 26763, *BNB* 1992/98; *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 107; vgl. Happé e.a. 2013, p. 65. Zie Hof Den Haag 8 november 2011, nr. BK-11/00002, *V-N* 2012/14.7 (informatie op bijsluiter aanslagbiljet is bindend beleid en geen algemene voorlichting).

400 HR 9 juni 2017, nr. 16/00303, *BNB* 2017/152, r.o. 3.6.3 en punt 2.20 van de Conclusie A-G Keus. Zie ook Van der Voort Maarschalk in *NTFR* 2017/1570.

401 HR 9 april 2020, nr. 19/03791, *BNB* 2021/95 en conclusie van A-G IJzerman, punt 5.14-5.15; Pechler in *BNB* 2021/95, punt 4 en de redactie in *V-N* 2021/17.23; Douma e.a. 2021, p. 299.

402 Zie Hoge Raad 7 juli 2017, nr. 16/04453, *BNB* 2017/176, r.o. 3.1.2; HR 4 mei 1983, nr. 21488, *BNB* 1983/216.

403 HR 4 mei 1983, nr. 21488, *BNB* 1983/216; HR 7 juli 2017, nr. 16/04454, *BNB* 2017/176 en nr. 16/04453, *V-N* 2017/35.25.

404 Poelmann 2016; redactie in *FutD* 2017/1681.

algemene regels te geven voor de wijze waarop bijvoorbeeld min of meer vage normen worden geïnterpreteerd⁴⁰⁵, terwijl voorlichting juist geen (eigen) regels *beoogt* te geven (paragraaf 4.6.2).

Doel en doelgroep

Beleidsregels schrijven gedragslijnen voor aan de Belastingdienst (inspecteur) voor het bevorderen van de eenheid van uitvoering, voorlichting geeft informatie aan het publiek voor het kennen en (kunnen) nakomen van hun rechten en plichten (met effect op het gedrag van degene die op de voorlichting afgaat).

Karakter

Voorlichting en beleid hebben hun algemene karakter gemeen. Anders dan bijvoorbeeld toezeggingen, wordt niet voor één concreet geval maar voor een reeks gevallen aangegeven hoe de Belastingdienst zijn bevoegdheid uitoefent respectievelijk het recht interpreteert.⁴⁰⁶ Een beleidsregel heeft, net als voorlichting, in beginsel betrekking op een open, in abstracto omschreven groep van belastingplichtigen (niet op een individu).⁴⁰⁷

Uitgangspunt in de hoofdregel

Bij beleidsregels is de hoofdregel *ja, mits* en bij voorlichting *nee, tenzij*. Belangrijkste reden voor binding aan beleid is de praktische noodzaak van beleidsregels en de bijbehorende mate van gewenste rechtsbescherming (paragraaf 4.4.2).

Objectivering en rechtskennis

Bij beleidsregels is geen vereiste dat door het beleid daadwerkelijk vertrouwen is gewekt bij een burger. Als de rechter geobjectiveerd beslist dat de beleidsregel vertrouwen mocht wekken ('enig vertrouwen werkelijk wettigde'⁴⁰⁸) is dat voldoende. Vertrouwen kan dus ook 'achteraf' ontstaan. Bij voorlichting is de Hoge Raad aanmerkelijk strenger: er moet daadwerkelijk sprake geweest zijn van gewekt vertrouwen: zie het dispositievereiste als 'realiteitstoets'. Bovendien acht de Hoge Raad bij beleid niet relevant of de burger de wet kent, en of hij al dan niet weet (of zou moeten weten) dat daarin iets anders staat dan in het beleid. Bij voorlichting is dit wel relevant (paragraaf 4.3.4), wat enige wetskennis veronderstelt.

Een en ander leidt tot het volgende overzicht:

405 *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 110.

406 Vgl. *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 108.

407 Vgl. *Kamerstukken II* 1993/1994, 23700, nr. 3, p. 108.

408 HR 12 april 1978, nr. 18464, *BNB* 1978/136.

Uiting	Functie	Factoren bij kwalificatie	Hoofregel: Voorrang vertrouwensbeginsel?	Ratio	Doelgroep	Karakter	Criteria vertrouwensbeginsel
Algemene voorlichting	Informeren, uitleg geven, hulpmiddel	Aard, karakter, bindingsbedoeling, functie, kanaal, uiting in het kader van voorlichtende taak	Nee, tenzij	Belang van onbelemmerde en zo ruim mogelijke uitvoering voorlichtende taak	Algemeen	Abstract	1. Dispositievereiste 2. Niet-kenbaarheidvereiste
Inlichtingen	Idem	Idem	Idem	Idem	Individueel	Idem	Idem
Beleidsregels	Rechtseenheid, rechtszekerheid, rechtsgelijkheid	Bindingsbedoeling, inhoud	Ja, mits	Uitvoeringspraktijk, rechtszekerheid	Algemeen	Abstract	1. In redelijkheid op beroepen 2. Gepubliceerd

Tabel 11: Samenvatting toepassing vertrouwensbeginsel bij voorlichting en beleidsregels vergeleken

4.5 Vergelijking met toezeggingen

Standpuntbepalingen van de inspecteur kunnen bij de burger verwachtingen wekken over de wijze waarop hij zijn bevoegdheden uitoefent.⁴⁰⁹ Standpuntbepalingen kunnen *expliciet* zijn, zoals in toezeggingen of akkoordverklaringen, of *impliciet*, zoals bij bepaalde gedragingen van de inspecteur (o.a. een jarenlang gevolgde gedragslijn in de aanslagregeling, de afhandeling van een boekenonderzoek zonder opmerkingen). Ik leg de nadruk op toezeggingen, die ook wel standpuntbepalingen worden genoemd.⁴¹⁰

Waarom doet de inspecteur toezeggingen? In de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst zijn toezeggingen – in de woorden van Happé – ‘een niet weg te denken verschijnsel’.⁴¹¹ Voor belastingplichtigen dragen dergelijke uitlatingen bij aan duidelijkheid over hun fiscale rechtspositie. Zij verkrijgen met een standpuntbepaling duidelijkheid over de zienswijze van de inspecteur op de fiscale gevolgen van hun voorgelegde concrete situatie.⁴¹² Toezeggingen dienen dus de *rechtszekerheid*. De Belastingdienst hecht zelf ook belang aan het geven van standpuntbepalingen in het kader van rechtshandhaving. Enerzijds past het bieden van vooroverleg en zekerheid in een klantgerichte opstelling jegens belastingplichtigen.⁴¹³ Anderzijds draagt duidelijkheid en zekerheid vooraf – in plaats van correctie achteraf – bij aan een efficiënte uitvoeringspraktijk.⁴¹⁴

409 Ik bespreek beleidsregels en toezeggingen als aparte categorie, zie opmerking bij de inleiding van paragraaf 4.4.

410 Zie Douma e.a. 2021, par. 6.2.1.5; Jansen 2013, par. 3.1.3.4; Happé 1996, p. 187-188.

411 Happé 1996, p. 184.

412 In het geval van een toezegging is de Belastingdienst ervan ‘doordrongen’, aldus Happé 1996, p. 201, dat het de belastingplichtige erom gaat dat hij zekerheid verkrijgt over de fiscale rechtsgevolgen van een bepaalde aan gelegenheid.

413 Zie Handhavingstrategie Belastingdienst 2017; Happé 1996, p. 184.

414 Vgl. par. 3, onderdeel 1, BFB, waarin staat dat de inspecteur met vooroverleg vooruitloopt op de heffing of de uitvoering van andere aan de inspecteur opgedragen taken. Happé 1996, p. 201 merkt op dat de inspecteur gewoonlijk bij het vaststellen van de aanslag een standpunt inneemt, terwijl hij dat bij een toezegging op een eerder moment doet.

4.5.1 Definitie van een toezegging en standpuntbepaling

Wat precies een toezegging is, is volgens de literatuur 'niet erg duidelijk'.⁴¹⁵ In het standaard-arrest *BNB 1979/311* beschrijft de Hoge Raad toezeggingen als uitlatingen van de zijde van de inspecteur, waaraan een belastingplichtige het vertrouwen heeft mogen ontleen dat de inspecteur, na kennisneming van alle daartoe vereiste bijzonderheden van het desbetreffende geval, aan de door hem in acht te nemen regels, voor zover omtrent de toepasselijkheid of de toepassing daarvan vragen zijn gerezen, in zijn geval een bepaalde toepassing zal geven.⁴¹⁶

Het gaat dus om uitlatingen over de toepassing van de regels in een concreet geval. Dat betekent dat de specifieke omstandigheden van het geval aan de orde zijn geweest vóórdat de inspecteur zich heeft uitgesproken over een bepaalde toepassing van de fiscale regels in dat geval. Toezeggingen hebben daarmee een *concreet* karakter, zij zijn toegespitst op een specifiek feitencomplex.

Recenter geeft de Hoge Raad een vernieuwde formulering in zijn arrest van 19 juni, *BNB 2020/120*:

'van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen'.⁴¹⁷

Dit sluit, aldus de Hoge Raad, aan bij hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in *BNB 1979/311*. Vermoedelijk is de aanleiding voor de nieuwe formulering dat dit overeenstemt met de rechtspraak van de andere hoogste bestuursrechters.⁴¹⁸ Inhoudelijk valt op dat het niet alleen om uitlatingen van de 'inspecteur' (Belastingdienst) gaat, maar van 'de overheid'.⁴¹⁹ Dat impliceert dat ook andere onderdelen van de overheid vertrouwenwekkende uitingen kunnen doen waaraan de Belastingdienst onder omstandigheden kan worden gebonden.

In de jurisprudentie wordt ook wel gesproken van een 'bewuste' of 'weloverwogen standpuntbepaling'.⁴²⁰ Deze kwalificatie legt, zoals Douma e.a. terecht betogen, meer nadruk op

415 Douma e.a. 2019, p. 286; Vakstudie Algemeen Deel, art. 11 AWR, aant. 1.11.41 (online, actueel t/m 28 januari 2022): 'Het begrip 'toezegging' is in de rechtspraak niet helder gedefinieerd.'

416 HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB 1979/311*. Recenter HR 19 juni 2020, nr. 19/02177, *BNB 2020/120*.

417 *BNB 2020/120*, r.o. 2.3.1. Op inhoudelijke gevolgen voor toepassing van het vertrouwensbeginsel, zie paragraaf 4.5.2.

418 Zie ABRvS 29 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, AB 2019/302; ABRvS 22 april 2020, nr. 201810119/1/R3, ABkort 2020/264, r.o. 4.3; en CRvB 7 april 2020, nr. 18/4272 PW, AB 2020/352, r.o. 4.1.

419 Vgl. in de context van beleidsregels HR 9 april 2020, nr. 19/03791, *BNB 2021/95*, r.o. 3.3: 'uitlatingen van de zijde van de Belastingdienst of de voor die dienst verantwoordelijke bewindslieden'.

420 Vgl. HR 13 december 1989, nr. 25 077, *BNB 1990/119*; HR 21 juni 2019, nr. 18/04340, *BNB 2019/126*; Hof Den Bosch 8 mei 2008, nr. 06/00340 en 06/00343, *NTFR 2008/1396*, r.o. 4.2; Hof Arnhem-Leeuwarden 2 september 2014, nr. 13/01197, *NTFR 2014/2291*, r.o. 4.7; Hof Den Haag 4 maart 2008, nr. 07/00547, *NTFR 2008/1583*, V-N 2008/56.6, r.o. 6.7. Voor toezeggingen en standpuntbepalingen gelden dezelfde voorwaarden voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel, vgl. Douma e.a. 2019, p. 287, Gorissen 2008, p. 86.

de inhoud (een standpuntbepaling) dan op de vorm (toezegging).⁴²¹ Een standpuntbepaling (althans de indruk daarvan) kan dus ook worden gemaakt op een andere wijze dan in de vorm van een toezegging ('expliciete belofte'), bijvoorbeeld door stilzwijgend in te stemmen met een bepaalde handelswijze (impliciete gedraging⁴²²).

Typerend voor toezeggingen (etc.) is dat de inspecteur met het doen van een toezegging een standpunt wil innemen, waaraan hij zich wil binden (*bindingsbedoeling*).⁴²³ Echter, er geldt een belangrijke nuance. De Hoge Raad heeft bepaald dat voor de vraag of een sprake is van een standpuntbepaling of toezegging – niet beslissend is of de inspecteur een standpunt heeft willen innemen, maar of de burger de *indruk* mocht hebben dat de inspecteur een standpunt inneemt.⁴²⁴ Oftewel, niet het perspectief van de Belastingdienst en diens intentie ('uitzendleer') maar het perspectief van de burger en diens indruk ('aankomstleer') is leidend.⁴²⁵ Het 'burgerperspectief' krijgt aldus meer nadruk.⁴²⁶ Dat is een opvallend verschil met voorlichting, waarbij in de kwalificatie van de uiting de (veronderstelde) intentie van de Belastingdienst centraal staat (paragraaf 4.3.1).

Voor toezeggingen (etc.) gelden geen vormvoorschriften. Een toezegging kan schriftelijk maar ook mondeling worden gedaan.⁴²⁷ Een schriftelijke bevestiging van een mondelinge toezegging ligt volgens de Hoge Raad voor de hand, maar is niet vereist.⁴²⁸

421 Douma e.a 2019, p. 287; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.3.1.

422 Bijv. Hof Den Haag 8 maart 2019, nr. BK-18/01032, V-N 2019/29.16, r.o. 2.2 en 5.2.

423 Vgl. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 11 maart 2021, nr. 18/3542, V-N *Vandaag* 2021/1047, r.o. 2.13.

424 Vgl. in *BNB* 1979/311: 'als toezeggingen op te vatten uitlatingen'; Scheltens in *BNB* 1990/148; HR 23 maart 2007, nr. 40.664, *BNB* 2007/169, r.o. 3.3; HR 7 december 2001, nr. 36.494, *BNB* 2002/44, r.o. 3.3; Hof Den Haag 4 maart 2008, nr. 07/00547, V-N 2008/56.6, r.o. 6.7; Hof Arnhem-Leeuwarden 22 januari 2019, nr. 18/00094, V-N 2019/22.15; Hof Den Haag 8 maart 2019, nr. 18/01032, V-N 2019/29.

425 Vgl. Conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.8. Vgl. HR 27 juni 1984, nr. 22.555, *BNB* 1984/240, r.o. 4.2; *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1; HR 9 april 2020, nr. 19/03791, *BNB* 2021/95, r.o. 3.3. De bedoeling van de inspecteur is niet geheel irrelevant: als de belastingplichtige weet of behoort te begrijpen dat de mededeling van de inspecteur niet overeenstemt met het werkelijke standpunt van de inspecteur, is de inspecteur niet aan zijn toezegging gebonden, zie HR 18 april 1984, nr. 21 908, *BNB* 1984/197 (met tikfout: inspecteur schreef 'nu' in plaats van 'niet'); Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, nr. 13/00689, *NTRF* 2014/1307.

426 Vgl. zie de verschuiving naar het burgerperspectief in de bestuursrechtelijke in ABRvS 29 mei 2019, 201802496/1/A1, *AB* 2019/302, r.o. 11.2 en 11.3; hierover Van Triet 2021; Van der Bogt in *NTRF* 2020/2033.

427 Bijv. Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, *NTRF* 2020/1531, V-N 2020/28.17 (toezegging door medewerker Belastingtelefoon), Hof 's-Hertogenbosch 15 oktober 2010, nr. 09/00253, V-N 2011/16.22.2 (ter zitting gedane mondelinge toezegging).

428 Vgl. *BNB* 1979/311.

De belastingrechter kijkt bij de kwalificatie naar de context van de uiting. Zo kwalificeert een uiting via de BelastingTelefoon⁴²⁹, op de website⁴³⁰ of tijdens hulp bij aangifte⁴³¹ in de regel niet als toezegging (zie paragraaf 4.3.1), al zijn er ook uitzonderingen.⁴³² Daarentegen kan bijvoorbeeld juist een uiting in telefonisch contact met de 'eigen' inspecteur⁴³³ of in de vorm van een brief van de inspecteur in de regel wel een toezegging bevatten.⁴³⁴

Voor wat betreft de bewijslast geldt dat de belastingplichtige de bewijslast draagt dat er een toezegging is gedaan, evenals wat de inhoud is van die toezegging.⁴³⁵ Bij mondelinge uitingen is er een groter bewijsrisico dan bij schriftelijke uitingen.⁴³⁶

Het onderscheid tussen toezeggingen en standpuntbepalingen enerzijds en algemene voorlichting en inlichtingen anderzijds is niet altijd scherp, terwijl hun gevolgen sterk verschillen (paragraaf 4.6).

4.5.2 Hoofregel: Ja, mits

Is de Belastingdienst gebonden aan toezeggingen en mogen burgers erop vertrouwen? De hoofregel is: *ja, mits*. Dat betekent dat het vertrouwensbeginsel in beginsel zwaarder weegt dan het legaliteitsbeginsel ('ja'), als is voldaan aan bepaalde omstandigheden ('mits').

429 Zie paragraaf 4.3.1.1. Zie bijv. HR 25 april 2003, nr. 37977, V-N 2003/25.3, r.o. 4.13; Hof 's-Gravenhage 4 maart 1991, nr. 2320/90, V-N 1991/2179, 6, r.o. 8; Hof Leeuwarden 7 februari 2012, nr. BK 10/00338, V-N 2012/21.28.1, r.o. 4.4; Hoge Raad 7 juli 2017, nr. 16/04904, NTFR 2017/1766.

430 In HR 18 september 2020, nr. 19/03974, V-N 2020/54.3, r.o. 2.5.2 overweegt Hoge Raad dat informatie op de website geen toezegging inhoudt waaraan belanghebbende enig vertrouwen zou kunnen ontleen omtrent de behandeling van de tijdelijke verhuur van het tuinhuis. Zie ook Rechtbank Den Haag 16 september 2020, SGR 20/2516, V-N 2021/2.2.2, r.o. 10.

431 HR 23 juni 1982, nr. 21 172, BNB 1982/236; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 december 2018, nr. 17/1660, V-N 2019/26.19; Rechtbank Breda 17 juli 2012, nr. 12/2048, V-N 2012/56.4.

432 Bijv. Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, NTFR 2020/1531, V-N 2020/28.17, r.o. 4.9, volgens het Hof betekent het belang van de onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak van de Belastingdienst niet 'dat uitlatingen gedaan door medewerkers van de Belastingtelefoon nimmer als toezeggingen kunnen worden gekwalificeerd'. Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 19 maart 2019, nr. 18/00270, V-N 2019/23.1.2 r.o. 4.4; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 maart 2014, nr. AWB-13_4870, V-N 2014/25.20.25, r.o. 2.14.

433 Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, nr. 07/00100, V-N 2009/7.36, r.o. 4.5 (standpuntbepaling van inspecteur met het oog op een investeringsbeslissing van een taxichauffeur); Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 mei 2013, nr. AWB-12_1157, V-N 2013/42.18.10; HR 19 december 1990, nr. 25.957, BNB 1991/77.

434 Bijv. Rechtbank Noord-Holland 3 maart 2020, nr. 19/2313, V-N 2020/39.11; HR 14 juni 2000, nr. 35275, BNB 2000/330; Rechtbank Gelderland 28 oktober 2014, nr. 14/4311, NTFR 2014/2904.

435 Bijv. Hof Arnhem 2 februari 2010, nr. 08/00596, V-N 2010/35.3, r.o. 4.7-4.8. Ter bewijsoverleg van de toezegging kunnen o.a. gespreksaantekeningen dienen, zoals een handgeschreven notitie in Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, V-N 2020/28.17, r.o. 4.7; overleggen van emails in Rechtbank Gelderland 1 december 2016, nr. 15/6831, V-N 2017/14.8, r.o. 10; geluidsopnames en schriftelijke uitwerkingen (zonder toestemming gemaakte audiotapes in Hof Arnhem-Leeuwarden 10 januari 2017, nr. 15/00182 en 15/00270, NTFR 2017/497, r.o. 4.8-4.9) en een bevestigingsbrief van de burger waarin hetgeen is besproken is neergelegd en waarop de inspecteur niet reageert (zie Hof Den Haag 08 maart 2019, nr. BK-18/01032, V-N 2019/29.16, r.o. 2.2 en 5.2). Zie ook Rechtbank Noord-Holland 12 november 2020, nr. AWB-20_432, r.o. 27-28.

436 Hof 's-Hertogenbosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, V-N 2020/28.17, r.o. 4.11.

4.5.2.1 Hoofregel en criteria

Net als bij voorlichting en beleid, zag de Hoge Raad bij toezeggingen aanvankelijk geen ruimte voor het beschermen van *contra legem* gewekt vertrouwen.⁴³⁷ Kort na de Doorbraakarresten ging de Hoge Raad om. In het standaardarrest inzake toezeggingen en inlichtingen *BNB* 1979/311 bepaalt de Hoge Raad dat de inspecteur aan toezeggingen – anders dan bij inlichtingen – als hoofregel geldt dat de Belastingdienst daaraan is gebonden.

‘dat bij die afweging voorop dient te worden gesteld dat de fiscus niet gebonden kan worden geacht aan alle zijnerzijds gedane uitlatingen waardoor bij een belastingplichtige verwachtingen zijn gewekt ten aanzien van een door de fiscus te volgen gedragslijn; (...)

dat indien het daarentegen [TC: anders dan bij inlichtingen] gaat om als toezeggingen op te vatten uitlatingen van de zijde van de fiscus [TC: kwalificatie als toezegging], waaraan een belastingplichtige het vertrouwen heeft mogen ontlelen dat de fiscus, na kennisneming van alle daartoe vereiste bijzonderheden van de belastingplichtige zelf betreffende geval, aan vorenbedoelde regels, zo omtrent de toepasselijkheid of de toepassing daarvan vragen zijn gerezen, in zijn geval een bepaalde toepassing zal geven, bij een afweging als voormeld [TC: tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel] aan het voornoemde beginsel van behoorlijk bestuur [TC: het vertrouwensbeginsel] doorslaggevende betekenis moet worden toegekend;

dat daarbij wel het voorbehoud moet worden gemaakt dat de door de belastingplichtige aan de fiscus verschaft, voor diens toezegging relevante gegevens juist zijn, en dat de gedane toezegging niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige op nakoming van die toezegging in redelijkheid niet mocht rekenen’.⁴³⁸

De Belastingdienst is dus gebonden aan een toezegging, mits (cumulatief):

- i. De burger heeft de voor de toezegging relevante en juiste gegevens verstrekt; én
- ii. De toezegging is niet zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de burger op nakoming van die toezegging in redelijkheid niet mocht rekenen.

Recent formuleert de Hoge Raad in *BNB* 2020/120 de volgende formulering voor een *geslaagd* beroep op het vertrouwensbeginsel.

‘Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belasting- of premieplichtige aannemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen.⁴³⁹ Dit sluit aan bij hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918.’⁴⁴⁰

De vraag komt op of dit een koerswijziging betekent, aangezien de uit *BNB* 1979/311 bekende criteria niet worden herhaald. Mijn indruk is dat de Hoge Raad inhoudelijk niet een andere weg in beoogt te slaan en dezelfde criteria van belang worden geacht, aangezien

⁴³⁷ Zie voor een bespreking van die rechtspraak bijv. Happé 1996, p. 184 e.v.

⁴³⁸ *BNB* 1979/311.

⁴³⁹ De Hoge Raad verwijst hier naar de andere hoogste bestuursrechters (‘vgl. ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128, r.o. 4.3; en CRvB 7 april 2020, ECLI:NL:CRVB:2020:877, r.o. 4.1.’).

⁴⁴⁰ *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1.

de Hoge Raad expliciteert dat de nieuwe formulering 'aansluit' bij *BNB* 1979/311.⁴⁴¹ Wel zou de nieuwe formulering meer ruimte kunnen laten voor de omstandigheden van het geval ('maatwerk'), nu geen expliciete 'mits' wordt gemaakt voor de twee criteria als enige relevante omstandigheden. Dat neemt niet weg dat dat bovengenoemde twee criteria vermoedelijk nog steeds relevant zullen zijn.⁴⁴² Verdere rechtsontwikkeling zal moeten uitwijzen of de Hoge Raad inderdaad ruimte ziet een meer contextafhankelijke benadering en of dit (al dan niet) leidt tot meer bescherming van gewekte verwachtingen.

Tot slot merk ik op dat de Belastingdienst *niet* aan een toezegging is gebonden indien de belastingplichtige weet (of behoort te begrijpen) dat de toezegging niet overeenkomt met het werkelijke standpunt van de inspecteur.⁴⁴³ In zo'n geval zal van werkelijk vertrouwen geen sprake zijn.

4.5.2.2 Ratio en motivering

Waarom kiest de Hoge Raad bij toezeggingen de koers van *ja, mits*? De Hoge Raad motiveert dat in *BNB* 1979/311 en latere arresten niet specifiek. Mijns inziens is het *karakter* van de uiting doorslaggevend. De Hoge Raad maakt immers bij zijn rechtsregel ten aanzien van toezeggingen en die van inlichtingen een principieel verschil tussen uitingen waarin slechts algemene informatie wordt gegeven (inlichtingen) en uitingen die een concrete mededeling betreffen aan een specifieke belastingplichtige na kennisneming van de bijzonderheden van het geval (toezeggingen).⁴⁴⁴

In de fiscale literatuur worden diverse argumenten gegeven ter onderbouwing van de gebondenheid van de Belastingdienst aan toezeggingen.

Bindingsbedoeling

In de literatuur wordt bij toezeggingen een bindingsbedoeling van de inspecteur verondersteld.⁴⁴⁵ Volgens Smit doet de Hoge Raad daaraan 'recht' door als uitgangspunt 'principiële gebondenheid' aan te nemen.⁴⁴⁶ In de literatuur wordt ook een vergelijking gemaakt met het civiele contractenrecht: 'pacta sunt servanda' en 'belofte maakt schuld'.⁴⁴⁷ Ook wordt wel verwezen naar de taalhandelingstheorie: de taalhandeling van de toezegging (een

441 Zie ook de redactie in *V-N* 2020/29.26, Van der Bogt in *NTFR* 2020/203; Nefkens 2020, par. 6; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.4.B* (bijgewerkt tot 2 februari 2021).

442 Vgl. conclusie A-G Ijzerman bij *BNB* 2020/120, punt 6.7-6.11 en 7.7-7.10, waarin wordt verwezen naar de criteria uit *BNB* 1979/311, die volgens de A-G ook van toepassing zijn in het onderhavige geval. Het cassatieberoep van belanghebbende sneuvelt reeds hij kennelijk geen accurate voorinformatie had verstrekt aan het UWV (r.o. 2.3.2).

443 Bijv. HR 18 april 1984, nr. 21 908, *BNB* 1984/197 (tikfout: inspecteur schreef 'nu' in plaats van 'niet').

444 Vgl. Scheltens in *BNB* 1979/311.

445 Geppaart 1984, p. 494, die betoogt dat de Belastingdienst met een toezegging zich tegenover een bepaalde belastingplichtige wil binden aan een bepaalde, voor laatstgenoemde veelal gunstige wetstoepassing; Happé 1996, p. 210-211.

446 Smit 1984a onder 'Beschouwing'. Geppaart 1965, p. 38, duidt de 'toezegging', ter onderscheiding van de 'inlichting', aan als een eenzijdige handeling, waarbij de inspecteur zijn wil erop richt zich ten aanzien van een bepaalde belastingplichtige in concreto te binden.

447 Niessen 2012, par. 5.11.

'belofte') schept de verplichting deze na te komen, die van een inlichting niet.⁴⁴⁸ Overigens merk ik op dat in de jurisprudentie opvalt dat ook *niet* als toezegging bedoelde uiting onder omstandigheden wel als zodanig wordt aangemerkt, namelijk als de belastingplichtige die indruk mocht hebben (paragraaf 4.5.1).

Functie

Toezeggingen dienen *rechtshandhaving* (preventief handhavingsinstrument) en *rechtszekerheid* (paragraaf 4.5.1). Als de inspecteur vervolgens op zijn standpunt mag terugkomen, is van zekerheid evident geen sprake.⁴⁴⁹

Relatief minder terughoudendheid met contra legem-toepassing

Net als bij beleidsregels (paragraaf 4.4.2.2), wordt bij toezeggingen erop gewezen dat *contra legem*-toepassing van het vertrouwensbeginsel bij toezeggingen in het belastingrecht (anders dan bijvoorbeeld in het algemene bestuursrecht) minder snel op bezwaren stuit, vanwege de afwezigheid van (directe) derdenbelangen.⁴⁵⁰

Tot slot merk ik op dat de Hoge Raad bij toezeggingen het vertrouwensbeginsel niet benadert als risicoverdelingsvraagstuk, maar als vraagstuk van gewekt vertrouwen ('waaraan een belastingplichtige het vertrouwen mag ontlelen dat').

Dispositievereiste is geen criterium

Tot slot is van belang dat voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel bij toezeggingen – anders dan bij voorlichting – niet het dispositievereiste geldt.⁴⁵¹ De (principiële) verklaring daarvoor ligt mijns inziens in de hierboven besproken argumenten op grond waarvan de Belastingdienst in beginsel is gebonden aan zijn standpunten.⁴⁵² Een andere reden voor het niet stellen van het dispositievereiste bij toezeggingen is mijns inziens dat een toezegging ook betrekking kan hebben op reeds verrichte (rechts)handelingen van een burger.⁴⁵³ Aangezien het dispositievereiste een doen of nalaten, afgaande op de uiting van de Belastingdienst veronderstelt, is het dus chronologisch gezien onmogelijk daaraan te voldoen bij handelingen die reeds hebben plaatsgevonden en waarover de burger achteraf een standpuntbepaling vraagt.⁴⁵⁴

Nu de Hoge Raad bij toezeggingen een relatief minder terughoudende koers wenselijk acht, is verklaarbaar dat niet de extra drempel van het dispositievereiste geldt.

448 Zie Happé 1996, p. 209. Vgl. Van de Sande 2019, p. 212.

449 Zie Happé 1996, p. 201-202.

450 Conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.1.

451 HR 4 juni 1986, nr. 22 945, *BNB* 1986/248, r.o. 4.3; Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, *V-N* 2020/28,17, r.o. 4.3.2 en 4.12.

452 Zie Den Boer in *BNB* 1984/197.

453 Vgl. par. 3, onderdeel 1, BFB (tekst 2020), over vooroverleg dat kan leiden tot een standpuntbepaling: 'Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen.' Vgl. Conclusie A-G Moltmaker bij *BNB* 1986/248, punt 4.3.2.

454 Vgl. Geppaart 1984, p. 492; Happé 1996, p. 201-202.

4.5.3 Criterium (i) relevante en juiste gegevens verstrekt

Kenmerkend voor een toezegging is dat de inspecteur daarin een uiting doet en daarin een wetstoepassing toespitst op het specifieke feitencomplex van een belastingplichtige. De toezegging is dus 'verpersoonlijkt' en geconcretiseerd. Indien de gegevens op grond waarvan de toezegging incompleet of onjuist zijn, valt de basis aan de toezegging weg.⁴⁵⁵ Tegen deze achtergrond is het verklaarbaar dat de Hoge Raad van een burger verlangt de relevante en juiste gegevens te verstrekken (ook wel genoemd: 'juiste voorinformatie').⁴⁵⁶ Verstrekking van onjuiste of onvolledige gegevens aan de inspecteur staat dan ook in de weg aan een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel.⁴⁵⁷

Hoe vanzelfsprekend⁴⁵⁸ deze voorwaarde ook is, probleemloos is deze niet. Immers, hoe weet een burger welke gegevens relevant zijn bij zijn vraagstelling? Burgers kennen uiteraard hun eigen situatie, maar zij zullen lang niet altijd weten welke feitelijke aspecten daarvan (potentieel) juridisch relevant zijn voor de toepassing van fiscale wet- en regelgeving in hun geval.⁴⁵⁹ De vraag is mijns inziens dan ook welke 'mededelingsplicht' van de burger mag worden verwacht. Daarmee hangt onlosmakelijk samen de vraag welke 'onderzoeksplicht' (of zorgplicht) van de inspecteur mag worden verwacht om te zorgen dat hij beschikt over de juiste en relevante gegevens.

Visies in de literatuur

In de literatuur is men het erover eens dat het verstrekken relevante voorinformatie in principe niet alleen de verantwoordelijkheid is van de belastingplichtige, maar ook van de Belastingdienst. Over het kantelpunt denken auteurs verschillend. Happé bijvoorbeeld verwacht in beginsel geen eigen onderzoeksplicht van de inspecteur. Hij ziet daarop slechts een uitzondering als 'de inspecteur in het licht van de toepasselijke regelgeving had horen te beseffen dat het door de belastingplichtige geschetste beeld van de bijzonderheden van het geval niet volledig kon zijn'.⁴⁶⁰ Daarbij geldt volgens Happé wel dat van de Belastingdienst een actievere opstelling mag worden verwacht bij niet-deskundige belastingplichtigen. Gribnau

455 Of als de toezegging niet langer van toepassing is wanneer relevante omstandigheden zijn gewijzigd (bijv. HR 21 juni 2019, nr. 18/04340, *BNB* 2019/126, r.o. 2.4 waarin de feitelijke situatie was gewijzigd); Happé 1996, p. 191.

456 Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, *V-N* 2020/28,17, r.o. 4.7 en r.o. 4.3.2.

457 *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.2 en Kavelaars bij deze zaak onder punt 1. Voorbeelden waarin niet was voldaan aan dit criterium: HR 15 mei 2020, nr. 19/03604, *V-N* 2020/26.29.4 (81 RO; belanghebbende had meerdere vragen in de aanvraag onjuist beantwoord); Hof 's Hertogenbosch 30 juli 2020, nr. 20/00033, *V-N* 2020/59.12 (standpunt van de inspecteur was gebaseerd op onjuiste veronderstellingen ten aanzien van de heffing in België); Rechtbank Breda 13 december 2006, nr. 05/02024, *V-N* 2007/28.3, r.o. 4.3 (de door belanghebbende geschetste feiten en omstandigheden – waarop de inspecteur zijn toezegging baseerde – wijken essentieel af van de werkelijke situatie). Voorbeelden waarin wel was voldaan aan dit criterium: Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, *V-N* 2020/28,17, r.o. 4.6; Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, nr. 07/00100, *V-N* 2009/7.36, r.o. 4.7 (taxichauffeur had juiste en relevante informatie verstrekt); Rechtbank Gelderland 1 december 2016, nr. 15/6831, *N*, *V-N* 2017/14.8, r.o. 10 (belanghebbende had voldoende specifieke vragen gesteld, en juiste informatie verstrekt en haar intentie bij de vragen kenbaar gemaakt).

458 Douma e.a. 2021, p. 293.

459 Smit 1984a: 'Het probleem is nu, dat bij de meeste belastingplichtigen geen volledige inzicht zal bestaan in de vraag welke feiten relevant moeten worden geacht, laat staan enig begrip van de beslissing welke daar rechtens op moet volgen.'

460 Happé 1996, p. 189.

acht deskundigheid ook relevant en betoogt dat bij niet-deskundige belastingplichtigen de onderzoeksplicht van de inspecteur zwaarder moet wegen dan de mededelingsplicht van de belastingplichtige.⁴⁶¹ Uit het betoog van Scheltens kan worden afgeleid dat hij verwacht dat de inspecteur doorvraagt.⁴⁶² Als de inspecteur duidelijk en onomwonden antwoord geeft, terwijl de inspecteur naar sommige – wel van belang zijnde – omstandigheden niet heeft gevraagd, mag volgens Scheltens de burger erop vertrouwen dat de inspecteur naar alle voor het geval van belang zijnde omstandigheden heeft gevraagd. Dit ligt anders indien de burger het belang van de niet besproken omstandigheden had moeten kennen (bijv. als bewust gegevens worden achtergehouden).⁴⁶³ Menu legt de verantwoordelijkheid voor primair bij de overheid: volgens hem rust op de overheid, als deskundige partij, 'in de regel een tamelijk vergaande onderzoeksplicht'.⁴⁶⁴ De overheid moet zich er daarom volgens hem voldoende rekenschap van geven dat zij de juiste en volledige gegevens heeft die voor de toezegging relevant zijn.

De rechtspraak ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst en belastingplichtige is betrekkelijk schaars.⁴⁶⁵ Mijn indruk is dat de lijn van de rechter is dat de burger in beginsel verantwoordelijk wordt gehouden voor het verstrekken van *juiste* informatie aan de inspecteur,⁴⁶⁶ terwijl voor het verstrekken van *relevante* informatie onder omstandigheden mede van de Belastingdienst actie wordt verwacht.⁴⁶⁷

Bij vergelijking met de criteria bij (op verzoek verstrekte) inlichtingen valt op dat bij inlichtingen *niet* het criterium geldt dat relevante en juiste gegevens zijn verstrekt.⁴⁶⁸ Dat is mijns inziens goed te verklaren: inlichtingen hebben (anders dan toezeggingen) betrekking op wetsuitleg en wetstoepassing in *abstracte* situaties, terwijl toezeggingen zien op wetstoepassingen in *geconcretiseerde* situaties.⁴⁶⁹ Een dergelijke voorwaarde is vanwege de aard van voorlichting dan niet aan de orde, nu het juist niet om een specifieke situatie gaat.

461 Gribnau 1998, p. 368-369.

462 Scheltens in *BNB* 1979/311.

463 Zie ook Smit 1984a, 'beschouwing' die betoogt dat het probleem is dat bij de meeste belastingplichtigen geen goed inzicht bestaat in de vraag welke feiten relevant zijn. Volgens hem was het beter geweest als de Hoge Raad een criterium zou toepassen dat inhoudt of 'belanghebbende wist of had behoren te begrijpen dat de relevante gegevens zodanig essentieel waren geweest voor een juiste standpuntbepaling van de inspecteur, dat de gedane toezegging niet als in overeenstemming met die feiten en derhalve niet als rechtens had mogen worden aanvaard.'

464 Menu 1994, p. 303 (geraadpleegd via Happé 1996, p. 190).

465 Bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 24 maart 2015, nr. 14/00425, V-N 2015/32.22.1, r.o. 4.7-4.9; Hof 's-Hertogenbosch 25 maart 2003, nr. 10-00568, *NIFR* 2011/1554, r.o. 4.2.

466 Anders gezegd: verstrekken van onjuiste informatie leidt er in beginsel toe dat niet aan deze voorwaarde is voldaan.

467 Bijv. Hof Amsterdam 23 mei 2013, nr. 11/00408, V-N 2013/42.12; Rechtbank Gelderland 26 februari 2018, nr. 16/4402 en 16/4403 V-N 2018/26.2.3, r.o. 21-22.

468 *BNB* 1979/311. In de literatuur wordt soms gesteld dat (ook) bij inlichtingen de eis van juiste voorinformatie zou gelden, zie Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht FBR.4.3.3.B* (bijgewerkt tot 12 december 2021): 'Voor een gerechtvaardigd vertrouwen op de gegeven inlichting is het noodzakelijk dat degene die om informatie verzoekt zelf te goeder trouw is met betrekking tot de door hem verschafte gegevens, althans dat van de zijde van de belastingplichtige zelf niet kan worden gesproken van verwijtbare onzorgvuldigheid.' Mijns inziens ziet dit punt veeleer op de basisaanname van goede trouw (zie paragraaf 4.2.3.5).

469 Hof Den Bosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, V-N 2020/28.17, r.o. 4.7; Niessen 2012, par. 5.7.

4.5.4 Criterium (ii) toezegging is niet zo duidelijk in strijd met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige op nakoming van die toezegging in redelijkheid niet mocht rekenen

Als de toezegging *evident strijdig* is met een juiste wetstoepassing, mag de burger er niet op rekenen dat de Belastingdienst die toezegging nakomt.⁴⁷⁰ In de eerste plaats moet hieruit worden geconstateerd dat het enkele feit dat een standpunt *contra legem* is dus geen beletsel voor binding vormt. Oftewel, (óók) *contra legem* standpunten kunnen gerechtvaardigd vertrouwen wekken. Echter, een toezegging die 'zichtbaar' botst met een juiste wetstoepassing kan geen gerechtvaardigd vertrouwen wekken. Hoe moet worden bepaald of de toezegging zo strijdig is met de wet dat de burger in redelijkheid niet op nakoming daarvan mocht rekenen?⁴⁷¹

Het aspect 'in redelijkheid' geeft aan dat de Hoge Raad een geobjectiveerde maatstaf hanteert. Van belang is niet of de concrete burger zich (subjectief) realiseerde dat de toezegging in strijd was met de wet, maar of een 'redelijk denkende belastingplichtige' dit onderkent.⁴⁷² Daarbij het kennisniveau van 'de redelijk oordelend belastingplichtige' leidend en niet dat van een 'belastingjurist'.⁴⁷³ Daarbij kan deskundigheid van bijvoorbeeld een ingeschakelde adviseur worden meegenomen in hetgeen redelijk wordt geacht.⁴⁷⁴

Voor wat betreft het aspect 'niet zo duidelijk in strijd met een juiste wetstoepassing dat...' impliceert die formulering een graduele (en niet absolute) benadering.⁴⁷⁵ Mijns inziens kan uit de formulering worden afgeleid dat het criterium niet zozeer is of de toezegging tegenwettelijk is, of in welke mate, maar in welke mate het *contra legem* karakter voor

470 Zie Happé 1996, p. 192-193; Gorissen 2008, 84-85; Poelmann, in: *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.4.B (bijgewerkt tot 2 februari 2021); Voorbeelden waarin aan het criterium is voldaan: Hof 's-Hertogenbosch 25 november 2011, nr. 11-00340, *V-N* 2012/17.2, r.o. 4.9; Rechtbank Gelderland 1 december 2016, nr. 15/6831, *V-N* 2017/14.8, r.o. 10; Hof Den Bosch 8 mei 2008, nr. 06/00340 en 06/00343, *NTR* 2008/1396, r.o. 4.2; Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, nr. 07/00100, *V-N* 2009/7.36, r.o. 4.8; in Rechtbank Gelderland 24 februari 2020, nr. 17/6128, *V-N* *Vandaag* 2020/808.

471 Volgens de Hoge Raad moet de vraag of een toezegging van een inspecteur zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige op nakoming ervan redelijkerwijs niet mocht rekenen, worden beantwoord naar de situatie op het moment dat de toezegging ter kennis van de belastingplichtige is gebracht; zie HR 1 december 2006, nr. 40 492, *BNB* 2007/259, r.o. 4.3.1.

472 In HR 8 februari 2008, nr. 43 681, *BNB* 2009/259; HR 16 april 2004, nr. 38 968, *BNB* 2004/219, r.o. 3.7.

473 *BNB* 1985/252.

474 Bijv. HR 14 februari 1990, nr. 26 402, *BNB* 1990/219, r.o. 4.3 en r.o. 7.6 van de hofuitspraak. Zie ook bijv. Rechtbank Noord-Holland 3 maart 2020, nr. 19/2313, *V-N* 2020/39.11, r.o. 26; Hof Den Haag 26 juni 2012, nr. 11/00410, r.o. 4.10 is het aan de inspecteur om feiten en omstandigheden met betrekking tot het kennis- en ervaringsniveau van een belastingadviseur te stellen die kunnen leiden tot het oordeel dat bij hem zodanige, aan belanghebbende toe te rekenen, kennis en ervaring aanwezig was dat hij belanghebbende ervan op de hoogte had moeten stellen dat de belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming van de toezegging mocht rekenen.

475 Happé 1996, p. 192 Happé spreekt in dit verband van 'de marge tussen wetsconforme toepassing en niet-toelaatbare wetstoepassing *contra legem*'.

de burger *duidelijk* is ('zo duidelijk ... dat...').⁴⁷⁶ Dat is een belangrijke nuance, omdat dit nadruk legt op het perspectief van degene bij wie het vertrouwen is gewekt en niet zozeer de wettekst als uitgangspunt neemt.⁴⁷⁷

Mijns inziens zijn bij de mate van duidelijkheid van het *contra legem*-karakter in theorie twee uitersten denkbaar.⁴⁷⁸ Aan het ene uiterste staan standpuntbepalingen die overduidelijk in strijd zijn met de wet. Denk aan gevallen in de categorie: 'te mooi om waar te zijn'.⁴⁷⁹ Aan het andere uiterste staan toezeggingen die juist *niet* evident in strijd zijn met een juiste wetstoepassing.⁴⁸⁰ Oftewel, de gevallen waarbij een gemiddelde burger niet ziet (of hoeft te zien) dat de uiting haaks staat op de wet. De discussie zal veelal gaan om de grensgevallen. Daarbij zullen telkens de omstandigheden van het geval relevant zijn. Zo kan meespelen of het in de toezegging vervatte standpunt in redelijkheid te bepleiten is.⁴⁸¹

In *BNB 2007/259* toetst de Hoge Raad voor de beoordeling van de vraag of een toezegging zozeer in strijd was met een juiste wetstoepassing dat belanghebbende op nakoming daarvan redelijkerwijs niet mocht rekenen, of het in de toezegging vervatte standpunt in redelijkheid te bepleiten was.⁴⁸² Hier dringt zich de vergelijking op met het leerstuk van het pleitbaar standpunt uit de boetesfeer.⁴⁸³ Hieruit leid ik af dat toezegging met daarin een pleitbaar standpunt niet zozeer in strijd is met de wet dat een belanghebbende in redelijkheid niet op nakoming zou mogen rekenen.

476 Vgl. gevallen waarin een uiting *vanuit de wet* beschouwd evident *contra legem* is, maar de belastingplichtige zich (kennelijk) dit niet hoefde te realiseren; Hof Amsterdam 23 mei 2013, nr. 11/00408, *V-N* 2013/42.12 (81 RO door Hoge Raad); Rechtbank Gelderland 24 februari 2020, nr. 17/6128, *V-N* *Vandaag* 2020/808; Van Nispen tot Sevenaer 1989, par. 2.1.2.

477 Denk aan een parallel met de 'redelijkerwijs kenbare fout' van artikel 16, lid 2, onderdeel c, AWR, waarbij als het ware in één oogopslag duidelijk moet zijn dat sprake is van een fout.

478 De benadering in twee uitersten ontleen ik aan Happé 1996, p. 175. Happé bespreekt het aspect van de strijdigheid met een juiste wetstoepassing aan de hand van twee (theoretische) uitersten (overigens in de context van inlichtingen, maar deze benadering geldt volgens hem in gelijke zin voor de onderhavige (vergelijkbare) voorwaarde bij toezeggingen, zie p. 192).

479 Bijv. in HR 8 juli 1985, nr. 22 984, *BNB* 1985/245 oordeelde de Hoge Raad dat een beroep op zowel aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van zijn Antilliaanse pensioen als verrekening van op het pensioen ingehouden loonbelasting zo duidelijk in strijd was met een juiste wetstoepassing, dat belanghebbende op toepassing van beide door de inspecteur niet kon en mocht rekenen. In Hof 's-Gravenhage 3 april 2012, nr. 11/00233, *V-N* 2012/56.21.9, r.o. 7.6.3, waarin het door de Inspecteur ingenomen standpunt – erop neerkomend dat belanghebbende mag voortgaan met het afschrijven op een bedrijfsmiddel zelfs nadat de restwaarde daarvan is bereikt – volgens het Hof zozeer in strijd met de geldende regelgeving dat belanghebbende zich in redelijkheid daarvan bewust had moeten zijn en derhalve niet op nakoming daarvan had mogen rekenen. Zie ook Hof Amsterdam 16 december 2010, nr. 09/00679, *V-N* 2011/11.4, r.o. 4.4.

480 Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, nr. 13/00689, *V-N* 2014/25.20.21, r.o. 4.8; Hof 's-Hertogenbosch 25 november 2011, nr. 11-00340, *V-N* 2012/17.2, ro 4.9.

481 Vakstudie Algemeen Deel, art. 11 AWR, aant. 1.11 (online, actueel t/m 28 januari 2022).

482 Vakstudie Algemeen Deel, art. 11 AWR, aant. 1.11 (online, actueel t/m 28 januari 2022). Zie Happé 1996, p. 175 over de situatie dat de wet interpretatieruimte bevat en de vraag is of de uiting een interpretatie inhoudt die binnen de bandbreedte van mogelijke interpretaties valt.

483 Indien een belastingplichtige een pleitbaar standpunt inneemt, kan hem geen grove schuld of opzet worden verweten en is voor een vergrijpboete geen plaats. Van een pleitbaar standpunt is sprake bij een standpunt dat naar zijn juridische merites bezien zozeer verdedigbaar is dat een belastingplichtige daar redelijkerwijs van uit mag gaan, hoewel het standpunt later door de rechter onjuist wordt bevonden (o.a. HR 21 april 2017, nr. 15/05278 en 15/05349 t/m 15/05356, *BNB* 2017/162; Douma e.a. 2021, par. 10.4.1.4).

Andere omstandigheden die volgens de jurisprudentie kunnen meespelen zijn bijvoorbeeld de deskundigheid van de belastingplichtige⁴⁸⁴, de materie waarop de toezegging betrekking heeft⁴⁸⁵, de (specifieke) deskundigheid van de inspecteur⁴⁸⁶ en de 'voorgeschiedenis'⁴⁸⁷ bij de toezegging.

Duidelijkheid van de wet betekent niet zonder meer dat een belastingplichtige moet beseffen dat een toezegging daarmee in strijd is, aldus het oordeel van Rechtbank Breda van 30 maart 2011:

'Waar de belastingdienst (...) bij tenminste drie gelegenheden meende dat de bepalingen van de SW een interpretatie als door belanghebbende voorgestaan, toelieten, is kennelijk van duidelijke bewoordingen van de SW op dit stuk geen sprake. Het gaat dan niet aan om thans belanghebbende deze zogenoemde duidelijke bewoordingen tegen te werpen. Belanghebbende mocht er op vertrouwen dat de huurkosten in aftrek zouden worden toegelaten.'⁴⁸⁸

Kortom, als de Belastingdienst er zelf 'naast' zit bij een wetsinterpretatie, hoeft de belastingplichtige het niet beter te weten.

4.5.5 Omstandigheid: voorbehoud

Bij een toezegging kan de inspecteur een voorbehoud maken. Uit de jurisprudentie volgt dat als de inspecteur een uitdrukkelijk voorbehoud maakt bij de reikwijdte van zijn toezegging, dan kan de belastingplichtige in zoverre geen vertrouwen ontlenen aan de bewuste standpuntbepaling van de inspecteur.⁴⁸⁹ Bovendien kan in de toezegging een tijdsbeperking worden aangegeven.⁴⁹⁰

484 In Hof Den Haag 16 maart 2016, nr. BK-15/00908, V-N 2016/31.22.4, r.o. 7.4 acht het Hof (o.a.) het ontbreken van kennis en deskundigheid ter zake bij belanghebbende van belang. In Hof Den Haag 12 september 2018, nr. 18/00394, V-N 2019/6.19, r.o. 6.9.2, weegt het Hof mee 'het kennis- en ervaringsniveau van belanghebbende en haar gemachtigde'; Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, nr. 13/00689, V-N 2014/25.20.21, r.o. 4.8 ('op fiscaal juridisch terrein als leek te beschouwen belastingplichtige'); in Hof 's-Gravenhage 26 juni 2012, nr. 11/00410, https://www.navigators.nl/vakstudie/WKNL_CSL_606/document/idb352f9de58f540ef8597a7b9ca5e2ae2, V-N 2012/50.10, r.o. 7.4.2-7.4.3.

485 Bijv. Rechtbank Noord-Holland 3 maart 2020, nr. 19/2313, V-N 2020/39.11, r.o. 27 (aan de orde was een regeling die zeer specifiek was en een specialist van de Belastingdienst was ook niet van op de hoogte van die regeling); Hof Arnhem-Leeuwarden 25 februari 2014, nr. 13/00689, V-N 2014/25.20.21, r.o. 4.8.

486 Bijv. Rechtbank Noord-Holland 3 maart 2020, nr. 19/2313, V-N 2020/39.11; r.o. 27; Hof 's-Hertogenbosch 7 augustus 2008, n.r. 07/00100, V-N 2009/7.36, r.o. 4.5.

487 Bijv. Hof Den Haag 16 maart 2016, nr. BK-15/00908, V-N 2016/31.22.4, r.o. 7.4 (vooraf gevoerde correspondentie en de reeds eerder toegelaten aftrekpost).

488 Rechtbank Breda 30 maart 2011, nr. 10/2551, V-N 2011/32.21.22, r.o. 2.10-2.11.

489 Hof 's-Hertogenbosch 13 februari 2020, nr. 19/00393, V-N 2020/28.17 (een ongeauleerd (onjuist) antwoord van de Belastingtelefoon kwalificeerde volgens het Hof als (bindende) toezegging); Rechtbank Gelderland 28 oktober 2014, nr. 14/4311, NTFR 2014/2904, r.o. 14; NDFR deel Formeel belastingrecht, Vertrouwensbeginsel, par. 3.1.3.2, Happé 1996, o.a. p. 191.

490 Een toezegging kan voor meerdere jaren van belang zijn, tenzij de inspecteur haar tot een bepaalde periode beperkt, vgl. Hof Den Bosch 19 augustus 2011, nr. 11/00055, V-N 2011/64.4; Hof Arnhem-Leeuwarden 12 november 2013, nr. 13/00541, V-N 2014/11.22.1.

Aan een algemeen – en dus ongericht – voorbehoud (zoals een algemene disclaimer) kan volgens Staatsraad A-G Wattel bij toezeggingen worden voorbijgegaan.⁴⁹¹ De Afdeling heeft die benadering gevolgd.⁴⁹² Als de Hoge Raad diezelfde lijn volgt, betekent dit dat een algemeen voorbehoud bij toezeggingen minder snel aan gebondenheid van de Belastingdienst in de weg zal staan dan bij algemene voorlichting of inlichtingen (paragraaf 4.3.5).

4.5.6 Bevoegdheid

Bevoegdheidskwesties spelen in het belastingrecht, anders dan in het algemene bestuursrecht, bij het vertrouwensbeginsel maar een relatief beperkte rol.⁴⁹³ Standpuntbepalingen kunnen afkomstig zijn van een inspecteur, of bijvoorbeeld van een belastingambtenaar die krachtens mandaat handelt, van andere medewerkers van de Belastingdienst, of van (andere onderdelen van) de overheid.⁴⁹⁴

Bij voorlichting speelt de vraag of de uiting is gedaan door de bevoegde instantie of persoon in de fiscale rechtspraak nauwelijks een rol.⁴⁹⁵ Dat is verklaarbaar: zo zal bijvoorbeeld bij de BelastingTelefoon daarvan ook juist geen sprake zijn, nu de helpdesk niet wordt bemand door inspecteurs maar door callcentermedewerkers (paragraaf 3.4.2). Tegelijkertijd zal het bij voorlichting – of dat nu is via de Website, een brochure of de BelastingTelefoon – uiteindelijk steeds gaan om ‘door de bevoegde instantie verstrekte inlichtingen’.⁴⁹⁶ Oftewel, de Belastingdienst.

4.5.7 Samenvatting voorlichting en toezeggingen vergeleken

Uit het bovenstaande volgt dat de Hoge Raad de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij toezeggingen en voorlichting volstrekt anders beoordeelt.

Karakter en bedoeling:

Toezeggingen betreffen geen algemene informatie, zoals in voorlichting, maar concrete uitspraken van de inspecteur over een wetstoepassing in een specifiek geval. De bindingsbedoeling van de inspecteur speelt een belangrijke rol, hoewel geen doorslaggevende.

491 Conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 1, punt 77, onder verwijzing naar CRvB 23 augustus 2018, nr. 16/6465 WIA, AB 2018/397, r.o. 4.5. Volgens Happé 1996, p. 284-285 komt aan een algemeen voorbehoud bij een teruggaafbeschikking geen juridische betekenis toe (anders bij een specifiek voorbehoud). Zie evenwel HR 26 oktober 2012, nr. 10/04331, BNB 2013/20, r.o. 3.3.

492 ABRvS 29 mei 2019, nr. 201802496/1/A1, AB 2019/302, r.o. 11.2.

493 Poelmann, in: Cursus Belastingrecht FBR.4.3.1 (actueel t/m 16 oktober 2021); Gorissen 2008, par. 2.10; Conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.19-2.22. Wattel geeft aan dat de Belastingdienst zich ook zelden op onbevoegdheid van zijn ambtenaren beroept.

494 Onder omstandigheden kunnen deze de inspecteur binden, zie Kavelaars in BNB 2020/120, punt 1; HR 23 maart 1994, nr. 28.925, BNB 1994/145; HR 5 januari 2000, nr. 34 689, BNB 2000/81, r.o. 3.3.1.

495 Zie een vroeg voorbeeld waarin de belastingrechter niet het organisatieperspectief maar het burgerperspectief voorop stelt in Gerechtshof Arnhem 29 september 1999, nr. 97/22086, r.o. 4.10 e.v.

496 HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, BNB 2021/76, r.o. 2.4.2, r.o. 2.4.2. Vgl. eerder BNB 2000/330. In Hof Amsterdam 12 oktober 2009, nr. 08/01267, V-N 2010/7.4, r.o. 6.3 mocht belanghebbende niet vertrouwen op informatie van de gemeentesecretarie over zijn aangifte.

Zeker in grensgevallen leidt dit tot afbakeningsproblematiek, en zeker omdat voor de belastingplichtige niet duidelijk hoeft te zijn of de inspecteur al dan niet een toezegging beoogt te doen (paragraaf 4.6.1).

Doel en doelgroep

Bij toezeggingen gaat het om bieden van zekerheid aan een individu in een concrete situatie, terwijl voorlichting is bedoeld als algemene informatie. Tegelijkertijd zullen de meeste burgers niet op zoek zijn naar een cursus belastingrecht, maar naar zekerheid, dus dat vergroot het risico op discrepanties tussen de bedoeling bij de Belastingdienst en de indruk bij de burger (paragraaf 4.6.1).

Uitgangspunt

Bij toezeggingen geldt de hoofdregel *ja, mits* terwijl bij algemene voorlichting/inlichtingen sprake is van *nee, tenzij*. Belangrijke reden voor binding aan toezeggingen is de bindingsbedoeling en de functie van de toezegging. De koers is minder terughoudend (geen dispositievereiste).

Een en ander leidt tot het volgende totaaloverzicht:

Uiting	Functie	Factoren bij kwalificatie	Hoofregel: Voorrang vertrouwensbeginsel?	Ratio	Doelgroep	Karakter	Criteria vertrouwensbeginsel
Algemene voorlichting (paragraaf 4.3)	Informeren, uitleg geven, hulpmiddel	Aard, karakter, bindingsbedoeling, functie, kanaal, uiting in het kader van voorlichtende taak	Nee, tenzij	Belang van onbelemmerde en zo ruim mogelijke uitvoering voorlichtende taak	Algemeen	Abstract	1. Dispositievereiste 2. Niet-kenbaarheidsvereiste
Inlichtingen (paragraaf 4.3)	Idem	Idem	Idem	Idem	Individueel	Idem	Idem
Toezeggingen (paragraaf 4.5)	Rechtszekerheid, handhavingsinstrument	Bindingsbedoeling, inhoud	Ja, mits	Uitvoeringspraktijk, rechtszekerheid	Individueel	Concreet	1. juiste en relevante gegevens verstrekt 2. niet zo duidelijk in strijd met de wet dat in redelijkheid niet op nakoming mag worden gerekend

Tabel 12: Samenvatting toepassing vertrouwensbeginsel bij voorlichting en toezeggingen vergeleken

4.6 Kwalificatie- en afbakeningsproblematiek bij voorlichting ten opzichte van andere uitingen

Het is nodig om apart in te gaan op problemen die de kwalificatie van uitingen en de afbakening tussen categorieën oproept, althans voor zover het gaat om voorlichting. De huidige, terughoudende, koers van de Hoge Raad bij voorlichting is namelijk niet los te zien van de gehanteerde methode (paragraaf 4.2.3). Tegelijkertijd blijkt juist die methode problematisch. Het in *theorie* gehanteerde onderscheid tussen de verschillende categorieën

is in de *praktijk* niet altijd scherp (hierna: 'kwalificatie- en afbakeningsproblematiek'). Tegelijkertijd verschillen de rechtsgevolgen sterk.

Dit is geen nieuw probleem. Al vanaf de introductie tussen enerzijds bindende toezeggingen en beleidsregels en anderzijds niet-bindende inlichtingen en algemene voorlichting is hierop kritiek geuit.⁴⁹⁷ Zo was Scheltens al in 1979 kritisch op het in de praktijk moeizaam te maken onderscheid tussen toezeggingen en inlichtingen (paragraaf 4.6.1).

De problematiek blijkt onverminderd actueel. Onlangs heeft de redactie Vakstudie-Nieuws in zijn commentaar bij de Q&A van de Belastingdienst met toelichting op de startersvrijstelling en het 2%-tarief in de overdrachtsbelasting kritiek geuit op de vorm waarin de Belastingdienst bij de vragen en antwoorden te werk gaat.⁴⁹⁸ De inhoud wordt gepresenteerd als voorlichting, terwijl het materieel een goedkeuring bevat, waaraan andere rechtsgevolgen zijn verbonden.

'Het gegeven antwoord op (...) heeft alle kenmerken van een goedkeuring in afwijking van de wet. Het lijkt ons dat voor dergelijke zaken niet kan worden volstaan met de nu gepubliceerde vragen en antwoorden. Het verlenen van dergelijke goedkeuringen in de uitvoeringssfeer zijn naar onze mening voorbehouden aan de Staatssecretaris van Financiën. In de huidige vorm blijft eigenlijk onduidelijk of belastingplichtigen vertrouwen kunnen ontlenen aan deze algemene voorlichting.'⁴⁹⁹

De redactie Vakstudie Nieuws signaleert verder dat de problematiek mogelijk breder is en dat de geëigende weg voor interpreterende en goedkeurende regels ten behoeve van de belastingwetgeving een beleidsbesluit van de staatssecretaris is.

Een ander recent voorbeeld betreft een aanpassing op de website van de Belastingdienst, die door belanghebbende in *BNB* 2021/76 en de redactie in *NTFR* 2019/3108 is opgevat als een beleidswijziging (categorie beleidsregel), terwijl de wijziging volgens de staatssecretaris enkel berust op een signaal van de BelastingTelefoon (categorie voorlichting). De Hoge Raad volgt de benadering van de staatssecretaris, er is sprake van niet-bindende voorlichting en belanghebbende kan zich niet met succes op het vertrouwensbeginsel beroepen.

Met het toegenomen scala aan uitingen van de Belastingdienst worden kwalificatie- en afbakeningvraagstukken in toenemende mate relevant (denk aan Q&A's, handleidingen, website en andere 'vormvrije' stukken). De context van de verstrekking van voorlichting is niet meer zo afgebakend als in het papieren tijdperk. Zeker nu de Belastingdienst tegenwoordig niet enkel in de vorm van traditionele brochures of beleidsbesluiten communiceert, overtuigen de in de rechtspraak gehanteerde klassieke aanwijzingen voor een

⁴⁹⁷ Zie Scheltens in *BNB* 1979/311, punt 4 en in *BNB* 1990/148; Geppaart 1984, p. 487; Happé 1996, par. 2.2.5, 2.3.3, 2.4.3, 2.5.4, 2.6.

⁴⁹⁸ De redactie bij de Q&A die is verstrekt door de Belastingdienst op 22 maart 2021 in *V-N* 2021/16.8 (toelichting op startersvrijstelling en 2%-tarief in overdrachtsbelasting). Vgl. in de Amerikaanse literatuur: Blank & Osofsky 2017, p. 245-249 over hoe vereenvoudigingen door de IRS (zoals in publieksinformatie en guidance) moeten worden gezien in het bestaande 'administrative law framework'.

⁴⁹⁹ De redactie in *V-N* 2021/16.8, kopje 'Beleidsbesluit'.

bepaalde categorisering – zoals de context en de bedoeling van de Belastingdienst – niet meer voldoende.

Het doel in deze paragraaf is om beter zich te krijgen op aspecten die maken dat voorlichting zich – zeker tegenwoordig – niet steeds goed laat afbakenen van andere categorieën. Die inzichten kunnen eraan bijdragen om de specifieke methode van de Hoge Raad voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting kritisch tegen het licht te houden. Het navolgende is er dus niet op gericht om het theoretische onderscheid tussen de categorieën te preciseren, maar om scherper inzichtelijk te maken waarom de gehanteerde categorisering met dito rechtsregel ten aanzien van de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting kan ‘schuren’ met de werkelijkheid waarin uitingen functioneren. Welke factoren zetten de houdbaarheid van het voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel gemaakte onderscheid tussen enerzijds voorlichting en anderzijds bindende uitingen onder druk?

Als de kwalificatie van uitingen in het kader van de voorlichtende taak voor de burger niet steeds als zodanig herkenbaar is, rijst de vraag of huidige methode en zijn rechtsgevolgen nog wel toereikend zijn met oog op doeltreffende rechtsbescherming.

4.6.1 *Analyse van discussie in de fiscale literatuur*

In deze paragraaf bespreek ik de fiscale literatuur ten aanzien de kwalificatie- en afbakeningsproblematiek ten aanzien van voorlichting, onderverdeeld in enerzijds individuele uitingen, anderzijds algemene uitingen.

4.6.1.1 *Individueel (toezegging vs inlichting)*

In de literatuur wordt vaak gewezen op het in praktijk moeizame onderscheid tussen enerzijds (niet-bindende) *inlichtingen* en anderzijds (bindende) *toezeggingen*, met name in de beginjaren van de voorlichtingsjurisprudentie.⁵⁰⁰

Scheltens is van meet af aan kritisch op de door de Hoge Raad gemaakte tweedeling met het daarbij behorende verschil in rechtsgevolgen.⁵⁰¹ Volgens hem moet in ogenschouw worden gehouden *waarom* een belastingplichtige om informatie vraagt:

‘Inlichtingen plegen immers niet te worden gevraagd louter uit nieuwsgierigheid over de inhoud van wettelijke of andere regels: het zal altijd gaan om het belang dat het antwoord heeft voor de belanghebbende in verband met zijn omstandigheden, derhalve om de wijze waarop die regels op zijn individuele geval zullen of kunnen worden toegepast.’⁵⁰²

Volgens Scheltens is er weliswaar een *onderscheid* te maken tussen enerzijds inlichtingen over de inhoud van de in acht te nemen regels, anderzijds toezeggingen over de wijze van toepassing in een concreet geval, maar een *scheiding* is volgens hem niet te maken. Immers, het is goed

500 Vergelijkbare door Scheltens gesignaleerde afbakeningsmoeilijkheden worden ook door andere auteurs geadresseerd, zie bijv. Van Leijenhorst in *BNB* 1991/77; Jansen 2013, p. 77-78; Gorissen 2008, p. 85-86. Recenter Van der Vegt in *NTFR* 2021/2281.

501 Vgl. Scheltens in *BNB* 1979/311 en in *BNB* 1990/148; Smit 1984a.

502 Scheltens in *BNB* 1979/311.

voorstelbaar dat een gesprek tussen een burger en een medewerker van de Belastingdienst zich gaandeweg ontwikkelt, waarbij het uiteindelijke antwoord op de gestelde vraag zich ergens op een glijdende schaal van algemeen tot exact bevindt. 'Wanneer is het antwoord exact genoeg om een toezegging te kunnen zijn?', vraagt Scheltens zich terecht af.⁵⁰³ Zeker in grensgevallen ligt dat ingewikkeld: is hetgeen over en weer is uitgewisseld en het antwoord voldoende toegespitst op het geval?). Juist in die gevallen betreft het onderscheid tussen de toezegging en de inlichting een 'naamgeving' achteraf die, zoals Scheltens terecht betoogde, slechts mogelijk is door de (nog te trekken) conclusie voorop te stellen.⁵⁰⁴ Anders gezegd, de juridische kwalificatie van een uiting vindt achteraf plaats, terwijl die niet hoeft overeen te komen – althans in rechtsgevolgen – met hetgeen de partijen zelf voor ogen hadden tijdens hun gesprek. Het betoog van Scheltens bevat dus ook methodologische kritiek. Hij acht het voor het vertrouwensbeginsel onjuist om reeds vooraf een onderscheid te maken tussen de categorie *inlichting* en de categorie *toezegging* en de ene niet, de andere wel bindend te noemen. Met die categorisering komt immers de conclusie ten aanzien van toepassing van het vertrouwensbeginsel reeds voorop te staan.

Volgens Happé verlangt het door de Hoge Raad gemaakte onderscheid 'dat het communicatieve proces tussen fiscus en belastingplichtige op de snijtafel wordt gelegd teneinde nauwkeurig te worden ontleed.'⁵⁰⁵ Bij de rechter zullen de relevante feiten dus helder moeten worden, waarvoor de bewijslast in beginsel bij de burger ligt die zich op het vertrouwensbeginsel beroept. Volgens Happé ligt de moeilijkheid van het onderscheid tussen toezeggingen en inlichtingen in de praktijk in de feitelijke, communicatieve situatie.⁵⁰⁶ Hoe loopt het gesprek, welke gegevens worden verstrekt, welk antwoord wordt gegeven, door wie, wat wordt er vastgelegd, wat was de intentie van belastingplichtige, etc.⁵⁰⁷ Ik merk daarbij op dat de belastingrechter daarbij veelal waarde toekent aan de context van de informatieverstrekking (bijvoorbeeld de BelastingTelefoon) en de bindingsbedoeling van de Belastingdienst (paragraaf 4.3). Echter, dan bestaat niet steeds voldoende oog voor de wijze waarop de burger zo'n uiting kan opvatten.⁵⁰⁸ Voor de burger is de BelastingTelefoon vaak de (enige) weg om contact te hebben met 'de Belastingdienst'.

Recenter betoogt Hendriks dat casusposities over het vertrouwensbeginsel vaak het pijnlijke verschil illustreren tussen de 'gewone' waarheid en de juridische waarheid.

'Als belastingplichtige ben je overtuigd van je gelijk, want je weet zeker dat een bepaalde toezegging is gedaan. Helaas ben je vergeten het op te schrijven of het te bevestigen. En de inspecteur ter zitting weet van niks. Zelfs na navraag bij de betreffende collega. Misschien had je als belastingplichtige wel gelijk, maar je krijgt het in elk geval niet.'⁵⁰⁹

Bovendien zullen burgers die om informatie verzoeken veelal duidelijkheid beogen voor hun situatie. De burger is, zoals Wattel betoogt, niet op zoek naar voorlichting, maar wil rechtszekerheid.⁵¹⁰ Anderzijds zal de Belastingdienst niet steeds standpunten in concrete

503 Scheltens in *BNB* 1979/311, punt 3.

504 Scheltens in *BNB* 1979/311, punt 4 en in *BNB* 1990/148.

505 Happé 1996 p. 209.

506 Happé 1996, p. 210-211.

507 Happé 1996, p. 173-174; Gorissen 2008, p. 83; Schut 1974, par. 5-6.

508 Van Triet 2021, p. 184-184.

509 Hendriks in *NTR* 2015/2393.

510 Zie de conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.5, over de burger die soms meer afleidt uit brieven en uitlatingen van de overheid dan daaruit kan worden afgeleid, 'want hij wil geen voorlichting, maar rechtszekerheid.'

situaties willen innemen wanneer enkel algemene informatie of uitleg wordt gegeven.⁵¹¹ In de literatuur is betoogd dat op de Belastingdienst een verantwoordelijkheid rust om duidelijk te maken hoe zijn uiting is bedoeld.⁵¹² Daarbij moet de Belastingdienst steeds voor ogen houden – een uitgangspunt – dat burgers specifieke informatie voor hun geval beogen te verkrijgen (rechtszekerheid), ook al zeggen zij dat niet expliciet. Wanneer de door de Belastingdienst verstrekte informatie is voorafgegaan door een vraag van de burger, kan de burger sneller het gevoel krijgen dat hij met het antwoord ‘snel en goed’ wordt geholpen.⁵¹³ Dat maakt duidelijkheid vanuit de Belastingdienst extra belangrijk.

Er zijn dus diverse factoren die verklaren waarom een onderscheid tussen toezeggingen en inlichtingen in de praktijk moeizaam kan zijn

1. Bij individuele uitingen is sprake van een communicatieproces tussen een belastingplichtige en een inspecteur of medewerker van de Belastingdienst, die elk hun eigen intentie, voorkennis en denkraam hebben (paragraaf 4.3.6).
2. Het communicatieproces kan in mindere of meerdere mate spontaan plaatsvinden en zich verder ontwikkelen, mede afhankelijk van de wijze waarop de communicatie verloopt (schriftelijk vs mondeling).
3. De intentie van de burger en de inspecteur of medewerker van de Belastingdienst kunnen verschillen: de burger zoekt geen voorlichting, maar rechtszekerheid. Tegelijkertijd bevatten niet alle uitingen van de Belastingdienst toezeggingen in specifieke gevallen en zal de inspecteur niet steeds een standpunt beogen in te nemen.
4. De feiten: wat is er precies gezegd, door wie, in welke context en hoe kan dit aannemelijk worden gemaakt. Hoe wordt de bewijslast verdeeld en hoe wordt het bewijs gewaardeerd?
5. Juridisch perspectief vs burgerperspectief: De belastingrechter redeneert in termen van juridische categorieën, maar burgers denken niet in termen van ‘toezeggingen’ en ‘inlichtingen’.⁵¹⁴

Kortom, het wekt geen verbazing dat de uitwerking van het theoretische onderscheid tussen toezeggingen en inlichtingen voorwerp is van discussies bij procedures over het vertrouwensbeginsel.⁵¹⁵ Vooralsnog heeft de afbakenings- en kwalificatieproblematiek

511 Scheltens in *BNB* 1979/311 punt 2. In Rechtbank Gelderland 28 oktober 2014, nr. 14/4311, *NTFR* 2014/2904 beslist de Rechtbank dat een brief van de inspecteur geen ‘algemene informatiebrief’ betrof (zoals de inspecteur betoogde), omdat de brief een reactie was op een verzoek van belastingplichtige en de aanhef van de brief aangaf specifiek in te gaan op dat verzoek. Zie ook Rechtbank Breda 5 april 2007, nr. 07/01289, *V-N* 2007/51.7; Rechtbank Noord-Holland 3 maart 2020, nr. 19/2313, *V-N* 2020/39.11.

512 Volgens de conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.8 heeft de Belastingdienst, een inspecteur, de verantwoordelijkheid heeft om aan te geven hoe zijn uitlatingen door de belastingplichtige moeten worden begrepen. Zie ook Lali 1992, par. 4, die betoogt dat medewerkers van de BelastingTelefoon duidelijk zouden moeten maken dat zij geen toezeggingen doen. Van een zorgvuldige overheid mag volgens hem voorzichtigheid worden verwacht, die moet inhouden dat de belastingtelefoonmedewerkers ‘als hoofdregel moeten hanteren dat de beller steeds een vraag stelt met betrekking tot de eigen situatie waarvoor hij/zij uitsluit wil, ook al wordt dit niet expliciet gevraagd.’

513 Vgl. Barendrecht e.a. 2002, p. 36.

514 Vgl. Van de Sande 2014, p. 187; Van Triet 2021, p. 184-185.

515 Zie bijv. de redactie in *V-N* 2017/14.8: ‘De laatste tijd verschijnt met enige regelmaat jurisprudentie over de vraag of een belanghebbende mag vertrouwen op informatie en mededelingen van de Belastingdienst.’

er niet toe geleid dat de Hoge Raad zijn strikte onderscheid heeft losgelaten ten aanzien van voorlichting.⁵¹⁶

Mijns inziens leiden theoretische discussies over de vraag of een uiting kwalificeert als een *toezegging* of een *inlichting* in feite af van waar het bij het vertrouwensbeginsel om gaat: heeft de uiting bij de burger *gerechtvaardigde verwachtingen* gewekt? De conclusie zou niet op voorhand moeten worden bepaald door de juridische kwalificatie.

4.6.1.2 Algemeen (beleid vs voorlichting)

Het theoretisch heldere onderscheid tussen de categorie beleidsregels en de categorie algemene voorlichting is in de praktijk niet steeds zo scherp te maken. In de fiscale literatuur is dergelijke kwalificatie- en afbakeningsproblematiek met name aan de orde gesteld in het kader van de toelichting bij het aangiftebiljet.⁵¹⁷ Deze problematiek raakt (net als hierboven) aan twee aspecten: enerzijds de *kwalificatie* (valt een toelichting in de categorie beleid of algemene voorlichting?), ten tweede de *rechtsgevolgen* van die kwalificatie (bindend vs niet-bindend).

Uit de rechtspraak volgt dat de Hoge Raad toelichtingen bij het aangiftebiljet in principe kwalificeert als niet-bindende algemene voorlichting.⁵¹⁸ In de literatuur is die kwalificatie van meet af aan omstreden.⁵¹⁹ Men is niet overtuigd van het veronderstelde (enkele) voorlichtingskarakter van dergelijke toelichtingen en het gebrek aan binding.

⁵¹⁶ Wel lijkt de Hoge Raad in *BNB 2020/120* ('toezeggingen of andere uitlatingen') de deur open te zetten voor een minder stringente tweedeling tussen toezeggingen of andere uitingen (paragraaf 4.4, 4.5), hoewel voorlichting daar niet onder is geschaard in HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB 2021/76* en HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB 2022/10*.

⁵¹⁷ Het aangiftebiljet zelf is overigens nog een andere kwestie. De Hoge Raad heeft zich nog niet specifiek uitgelaten over de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij het aangifteprogramma en aangiftebiljet zélf. In de literatuur wordt wel betoogd dat in geval van een onjuistheid in het aangiftebiljet zelf dit langs de lijn van een beleidsregel moet worden beoordeeld (zie Douma e.a. 2021, p. 288; Jansen 2013, p. 76; Geradts in *FED 2002/469*, punt 3; Van Leijenhorst in *BNB 2002/45*). In de lagere rechtspraak zie de r.o. 4.6 van hofuitspraak bij *BNB 2010/314*; Hof Amsterdam 23 mei 2019, nr. 18/00382, *V-N 2019/37.30.5*, r.o. 5.2 (inzake onjuiste instructies in het aangifteprogramma; beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet); Hof 's-Hertogenbosch 7 juni 2013, nr. 12/00534, *V-N 2013/40.1.4*; Rechtbank Den Haag 30 augustus 2018, nr. AWB - 18, 1522, *V-N 2018/65.26.1*.

⁵¹⁸ Zie HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB 1988/148* en HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB 1990/148*. Dat is overigens geen voor zich sprekende kwalificatie, zoals de uitgebreide conclusie van A-G Van Soest bij *BNB 1998/148*, onder punt 5-9 illustreert. Daarin passeerde de categorieën van beleidsregels, inlichtingen, toezeggingen en 'diverse vormen van voorlichting' de revue. Hoewel hij sterke parallellen ziet met beleid, laat hij (als ik het goed zie) uiteindelijk het belang van gelijke behandeling (waarvoor subjectief gewekt vertrouwen moet wijken, punt 9.9) als zwaarste wegen en plaats de toelichting ('waarin sprake is van een weergave is van de wettelijke regeling zoals zij naar de opvatting van de toelichter is') derhalve in de lijn van de voorlichtingsjurisprudentie.

⁵¹⁹ Zie uitgebreid in de conclusie van A-G Van Soest bij *BNB 1988/148*; Geppaart 1984, p. 486-476; Happé 1996, p. 168-169; Smit 1984b, p. 192 acht de overheid gebonden aan toelichtingen bij het aangiftebiljet als gebonden aan beleid.

Zo constateert Geppaart dat de grens tussen ambtelijke aanschrijvingen en toelichtingen enerzijds en voorlichtingsmateriaal anderzijds niet steeds scherp is.⁵²⁰ Den Boer vraagt zich af de toelichting zich wel duidelijk laat indelen bij de tweedeling 'toezegging' versus 'inlichting'.⁵²¹ Volgens hem is de toelichting bij het aangiftebiljet 'zo nauw verbonden met dat biljet, dat een fout in die toelichting vrijwel op een lijn kan worden gesteld met een fout in het biljet zelf.' In zo'n geval meent hij dat de fiscus ook gebonden zou moeten worden aan de toelichting. Tegelijkertijd heeft hij uiteindelijk wel begrip voor de uitkomst dat de Belastingdienst daaraan niet gebonden is met oog op budgettaire gevolgen. Van Nispen tot Sevenaer meent eveneens dat de toelichting bij het aangiftebiljet zich niet gemakkelijk bij beleidsregels respectievelijk voorlichting laat plaatsen.⁵²² Juist vanwege het algemene karakter van de toelichting en vanwege het feit dat deze niet afkomstig is van de inspecteur, maar van een 'hogere instantie' doet zich de gelijkenis met beleidsregels voor. Volgens Smit zijn toelichtingen bij aangiftebiljet te duiden als beleid.⁵²³ Volgens hem moeten toelichtingen namelijk objectief worden uitgelegd en kan gewekt vertrouwen niet worden opgezegd met individuele mededeling. Het gaat daarmee om gelijke behandeling en dus om beleid. Daaraan is de overheid gebonden, op welke wijze ook en in welke vorm ook kenbaar gemaakt. Smit is positief over de gebondenheid van de Belastingdienst aan beleid, want dat gaat willekeur tegen en bevordert rechtsgelijkheid.

Scheltens is kritisch op de kwalificatie van toelichtingen als voorlichting, die vervolgens dan niet-bindend is. Toelichtingen zijn niet bedoeld als een 'cursus belastingrecht', maar voorzien belastingplichtigen van aanwijzingen bij het invullen van het aangiftebiljet. Van de Belastingdienst mogen dan ook zorgvuldige instructies worden verwacht. Bovendien zijn in toelichtingen ook (goedkeurende) beleidsregels verwerkt, terwijl van een gemiddelde belastingplichtige niet mag worden verwacht dat hij het verschil onderkent tussen beleidsregels en voorlichting (hoe zou hij dat moeten herkennen?).

'Men zal dan van de 'gemiddelde' aangever niet mogen verlangen dat hij het door de Hoge Raad op de voorgrond gestelde onderscheid kan maken. Het zo algemeen uitsluiten van de toelichting bij de aangiftebiljetten – behoudens dan de mogelijkheid van schade – blijft bij mij dan ook toch wel bezwaar ontmoeten.'⁵²⁴

Scheltens kan zich dus niet goed vinden in de koers dat toelichtingen bij het aangiftebiljet de Belastingdienst in principe niet binden. Deze kritiek onderschrijf ik, zeker met oog op de functie van toelichtingen.

520 Geppaart 1984, p. 487.

521 Den Boer in *BNB* 1988/148.

522 Van Nispen tot Sevenaer in *FED* 1990/231. Hij lijkt zich uiteindelijk evenwel aan te sluiten bij de kwalificatie van voorlichting (punt 3.2-3.5).

523 Smit 1984a, p. 192.

524 Scheltens in *BNB* 1990/148. Volgens hem moet de vraag zijn 'of de belanghebbende de in de toelichting voorkomende mededelingen aldus mocht opvatten dat hij juist zou handelen als hij zijn aangifte dienovereenkomstig zou inrichten, waarbij dan van belang is hoe uitvoerig en exact die mededelingen zijn.'

Knelpunten voorlichting en beleid

Happé betoogt dat niet alles wat in brochures, handleidingen, toelichtingen en dergelijke staat vermeld 'ipso facto het karakter van voorlichting' heeft.⁵²⁵ Zo kunnen als voorlichting bedoelde uitingen onder omstandigheden een beleidsmatig karakter hebben en daardoor als het ware van kleur verschieten naar een beleidsregel.

De 'vermenging' van voorlichting en beleid wordt mijns inziens versterkt als de volgende situaties in ogenschouw worden genomen:

1. In een voorlichtende uiting kan – elders geformuleerd – beleid (al dan niet accuraat) zijn weergegeven.⁵²⁶
2. Dat kan ook voorlichting over *contra legem* beleid betreffen.⁵²⁷
3. Een voorlichtende uiting kan zelf een beleidsregel of standpunt bevatten.⁵²⁸
4. Een beleidsbesluit kan 'vergezeld' zijn van voorlichtende uitingen.⁵²⁹
5. Een (aanvankelijk bedoeld als) voorlichtende uiting kan worden 'omgezet' in beleid.⁵³⁰

⁵²⁵ Happé 1996, p. 168.

⁵²⁶ Bijv. HR 11 december 1991, nr. 26763, *BNB* 1992/98, r.o. 3.4. In deze zaak ging het om een passage in een toelichting met betrekking tot op te leggen 'verhogingen'. De passage in de toelichting waarop belanghebbende zich beriep, betrof een samenvatting van beleid dat was neergelegd in een resolutie. De Hoge Raad oordeelt over de uitleg van de passage (en niet over de onderliggende resolutie). Volgens Happé 1996, p. 170 kan deze benadering ertoe leiden 'dat een belastingplichtige, indien een dergelijke toelichting inhoudelijk afwijkt van het onderliggende officiële beleid, bij wijze van spreken voor twee ankers gaat liggen. Het risico voor de samenvatting ligt dus duidelijk bij het bestuursorgaan dat de samenvatting maakt.' Zie ook Den Boer in *BNB* 1992/89. Recenter zie Hoge Raad 9 juni 2017, nr. 16/00303, *BNB* 2017/152, r.o. 3.6.3 waarin een bepaalde visie – die voorheen was neergelegd in beleid – op de Website was vermeld en daarmee ter kennis van het publiek was gekomen.

⁵²⁷ Happé 1996, p. 114.

⁵²⁸ Bijv. Hof Den Haag 8 november 2011, nr. BK-11/00002, *V-N* 2012/14.7 (informatie op bijsluiter aanslagbiljet is bindend beleid en geen algemene voorlichting). Zie Albert in *BNB* 2019/180, punt 2 over een vermelding in de toelichting bij het aangiftebiljet IB tot en met 2008; de redactie in *V-N* 2021/16.8, kopje 'Beleidsbesluit'; Boer in *BNB* 2018/78, punt 3 (standpunt van de staatssecretaris week af van eerdere informatie in een brochure over de kwalificatie van een negatieve waarde van een renteswap voor box 3) en vgl. Meussen in *FED* 2018/76. Zie ook Raaijmakers, in: Cursus Belastingrecht FBR.3.6.0.C (actueel t/m 10 september 2021) over een brochure van de Belastingdienst inzake derdenonderzoeken waarin is opgenomen dat geheimhouding (art. 67 AWR) zich ook uitstrekt tot de derde bij wie het onderzoek plaatsvindt – hetgeen volgens de Cursus niet kan worden gelezen in art. 67 AWR.

⁵²⁹ Bijv. brief van de Staatssecretaris van Financiën van 8 september 2004, DGB2004/4226U, *V-N* 2004/47.1 inzake de bekendmaking van een besluit waarin rechtsvragen zijn behandeld en antwoorden op veel gestelde vragen door pensioenverzekeraars. Zie ook de redactie in *V-N* 2004/47.1.

⁵³⁰ Bijv. Besluit over giftenaftrek van 19 december 2014, nr. BLKB2014/1415M, *NTRF* 2015/305, par. 2.5: 'De website van de Belastingdienst heeft kennelijk de indruk gewekt dat (...). In verband daarmee keurt de staatssecretaris goed dat deze giften alsnog meetellen als periodieke gift. Dat is een welwillend gebaar, want aan de informatie op de website van de Belastingdienst kan in beginsel geen vertrouwen worden ontleend.' Zie ook het Besluit 20 februari 2009, nr. CPP/2009/78M, *V-N* 2009/13.23, par. 1, waarin de staatssecretaris bepaalt dat de Belastingdienst de handelswijze van werkgevers (in principe) volgt als zij afgaan op het Handboek Loonheffingen. Zie ook de redactie in *V-N* 2021/16.8, onderdeel 'Beleidsbesluit'.

6. Een voorlichtende uiting kan een sterk instructiekarakter hebben (bijv. een handleiding) en daardoor een beleidsregel-karakter krijgen.⁵³¹

Inmiddels dringt zich de vraag op: als de afbakening van uitingen in aparte categorieën moeizaam kan zijn, is een strikte tweedeling dan wel een houdbaar instrumentarium om Belastingdienst in beginsel niet te binden aan als voorlichting kwalificerende informatie?

4.6.2 Wat zijn uitingen in het kader van de voorlichtende taak?

Bovendien doen zich ten aanzien van (als) voorlichting (bedoelde uitingen) andere knelpunten voor. De juridische kwalificatie van voorlichting hangt samen met vooral de context, de (veronderstelde) bedoeling en de functie van voorlichting. Dat roept een aantal vragen op:

- Wat ‘doet’ de Belastingdienst precies bij voorlichting?
- Wanneer communiceert de Belastingdienst al dan niet in het kader van zijn voorlichtende taak?
- Hoe moet worden omgegaan met onvolkomenheden in voorlichtende uitingen die zijn terug te voeren op onduidelijkheden of onvolledigheden in de onderliggende wettekst?
- Hoe moet worden omgegaan met voorlichting waarbij de (achteraf gebleken) onjuistheid in de voorlichting is gerelateerd aan een (onjuist) standpunt van de Belastingdienst inzake het geldende recht?⁵³²

Het antwoord op deze vragen is van belang met het oog op veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de categorie algemene voorlichting en inlichtingen (zoals: het is ‘slechts’ voorlichting). Het antwoord kan dus bijdragen aan een beoordeling van de houdbaarheid van de huidige toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting en is daarmee relevant voor de beantwoording van de onderzoeksvraag.

Het gaat op deze plaats bij uitingen in het kader van de voorlichtende taak op niet zozeer om de eigenschappen van voorlichting (geen concrete toezegging op een specifiek feitencomplex, maar algemene informatie), maar om hetgeen inhoudelijk in die algemene informatie wordt weergegeven.

4.6.2.1 Conceptueel: Wat ‘doet’ de Belastingdienst in voorlichting?

Wat ‘doet’ de Belastingdienst bij uitingen in het kader van zijn voorlichtende taak (paragraaf 4.3.1)? Is voorlichting geven een kwestie van een voor de burger begrijpelijke(re) uitleg geven over de (algemene) inhoud en toepassing van het belastingrecht, of is daar meer voor nodig? Daarbij moet in ogenschouw worden genomen dat de Belastingdienst als ‘vertaler’ van wet naar voorlichting diverse stappen heeft te zetten en keuzes heeft te maken (paragraaf 2.5, 5.3.3).

⁵³¹ Zie Happé 1996, p. 167; de redactie in *V-N* 2001/10.3, punt 3. Vgl. de brochure ‘Vragen en Antwoorden Fiscale Coronareserve’ van de Belastingdienst van 30 december 2020, *V-N* 2021/10.9, onder ‘algemeen’. Volgens de inleiding heeft de V&A de status van een inlichting/algemene voorlichting. Opvallend is evenwel dat er bijv. ook ‘Uitvoeringsvragen’ (zie vraag 3–4) en andere praktijkgerichte vragen aan bod komen, waarop het antwoord op voorhand niet altijd kenbaar was (zie de redactie in *V-N* 2021/10.9 bij vraag 6).

⁵³² Vgl. Douma e.a. 2021, p. 288; Geradts in *FED* 2002/469, punt 3.

Ik zal hierna een analyse maken van hetgeen de Belastingdienst 'doet' bij uitingen in zijn voorlichtende taak. Ik neem algemene voorlichting als uitgangspunt. De analyse is erop gericht om meer inzicht te krijgen in de complicaties die zich kunnen voordoen in de benadering die erop leunt dat de Belastingdienst bepaalde uitingen doet in het kader van zijn voorlichtende taak, en daarmee in beginsel niet-bindend zijn.

In voorlichting niets meer of minder dan het belastingrecht begrijpelijk(er) weergeven?

Bij voorlichting gaat het in de juridische benadering om uitingen die de Belastingdienst doet uit hoofde van zijn 'voorlichtende taak'. Voorlichting kan worden opgevat als een voor de burger begrijpelijke(re) vertaling van de onderliggende wet, waarin in toegankelijker bewoordingen algemene informatie wordt gegeven (paragraaf 2.5). Deze benadering veronderstelt dat de Belastingdienst *inhoudelijk* niets 'toevoegt'. Het gaat ervan uit dat met voorlichting niet is bedoeld om het recht inhoudelijk anders weer te geven of aan de wettelijke bepalingen een andere betekenis te geven.⁵³³

Theoretisch is dat een duidelijke benadering. Toch zijn er goede redenen om aan te nemen dat het in de praktijk genuanceerder ligt.

- De belastingwet behoeft in zijn algemeenheid vaak interpretatie. Interpreteren gaat gepaard met keuzes maken.
- De belastingwet kan gebrekkig zijn (onduidelijk, onvolledig, etc.). De Belastingdienst heeft in zo'n geval te maken met 'imperfecte' regels, die desalniettemin (moeten) worden vertaald naar voorlichting (zie paragraaf 2.2.2, 2.5.2).
- Voorlichting gaat niet uitsluitend over de wet, maar ook over de wijze waarop die wet wordt uitgevoerd (paragraaf 2.5.1).

Reeds om deze redenen acht ik het logisch dat voorlichting in voorkomende gevallen méér zal zijn dan enkel begrijpelijk weergeven wat er in de wet staat. *Wat* daar precies staat, is immers niet altijd duidelijk. Ik bespreek hierna de drie genoemde redenen en waarom dat knelpunten meebrengt in het licht van uitingen in het kader van de voorlichtende taak.

4.6.2.2 Knelpunt: Voorlichting en interpretatieruimte in de belastingwet

In de fiscale literatuur is men het erover eens dat de belastingwet vaak interpretatie behoeft en dat de uitkomst daarvan geen kwestie van exacte wetenschap is. Happé betoogt dat het interpretatieproces een *keuze*proces behelst:

'Ten eerste is de gedachte vrij algemeen aanvaard dat het toepassen van wetgeving niet in alle gevallen een zaak is van een eenvoudige subsumptie, waarbij de toepassing 'logisch' voortvloeit uit de wettelijke bepaling. Regelmatig zal het bestuursorgaan of de rechter moeten uitmaken welke exacte betekenis een wettelijk begrip heeft. Door middel van interpretatie door de rechter wordt dan uiteindelijk de geldende betekenis van een wettelijk voorschrift bepaald. Deze interpretatie houdt onvermijdelijk een keuze in tussen verschillende mogelijkheden. Van een dicteren van een beschikking door de wet is dan geen sprake.'⁵³⁴

533 Happé 1996, p. 114. Witteveen 2010, p. 11: 'De boodschap van de wettekst wordt eerst nog vertaald in (...) voorlichtingsmateriaal dat te goeder touw [sic] probeert de wettelijke boodschap uit te dragen.'

534 Happé 1996, p. 24.

De Belastingdienst is bovendien als bestuursorgaan als eerste aan zet om te bepalen welke interpretatie door de wetgever bedoeld is. Scheltema betoogt waarom juist het bestuursorgaan daarbij de eerste verantwoordelijkheid heeft.

'Bij de uitleg van wetsbepalingen is men geneigd zich te oriënteren op wat de rechter daarover beslist. Dat is ook juist: het is de rechter die uiteindelijk in een procedure tussen burger en bestuursorgaan het eindoordeel geeft. Maar dat neemt niet weg dat bestuursorganen het voortouw bij de interpretatie moeten nemen. Wanneer zij een besluit nemen, doen zij dat op grond van hun interpretatie van de geldende wetgeving. Daarbij houden zij uiteraard rekening met wat de rechter in eerdere procedures heeft gezegd, maar zij zijn het eerste aan zet.'⁵³⁵

De door de Belastingdienst gemaakte keuzes zijn betekenisvol. Van Soest benadrukt reeds in 1958 dat de Belastingdienst bij de interpretatie en uitleg van de belastingwet een invloedrijke positie heeft. Volgens Van Soest moet zelfs worden geconstateerd dat wie de wet leest, geen adequaat beeld krijgt van de belastingheffing:

'De belastingheffing, zoals deze in feite geschiedt, wordt uit de wet slechts onvolledig gekend; ja gezegd kan worden, dat de wet, op zichzelf gezien, een vertekend beeld van de belastingheffing geeft. Dat het beeld uit de wet geenszins volledig tot ons komt, spreekt voor iedere jurist wel vanzelf. Wij zijn ons er tegenwoordig zeer goed van bewust, dat het maken van volledige wetten ons niet gegeven is en dat een belangrijk deel van het stellige recht in de praktijk van de rechtstoepassing gevormd wordt.'⁵³⁶

Daarbij gaat het volgens Van Soest niet alleen om de rechter, maar ook om Belastingdienst, wiens opvattingen volgens Van Soest in belangrijke mate bepalend zijn voor de belasting die wordt betaald.

Geconstateerd kan dus worden dat (a) de wet interpretatieruimte kent, (b) dat in die gevallen de Belastingdienst als uitvoerder (zelfs als eerste) interpretatiekeuzes heeft te maken, en (c) dat die keuzes betekenisvol zijn voor de uitleg van het belastingrecht. Mijns inziens ligt dit niet anders voor de interpretatie en uitleg van de belastingwet waarop de Belastingdienst zich baseert bij voorlichtende uitingen.

Dan doet zich wel een opmerkelijke situatie voor. De theoretische opvatting van hetgeen de Belastingdienst 'doet' bij zijn voorlichtende taak komt dan op gespannen voet te staan met hetgeen de Belastingdienst werkelijk heeft te doen bij de uitvoering daarvan. Oftewel, het is niet zo eenvoudig als de wet 'vertalen' in begrijpelijker bewoordingen. *Wat* daar staat, behoeft immers interpretatie.⁵³⁷ Dit interpretatievraagstuk is bij voorlichting tot op heden onderbelicht gebleven. De impliciete aanname in de juridische benadering van voorlichting lijkt dat de Belastingdienst bij het formuleren van voorlichting geen *inhoudelijke* rol vervult. Het onderliggende idee is, als het gaat om voorlichting, dat de belastingwet een vaststaand

⁵³⁵ Scheltema 2020b, p. 27-28.

⁵³⁶ Van Soest 1958, p. 4-5.

⁵³⁷ Pieterse 2010 ('Lees maar, er staat wat er staat').

gegeven is.⁵³⁸ Dat blijkt echter niet altijd op te gaan. Het belang van die constatering is dat het de opvatting van hetgeen de Belastingdienst in theorie in voorlichting 'doet', nuanceert.

4.6.2.3 *Knelpunt: Voorlichting geven over onduidelijke wetteksten*

Een onduidelijke wetttekst stelt de Belastingdienst voor uitdagingen bij zijn voorlichtende taak. Het is voor de Belastingdienst gemakkelijker om voorlichting te geven over eenvoudige en duidelijke regels is dan over ingewikkelde of onduidelijke regels.⁵³⁹ In het laatste geval zal de Belastingdienst immers meer moeite moeten doen om de bedoeling van de wetgever te achterhalen en te bepalen welke informatie (dus) moet worden overgebracht. Dat brengt risico's op misverstaan mee.⁵⁴⁰

Gezien de complexiteit van fiscale wetgeving, heeft de Belastingdienst het in zijn voorlichten-de taak niet erg gemakkelijk. Er is regelmatig kritiek op de kwaliteit van belastingwetgeving (paragraaf 2.2.2). Daarbij komt onder andere aan bod dat belastingwetten – zelfs 'zorgvuldig geredigeerde'⁵⁴¹ – onduidelijkheden, leemten, inconsistenties en dubbelzinnigheden bevatten. De bedoeling van de wet is dus niet altijd helder. Toch moet de Belastingdienst als uitvoerder met wetteksten – variërend van duidelijk tot onduidelijk – *dealen*.

De relevantie daarvan voor voorlichting is dat de Belastingdienst in zijn voorlichtende taak mede met onduidelijke wetteksten te maken heeft. De wijze waarop de Belastingdienst daarmee omgaat in zijn voorlichting kan gevolgen hebben voor de burger. Stel dat een wettelijke bepaling onduidelijk is (bijvoorbeeld voor meerderlei uitleg vatbaar) en de Belastingdienst kiest een bepaalde interpretatie in zijn voorlichting. Is dan sprake van een begrijpelijke weergave van de wet, of voegt de Belastingdienst inhoudelijk iets toe met zijn (gehanteerde) interpretatie?⁵⁴²

Voorbeeld

De Belastingdienst formuleert een voorlichtingstekst over een regeling met de term 'gehele dag', zoals in artikel 44b Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001. De Belastingdienst gebruikt op zijn website het begrip 'gehele dag'. Als de burger dit opvat in de interpretatie conform het spraakgebruik (bijv. een hele dag is óók een verblijf van de middag tot de volgende ochtend), maar de Belastingdienst een andere interpretatie hanteert (hele dag is dag van 24 uur), is het aan de rechter. Deze beslist dat de uitleg van het begrip een dag van 24 uur behelst (BNB 2021/76). Is de voorlichting van de Belastingdienst dan aan te merken als onjuist en/of onvolledig? Met de kennis 'achteraf' wel. Nadat de Hoge Raad het laatste woord geeft in de juridische uitleg van het begrip, kan worden vastgesteld dat die (eerdere)

538 Monroe 2017, p. 104 beschrijft dat in (Amerikaanse) fiscale literatuur over voorlichting van de fiscus de focus regelmatig ligt op het punt van potentiële verstoringen tussen de wetttekst en de vertaling (denk aan discrepanties tussen wetttekst en voorlichtingstekst als gevolg van de vereenvoudigingsslag): 'In doing so, it treats the original text – the underlying tax law – as fixed.'

539 Vgl. Scheltema 1997, p. 7. Zie ook paragraaf 2.2.2.

540 Dat is in communicatief opzicht verklaarbaar: een heldere boodschap laat zich gemakkelijker in adequate bewoordingen gieten dan een ingewikkelde boodschap. Zo kan bij een complexe boodschap meer onzekerheid zijn over de tussen zender en ontvanger gedeelde kennis (*common ground*), waardoor het risico op miscommunicatie toeneemt (paragraaf 5.6).

541 Hofstra 1984, p. 53; Van Hoeflaken 2021, par. 6, waarin De Blieck erop wijst 'dat er soms grijs tinten zijn in wet- en regelgeving'.

542 Of: door niet te kiezen voor andere interpretaties die ook mogelijk waren.

uitleg van de Belastingdienst niet voldoende specifiek is geweest. Maar voordat het arrest was gewezen, was dit bepaald geen uitgemaakte zaak.⁵⁴³

Dit voorbeeld illustreert dat de belastingwet (etc.) begrippen kan bevatten waarbij meerdere interpretaties – en dus ook meerdere weergaven in voorlichting – mogelijk zijn. Het punt is dat in dergelijke gevallen effectief pas bij de Hoge Raad duidelijk wordt wat de 'juiste' uitleg is, terwijl de juridische kwalificatie van de uiting reeds heeft bepaald wat de bindingskracht is van die uiting.⁵⁴⁴ Bovendien bevatten wetteksten open of vage normen, waarvan de precieze uitleg in de jurisprudentie wordt ontwikkeld en voortdurend wordt verfijnd.⁵⁴⁵ Toch kan de Belastingdienst uiteraard niet afwachten met voorlichting geven totdat *dé* interpretatie van alle begrippen uit *alle* wetteksten geheel is uitgekristalliseerd.⁵⁴⁶ Dan ontstaat spanning in situaties waarin de door de Belastingdienst gegeven uitleg achteraf tekort schiet in bepaalde situaties (bijvoorbeeld: als het verblijf bij de co-ouder wel een 'hele' dag is, maar geen 24 uur beslaat, zoals in het co-ouderschema in *BNB* 2021/76).

Hoe moet worden omgegaan met onvolkomenheden in voorlichting die zijn terug te voeren op tekortkomingen in de onderliggende wettekst, zoals onduidelijkheden in die wettekst?⁵⁴⁷ Anders gezegd, wat als voorlichting te kort schiet vanwege 'miscommunicatie' tussen de Belastingdienst en de wetgever? Het juridisch perspectief heeft hierop geen adequaat antwoord. Althans, in de huidige koers van de Hoge Raad wordt geen rekening gehouden met de *oorzaak* van eventuele onjuistheid en/of onvolledigheid in voorlichting (paragraaf 2.6.1, 4.3). De oorzaak is voor toepassing van het vertrouwensbeginsel niet relevant. Op zichzelf is daar wat voor te zeggen, want de voorlichtende taak van de Belastingdienst is 'gelijkelijk betrokken'.⁵⁴⁸ Opmerkelijk is wel dat bij andere uitingen van de Belastingdienst daarmee meer rekening wordt gehouden. Immers, bij beleidsregels en toezeggingen weegt in de rechtsregel mee dat deze uitingen een belangrijke functie vervullen, omdat het belastingrecht vaak complex is en interpretatie behoeft (paragraaf 4.4.2.2 en 4.5.2.2).

Voorbeeld

Stel dat de Belastingdienst in een beleidsregel neerlegt dat begrip x als X_a zal worden geïnterpreteerd bij de toepassing. Wanneer de rechter op enig moment oordeelt dat het begrip

543 Uiteraard kan daartegenin worden gebracht: het arrest heeft een declaratoir karakter, het verklaart wat recht is (en is altijd zo geweest). Dat is theoretisch juist, maar in de praktijk was het niet op voorhand zo duidelijk, zoals volgt uit de interpretaties van de Rechtbank en het Hof in HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76. Overigens schrijft de redactie in *V-N* 2021/8.6: 'De uitleg van wat onder een gehele dag moet worden verstaan, is strikt, namelijk 24 uur. De Hoge Raad lijkt deze strikte uitleg toe te passen, omdat de (toelichting op de) regelgeving op dit punt duidelijk is.' Dat roept bij mij de vraag op: als het zo duidelijk was, waarom stond dit dan niet zo in de voorlichting? Kennelijk was de interpretatie van de term toch voor meerderlei uitleg vatbaar (zie ook Mol-Verver in *FED* 2021/92).

544 Zie Geradts bij *FED* 2002/469, punt 1 over de mogelijkheid van twee berekeningsmethodieken.

545 Denk aan 'nieuw feit' uit art. 16 AWR.

546 Meuwese 2020, p. 3 constateert de Belastingdienst behoorlijk risicovrij kan experimenteren met 'vertalingen' van belastingwetgeving voor een breed publiek, nu het vertrouwensbeginsel maar een beperkte toepassing heeft.

547 Zie ook Monroe 2017, p. 103, 120-122.

548 A-G IJzerman in zijn conclusie bij *BNB* 2010/314, punt 4.31. Bovendien maken verfijningen het systeem niet eenvoudiger en kan het leiden tot meer rechtsonzekerheid (wat ligt aan wat?). Vanuit de burger bezien is het misschien ook niet direct relevant, want een onjuistheid is een onjuistheid, ongeacht de oorzaak.

betekenis X_b heeft, dan mag de burger zich (tot dat moment) beroepen op interpretatie X_a uit het beleid. Bij voorlichting kan in zo'n geval op het moment van de uitspraak tot uitdrukking komen dat de voorlichting een onjuistheid bevat, maar dat betekent in de regel niet dat de burger zich op de daarin weergegeven uitleg mag beroepen. Daarvoor moet hij immers voldoen aan de criteria die een uitzondering op de hoofdregel van *nee, tenzij* rechtvaardigen.

Het voorgaande brengt tot de opmerkelijke constatering: in de huidige koers draagt de burger bij voorlichting niet alleen het risico op miscommunicatie tussen de Belastingdienst en de burger, maar óók het risico op miscommunicatie tussen de Belastingdienst *en de wetgever*.

De vraag komt op of (ook) dat wel redelijk is, wat uiteraard samenhangt met de huidige koers als zodanig (paragraaf 6.3, 7.6.2). Wat op deze plaats van belang is, is dat het bovenstaande blootlegt dat voorlichting maken in ieder geval niet altijd een kwestie is van simpelweg begrijpelijk weergeven wat er in de wet staat.

4.6.2.4 *Knelpunt: een foutje of een onjuiste rechtsopvatting (of toch een goedkeuring)?*

Het bovenstaande vestigt aandacht op een volgend knelpunt. Onduidelijke wetteksten kunnen niet alleen de burger, maar ook de Belastingdienst op het verkeerde been zetten. Óók de Belastingdienst kan fouten maken ten aanzien van de interpretatie van het belastingrecht.⁵⁴⁹ In civielrechtelijke termen: 'rechtsdwaling'.

Ter illustratie

In een civielrechtelijk arrest (de Staat/NCB) beriep de Staat zich op de complexiteit van de wet. Volgens de Staat moest de belastinginspecteur een vrijheid van interpretatie worden toegekend, omdat veelal onzekerheid bestaat over de betekenis van de vele, vaak ingewikkelde, heffingswetten. De Hoge Raad gaat daarin niet mee en oordeelt: 'De (...) genoemde moeilijkheid bij interpretatie van belastingwetten bestaat ook voor andere overheidslichamen bij de uitvoering van wettelijke of daarmee gelijk te stellen voorschriften. (...) Bovendien is er geen goede grond om de nadelige gevolgen die voortvloeien uit onjuist gebleken interpretatie, die de inspecteur aan een belastingwet heeft gegeven, voor rekening te laten van een individuele belastingplichtige in plaats van haar te brengen voor rekening van de collectiviteit.'⁵⁵⁰

De Belastingdienst of specifiek de inspecteur⁵⁵¹ kan bij zijn interpretatie van de wet dus een onjuiste interpretatie hanteren.⁵⁵²

Ook bij voorlichting is denkbaar dat de Belastingdienst een bepaalde uitleg kiest van de wet, maar die uitleg achteraf onjuist en/of onvolledig wordt bevonden. Hoe moet

⁵⁴⁹ Vgl. Happé 1996, p. 114; Scheltema 2020b, p. 17-18.

⁵⁵⁰ HR 1 juli 1993, NJ 1995/150, r.o. 3.2 (Staat/NCB); zie Van de Sande 2019, p. 286-287 en par. 5.5.1; Wattel 1990.

⁵⁵¹ Zie in het kader van het leerstuk pleitbaar standpunt in *BNB 2020/58*, r.o. 3.3.2 (cursief door TC): 'De omstandigheid dat de belastingplichtige zich bewust is van de, al dan niet aanmerkelijke, kans dat de inspecteur zijn standpunt niet zal delen, en die kans bewust aanvaardt, brengt op zichzelf niet mee dat hij welbewust de aanmerkelijke kans aanvaardt dat te weinig belasting wordt geheven. *De juistheid van de opvatting van de inspecteur is immers niet gegeven.*'

⁵⁵² Zie in het kader van beleidsregels het cassatieberoepsschrift van de staatssecretaris in *BNB 2021/95*, waarin hij spreekt van een 'tijdelijk onjuiste interpretatie' van de Belastingdienst (in afwijking van de wet). Zie ook Rechtbank Breda 30 maart 2011, nr. 10/2551, V-N 2011/32.21.22, r.o. 2.10-2.11 over een onjuiste interpretatie van de Belastingdienst.

daarmee worden omgegaan voor toepassing van het vertrouwensbeginsel? Oftewel, hoe moet worden omgegaan met voorlichting waarbij de onjuistheid in de voorlichting is gerelateerd aan een (onjuist) standpunt van de Belastingdienst inzake (de interpretatie van) het toepasselijke recht?⁵⁵³

Stel, de Belastingdienst geeft informatie die een onjuistheid blijkt te bevatten, zoals een verkeerd getal. Het uitgangspunt – de *default* aanname⁵⁵⁴ – in het juridisch perspectief ten opzichte van het handelen van de Belastingdienst is: de Belastingdienst voert de wet uit en doet dat op adequate wijze.

Illustratie

Voorzitter Van Ettekoven van de Afdeling in het kader van de Toeslagenaffaire: 'Zo werkt het bestuursrecht in algemene zin. Dat gaat ervan uit dat overheidsinstanties rechtmatig te werk gaan en de wet uitvoeren. De rechter gaat niet uit van het falen van het hele systeem.'⁵⁵⁵

Een dergelijke houding, die juist handelen van de Belastingdienst als aanname hanteert, brengt mee dat de aard van een onjuistheid in voorlichting als automatisme zal worden gezocht in slechts een onzorgvuldigheid, zoals een verschrijving of vergissing, uiteraard onbedoeld.⁵⁵⁶ Wanneer sprake is van voorlichting die een inhoudelijke onjuistheid bevat (er ontbreekt bijvoorbeeld een relevante nuance), is de juridische aanname: dit is een onvolledigheid, die berust op een vereenvoudiging ten behoeve van voorlichting, want voorlichting kan nu eenmaal niet *alle* details weergeven omwille van beknoptheid en begrijpelijkheid.⁵⁵⁷ De Belastingdienst is deskundig en hij beoogt dergelijke fouten natuurlijk niet te maken.

Bovengenoemde *default* aanname brengt echter mee dat gemakkelijk zou kunnen voorbij gegaan aan andere redenen voor een tekortschietende uitleg. In zo'n geval blijft bijvoorbeeld buiten beeld dat voorlichting (ook) gebaseerd kan zijn op een onjuiste of onvolledige rechtsofpvatting van de Belastingdienst. Uiteraard is het verklaarbaar dat de rechter daarvan niet als uitgangspunt uitgaat. Dat zou opmerkelijk zijn, nu de Belastingdienst juist de fiscale autoriteit is.⁵⁵⁸ Echter, dat de Belastingdienst bij uitstek deskundig is, betekent niet dat

553 Douma e.a. 2021, p. 288 die wijzen op de situatie dat een fout in het aangiftebiljet 'kan worden herleid tot een (onjuist) standpunt inzake het toepasselijke recht'. Volgens hen is dan niet uitgesloten dat 'het vertrouwen op dezelfde wijze moet worden beoordeeld als een beroep op een beleidsregel' (in plaats van op algemene voorlichting).

554 Zie conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2A1 punt 3.3 over *default* aannames in het algemene bestuursrecht bij het vertrouwensbeginsel en bewijs.

555 Boersema & J. Kleinnijenhuis, Interview Bart Jan van Ettekoven: Raad van State onderzoekt eigen uitspraken na toeslagenaffaire: 'Het had anders gekund', Trouw 9 januari 2021.

556 Echter, zoals Zelenak 2017, p. 2016 zegt: 'Not every inaccuracy in an IRS Publication is attributable to simplicity.'

557 Vgl. het stroomschema waarin niet was vermeld dat het moet gaan om Nederlandse belasting in BNB 2010/314, of de website waarop aanvankelijk niet was vermeld dat drie hele dagen betekent 3 x 24 uur in BNB 2021/76. Het ging om 'slechts' voorlichting.

558 Vgl. Pechler in BNB 2021/95, punt 6, die constateert dat de staatssecretaris in de procedure niet stelt dat de uitlatingen van de Landelijke Vakgroep formeel recht evident in strijd met de wet zijn. Dat zou, aldus Pechler, 'ook te denken geven, nu ze afkomstig zijn van juist dat onderdeel van de Belastingdienst dat geacht mag worden op de hoogte te zijn van inhoud en strekking van de belastingrenteregeling.'

de Belastingdienst het bij de interpretatie en uitleg van het recht nooit bij het verkeerde eind kan blijken te hebben. Dat komt wel degelijk voor.⁵⁵⁹ Juridisch bezien zijn de gevolgen van een onjuiste wetsuitleg echter afhankelijk gesteld van de juridische kwalificatie van de uiting (paragraaf 4.3 e.v.).

Hoewel de Belastingdienst in voorlichting niet de bedoeling heeft om de wet anders uit te leggen dan door de wetgever bedoeld, kunnen er wel degelijk interpretatiefouten voorkomen, zoals Happé betoogt.

'De fiscus rekent het tot zijn taak op ruime schaal voorlichting te geven over de toepassing van de vaak zeer gecompliceerde wetgeving op fiscaal gebied. De voorlichtende taak is hier primair. Hoewel de fiscus in principe niet beoogt een andere betekenis aan de wettelijke bepalingen te geven, kunnen er onjuistheden in de voorlichting voorkomen.'⁵⁶⁰

Het bovenstaande maakt duidelijk dat er situaties kunnen bestaan waarin niet scherp is te bepalen of sprake is van een onjuistheid in de voorlichtende uiting, of van een – daaraan ten grondslag liggende – onjuiste rechtsopvatting.

Voorbeelden

In *BNB 2021/76* komt aan bod dat op de Website op enig moment werd aangepast dat drie hele dagen betekent 3 x 24 uur. Dat kan worden gezien als een (tekstuele) 'verduidelijking', maar ook als een (inhoudelijke) 'beleidswijziging'.⁵⁶¹

In *BNB 2002/45* ging het om een zaak waarin de berekening bij het aangifteprogramma leidde tot een onjuiste uitkomst. Aan de fout lag volgens de Hoge Raad een (onjuiste) rechtsopvatting van de Belastingdienst ten grondslag over de invloed van een vrijstelling op de aanslagdrempel.⁵⁶² Geradts betoogt dat het hier niet zozeer ging om een 'fout', maar veeleer sprake was 'van thans voor het eerst door de belastingrechter in hoogste instantie uitgemaakte problematiek, waarbij twee berekeningsmethodieken verdedigbaar zijn en de belastingrechter thans uiteindelijk de een boven de ander heeft verkozen'.⁵⁶³ Oftewel, de door de Belastingdienst gehanteerde interpretatie (bij een kennelijk voor meerderlei uitleg vatbare regel) bleek achteraf rechteus niet juist.

559 Zie *BNB 2002/45* (onjuiste rechtsopvatting bij het rekenprogramma bij het aangifteprogramma); HR 24 mei 2019, nr. 18/02440, *V-N 2019/27.15* (fout in aangifteprogramma, zie r.o. 4.5 en art. 81 RO); Hof 's-Hertogenbosch 20 oktober 2016, nr. 14/00943, *V-N 2017/13.21.1*, r.o. 4.8; HR 9 april 2020, nr. 19/03791, *BNB 2021/95*; Schut 1974, par. 2: 'Anderzijds moeten wij in aanmerking nemen, dat de inspecteur naar beste weten en kunnen inlichtingen verstrekt, maar dat deze omstandigheid nog geenszins medebrengt, dat de inspecteur bij die verstrekking geen fouten zou kunnen maken.' Vgl. Scheltema 1984, p. 546-547.

560 Happé 1996, p. 114. Zie ook de bestuursrechtelijke uitspraak Rechtbank Oost-Brabant van 17 december 2021, nr. 20/1357, *V-N 2022/8.22.29*, *AB 2022/59*, r.o. 5.3, waarin de rechter overweegt dat als de wetgever iets anders had bedoeld dan uit lezing van de wettekst volgt, en zoals ook in de informatie op de website van Belastingdienst/Toeslagen staat, de wetgever het maar duidelijker had moeten opschrijven in de wet.

561 HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB 2021/76*, r.o. 2.4.1 en hofuitspraak r.o. 5.15. Zie ook de brief van de staatssecretaris van Financiën Wiebes van 11 december 2019 (inzake WOB-verzoek inzake IACK), *NTRF 2019/3108*, waarbij de redactie *NTRF* opmerkt: 'Net als de verzoeker zouden wij veronderstellen dat aan een dergelijke aanpassing een beleidsmatige beslissing ten grondslag ligt en niet alleen een signaal van de BelastingTelefoon.'

562 *BNB 2002/45*, r.o. 3.1.3 en zie het commentaar van Geradts in *FED 2002/469*, punt 3.

563 Geradts in *FED 2002/469*, punt 1, is kritisch op de keuze van de Hoge Raad: 'Daarbij gaat mijn voorkeur gelet op de wetshistorie, de wetssystematiek, alsmede gelet op het feit dat ik 'het wezen' in de regel verkies boven 'de schijn van de etikettentruc' niet uit naar de in dit arrest uiteindelijk door de belastingrechter gemaakte keuze.'

In BNB 2021/9 beriep belanghebbende zich op informatie van de website van de Belastingdienst inzake tijdelijke verhuur van een eigen woning.⁵⁶⁴ Materieel speelde een rechtsvraag inzake de eigenwoningregeling (geldt art. 3.113 Wet IB ook bij tijdelijke verhuur van een *deel* van de eigen woning?). De Hoge Raad besliste bevestigend (cf. standpunt Belastingdienst). De informatie op de website was dus (achteraf) niet onjuist. Maar indien de Hoge Raad anders zou hebben beslist op de rechtsvraag, rijst de vraag of de informatie dan mogelijk (wel) is terug te voeren op een onjuiste opvatting van het recht.⁵⁶⁵

Kortom, interpretatiekwesaties in wetgeving compliceren in juridisch opzicht de afbakening tussen voorlichting en beleidsregels. Dat zet de overtuigingskracht van het onderscheid in hun rechtsgevolgen (niet-binding en binding) onder druk.

Of is het toch een goedkeuring?

Bovendien is nog een variant denkbaar bij onjuistheden in voorlichting (die weer raakt aan kwalificatie- en afbakeningsproblematiek, paragraaf 4.6.1.2). Er kunnen situaties bestaan waarin de onjuistheid in een uiting kan worden gekwalificeerd als ofwel onjuist voorlichting, ofwel een (*contra legem*) standpunt of goedkeuring.⁵⁶⁶ Dit is niet slechts hypothetisch.

Voorbeelden

In de conclusie die voorafging aan BNB 2008/200 buigt A-G Van Ballegooijen zich over de aard van de onjuistheid in een passage in de Handleiding loonheffingen. Volgens de A-G rijst de vraag 'of de Handleiding louter (mogelijk foutieve) informatie verschaft of tevens goedkeuringen behelst, in afwijking van de wet'.⁵⁶⁷ Kennelijk was dat dus niet op voorhand helder.

In BNB 2002/45 was sprake van een onjuiste berekening door het rekenprogramma bij de aangiftdiskette. Geradts maakt in haar commentaar een onderscheid tussen enerzijds een foutje en kennelijke vergissing en anderzijds een onjuiste interpretatie van de belastingwet.⁵⁶⁸ Volgens haar speelt in deze zaak een rol dat het, gelet op de fout, 'onmogelijk is dat er sprake is van een kennelijke vergissing'. In dit geval moet volgens haar sprake zijn geweest van 'een welbewuste keuze tussen twee berekeningsmethoden door de samenstellers van de belastingdiskette'. Oftewel, de Belastingdienst had gezien zien deskundigheid op dit punt onmogelijk een fout kunnen maken, dus moet sprake zijn van een *keuze* (standpunt).

Albert bespreekt in zijn commentaar bij BNB 2019/180 een kwestie rondom de afschaffing van de aftrekmogelijkheid voor WAZ-premies per 1 januari 2005. Als verklaring dat deze kwestie pas later dan kennelijk verwacht bij de Hoge Raad komt noemt hij 'dat Belastingdienst de aftrek van WAZ-premies nog tot en met 2008 zal hebben toegestaan, omdat in de toelichting bij het aangiftebiljet IB tot en met 2008 melding werd gemaakt van de aftrekbaarheid van

⁵⁶⁴ HR 18 september 2020, BNB 2021/9.

⁵⁶⁵ Volgens belanghebbende was sprake van een standpunt, A-G Niessen acht sprake van voorlichting (zie punt 4.2 resp. 4.4-4.6 in conclusie).

⁵⁶⁶ Zie, r.o. 4.6 van de Hofuitspraak bij BNB 2010/314. Vgl. Douma e.a. 2021, p. 302 in het kader van interpretatief beleid dat achteraf onjuist blijkt te zijn, maar niet onverwijld wordt aangepast: 'Terwijl er aanvankelijk van mocht worden uitgegaan dat het beleid beoogde een wetsconforme interpretatie te geven, blijkt uit de handhaving van het beleid dat het ware karakter van de regeling begunstigend is en was.'

⁵⁶⁷ Net als het Hof (r.o. 4.9.4) oordeelt hij overigens dat (slechts) van voorlichting sprake is, kijkende naar de bedoeling van de Belastingdienst (zie punt 4.6 van de conclusie bij HR 16 mei 2008, nr. 42151, BNB 2008/200: 'Het woordgebruik (...) wijst niet ondubbelzinnig op een gunstregeling of goedkeuring. Bovendien, de Handleiding is opgezet als een informatiebron voor inhoudingsplichtigen, vergelijkbaar met de toelichting op het aangiftebiljet inkomstenbelasting. Dat blijkt met name uit de openingszin van de Handleiding (...)).'

⁵⁶⁸ Geradts in FED 2002/469.

WAZ-premies.⁵⁶⁹ Conceptueel rijst de vraag: is dat een vergissing, een (onjuiste) rechtsopvatting of een (goedkeurende) beleidsregel?

De redactie Vakstudie-Nieuws constateert in V-N 2021/16.8 bij één van de antwoorden in het kader van een Q&A van de Belastingdienst dat het gegeven antwoord 'alle kenmerken van een goedkeuring in afwijking van de wet' heeft en dus geen voorlichting meer behelst.⁵⁷⁰ Het gaat dus om een goedkeuring, die wordt gepresenteerd als voorlichting, maar eigenlijk in een beleidsbesluit had moeten staan.

De hierboven besproken voorbeelden maken duidelijk dat een afwijking van de wet in het ene geval een kwestie van onjuiste voorlichting is, in het andere geval een voorlichting met een (bewuste) vereenvoudiging, en weer in een ander geval een (al dan niet begunstigend) (beleids)standpunt kan bevatten. Maar zo precies valt dat niet enkel op grond van de context (bijvoorbeeld de vorm waarin de informatie wordt aangeboden) uit te maken. In hun rechtsgevolgen verschillen voorlichting en beleidsregels evenwel sterk.

4.6.2.5 Evaluatie

Duidelijk is dat de belastingrechter waarde toekent aan de (veronderstelde) bedoeling van de Belastingdienst bij de kwalificatie van uitingen (paragraaf 4.3.2, 4.4.2, 4.5.2). Daar is juridisch wat voor te zeggen, gezien het belang van terughoudende *contra legem*-wetstoepassing. Echter, de vraag is of bij de (veronderstelde) intentie voldoende rekening wordt gehouden met de indruk van de burger van die informatie en zijn perspectief op de materie. De rechter houdt daarmee in ieder geval niet voldoende rekening, wanneer als enkel wordt gerefereerd aan het soort uiting ('het is beleid', 'het is slechts voorlichting', het is een uiting in het kader van de 'voorlichtende taak'). Dat is immers – zeker in grensgevallen – een juridische constructie achteraf.

Bovendien, een algemener punt: als de Belastingdienst voorlichting geeft en daarbij informatie geeft over het belastingrecht, waarom is wat er staat, dan niet wat het recht (kennelijk) inhoudt?⁵⁷¹ Waarom zou de burger daarop niet gewoon mogen afgaan?

De analyse maakt dus duidelijk dat het inhoudelijk gezien (dus los van de bedoeling van de Belastingdienst) niet zo eenvoudig is om precies te bepalen wanneer uitingen al dan niet 'in het kader van de voorlichtende taak' zijn gedaan. Het uitlichten van die taak veronderstelt dat een scheiding gemaakt zou kunnen worden tussen enerzijds uitingen die de Belastingdienst doet in het kader zijn voorlichtende taak en anderzijds in het kader van zijn heffings- en toezichtstaak. Die aanname is echter niet goed houdbaar, aangezien voorlichting de uitvoering van alle taken van de Belastingdienst dient (paragraaf 2.3.3).⁵⁷²

⁵⁶⁹ Albert in BNB 2019/180, par. 2.

⁵⁷⁰ Belastingdienst V&A overdrachtsbelasting 22 maart 2021, V-N 2021/16.8, p. 35-36.

⁵⁷¹ Vgl. in de zaak BNB 2008/200, punt 31 van het cassatieberoepsschrift, waarin belanghebbende betoogt dat hij er erop mocht vertrouwen 'dat hetgeen in de Handleiding stond juist was (hetzij als uitleg, hetzij als goedkeuring)'. Vgl. de bestuursrechtelijke uitspraak Rechtbank Oost-Brabant van 17 december 2021, nr. 20/1357, V-N 2022/8.22.29, AB 2022/59, r.o. 5.3.

⁵⁷² Belastingdienst, Bedrijfsplan 2003-2007, p. 3-5: 'Effectief toezicht begint volgens ons bij adequate vormen van dienstverlening aan het publiek.'

4.7 Kritische reflectie op huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting

Ter afsluiting van dit hoofdstuk zal ik reflecteren op de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. Is de huidige koers nog wel adequaat?

Die reflectie is in de eerste plaats 'intern juridisch'. Ik zal analyseren of de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting juridisch gezien adequaat is in het licht van het juridische kader bij de voorlichtende taak (hoofdstuk 2). Zo wordt beoordeeld of de huidige koers wenselijk is in het licht van de onderliggende waarden in het juridisch perspectief en van maatschappelijke en juridische ontwikkelingen, of bijstelling behoeft.⁵⁷³ Echter, met een geïsoleerde juridische benadering kan niet worden volstaan: in de 'responsieve' rechtsstaat is immers ook de vraag of het (belasting)recht valt uit te leggen aan de burger (paragraaf 2.2.3, 7.2).⁵⁷⁴

In dit hoofdstuk zijn reeds diverse aspecten benoemd die juridisch gezien vragen oproepen of niet adequaat zijn.⁵⁷⁵ Ik bespreek hierna de drie belangrijkste, overigens samenhangende, knelpunten ten aanzien van de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting, te weten:

- de hoofdregel *nee, tenzij*;
- de specifieke methode voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij de categorie voorlichting;
- de aan de huidige koers ten grondslag liggende veronderstellingen.

Ik begin met de methode (paragraaf 4.7.1), vervolgens de veronderstellingen (paragraaf 4.7.2) en tot slot de hoofdregel (paragraaf 4.7.3). Dat betekent dat de analyse verstrekt vanuit het huidige, specifieke door de belastingrechter gehanteerde systeem en de analyse uiteindelijk verschuift naar een bredere beoordeling van de huidige toepassing in het licht van het juridische kader bij de voorlichtende taak en relevante ontwikkelingen.

4.7.1 Houdbaarheid methode

De methode van de belastingrechter voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting is niet meer goed houdbaar. Ik bespreek zowel de methode als haar specifieke criteria.

573 Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/165, 166 en 44.

574 Scheltema 2019a, par. 7: 'Een intern-juridische argumentatie mag niet de doorslag geven wanneer die niet aan burgers is uit te leggen.'

575 De analyse is gericht op de rechtspraak van de *belastingrechter* waarin de toepassing van het vertrouwensbeginsel als leerstuk is ontwikkeld. Er moet echter niet uit het oog worden verloren dat de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het vertrouwensbeginsel, in de eerste plaats normen zijn voor het handelen van de *Belastingdienst*. In zoverre ziet de analyse van de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting dus mede op het handelen van de Belastingdienst.

4.7.1.1 Knelpunten en verbetermogelijkheden in de toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting

Specifiek voor het belastingrecht is de methode waarin de tweedeling tussen in beginsel bindende uitingen (toezeggingen en beleidsregels) en niet-bindende uitingen (voorlichting) voorop staat en elke categorie een eigen rechtsregel kent met cumulatieve criteria. De hoofdregel *nee, tenzij* bij voorlichting kent een geheel ander vertrekpunt dan de hoofdregel *ja, mits* bij toezeggingen en beleidsregels.

Er zijn principiële argumenten tegen de toepassingsmethode van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. In de eerste plaats is het vertrouwensbeginsel erop gericht om gerechtvaardigde verwachtingen te beschermen. De logische vraag bij voorlichting zou dan ook zijn: is sprake van een uiting waaraan de burger (gelet op de inhoud en omstandigheden) in redelijkheid verwachtingen kon ontlelen over een gedraglijn van de Belastingdienst?⁵⁷⁶ De huidige benadering is als het ware andersom: de gewekte verwachtingen over de gedraglijn van de Belastingdienst zijn *niet* redelijk *tenzij* twee drempels zijn genomen, waarvan het dispositievereiste de hoogste is (paragraaf 4.3.4).

In deze benadering is de toetsing aan het vertrouwensbeginsel bij voorlichting dus niet zozeer een 'vertrouwenstoets', maar een 'dispositietoets'. Hoe redelijk de gewekte verwachtingen ook zijn, als de burger niet heeft gedisponeerd, worden zijn verwachtingen niet beschermd.⁵⁷⁷ Er is in de huidige hoofdregel praktisch geen ruimte om (beter) rekening te houden met specifieke omstandigheden van het geval, dus maatwerk.⁵⁷⁸

Bovendien zie ik een ander bezwaar. Na kwalificatie van een uiting in de categorie voorlichting wordt in de huidige koers niet het *gewekte vertrouwen* centraal gezet, maar *gebondenheid* van de Belastingdienst. Aan het legaliteitsbeginsel moet immers zodanig meer gewicht worden toegekend, 'dat in de regel de belastingadministratie door onjuistheden in de voorlichting *niet wordt gebonden*'.⁵⁷⁹ Bezien vanuit doel en strekking van het vertrouwensbeginsel, acht ik de nadruk op gebondenheid van de Belastingdienst fundamenteel onjuist. Het vertrouwensbeginsel impliceert een toetsing van bij de burger gewekte verwachtingen en niet een toetsing van gebondenheid van de Belastingdienst (paragraaf 4.2.1). De (niet-) gebondenheid van de Belastingdienst is weliswaar een *resultaat* van die toetsing, maar niet zijn doel. Wanneer de focus wordt gelegd op de gebondenheid, wordt automatisch het perspectief van de Belastingdienst centraal gezet en niet het burgerperspectief.

576 Zie HR 12 april 1978, nr. 18 452, *BNB* 1978/135-137 (Doorbraakarresten): 'dat het een beginsel van behoorlijk bestuur is dat de administratie verwachtingen, welke zij bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedraglijn heeft opgewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover haar mag beroepen, honoreert'.

577 Immers, hoe redelijk, begrijpelijk, verklaarbaar (etc.) de verwachtingen ook zouden kunnen zijn, zonder dispositieschade blijft dat buiten toetsing en valt de deur van het vertrouwensbeginsel dicht.

578 Zie ook Pauwels 2009, p. 175 die constateert dat de Hoge Raad met zijn voorrangsregel een 'voorselectie' heeft gemaakt van relevante omstandigheden. Er is geen 'compensatie' door andere omstandigheden mogelijk, evenmin als een andere weging van (andere) omstandigheden. Zie over het belang van maatwerk in Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021, par. 6.3.2.

579 *BNB* 1979/311, ten aanzien van de afweging van het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel.

Bovengenoemde kritiek ligt in het verlengde van het afbakeningsprobleem dat Scheltens reeds in 1979 opwierp (paragraaf 4.6.1). Met het onderscheid tussen toezeggingen en inlichtingen is de gebondenheid van de Belastingdienst afhankelijk geraakt van die juridische kwalificatie. Scheltens is daarover kritisch, want het gaat er volgens hem om:

'of de mededeling van de inspecteur, gelet zowel op de inhoud daarvan als op de omstandigheden waaronder en naar aanleiding waarvan zij wordt gedaan, bij de belanghebbende het gerechtvaardigde vertrouwen kan doen ontstaan dat te zijnen aanzien dienovereenkomstig zal worden gehandeld. Bij de belanghebbende: hoofdpunt is hoe deze de mededeling redelijkerwijze mocht opvatten en niet wat de inspecteur bedoelde.'⁵⁸⁰

Wat Scheltens hier terecht adresseert, is dat de huidige rechtsregel geen adequaat vertrekpunt hanteert. Mijns inziens dient bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel een ander uitgangspunt te worden genomen dan de Hoge Raad voorstaat. Niet de 'bindingskracht' van de uiting moet voorop staan (via het 'categoriseren' van de uiting), maar het bij de burger *gewekte vertrouwen* hoort centraal te staan.⁵⁸¹ Wanneer de rechter als motivering bij niet in rechte te beschermen vertrouwen verwijst naar juridische argumenten, zoals de kwalificatie ('etiket') algemene voorlichting of inlichtingen, volstaat dat – om met de woorden van Wattel en Widdershoven te spreken – wellicht in de autonome of bureaucratische rechtsstaat, maar niet in de responsieve rechtsstaat.⁵⁸²

Wat mij betreft ligt de oplossing dan ook niet in bijvoorbeeld het zichtbaar(der) 'etiketteren' van uitingen en bijbehorende juridische status aan te geven (zoals in: 'Dit document heeft de status van algemene voorlichting').⁵⁸³ Dat is weliswaar een aanwijzing voor de status, maar het lost niet het probleem op dat burgers nu eenmaal verwachtingen ontlelen aan uitingen van de Belastingdienst. Informatie *van de Belastingdienst* is voor de burger inherent vertrouwenwekkend (paragraaf 5.3 e.v.). Zo bezien, is het verder expliciteren van de juridische kwalificatie van de uiting louter een intern-juridische oplossing, die niet het probleem verhelpt dat burgers aan voorlichting verwachtingen ontlelen die juridisch bezien niet worden beschermd. Het houdt daarom weinig rekening met het perspectief van de burger.

Verbetering binnen de huidige methode

Kan het met de huidige methode anders en levert dat een verbetering op? Genoemde (methodologische) bezwaren zouden mijns inziens *binnen* het leerstuk van het vertrouwensbeginsel relatief gemakkelijk zijn weg te nemen. Denk aan de (recentere) rechtspraak inzake toezeggingen en beleidsregels, waarin de Hoge Raad voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel vereist dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de

⁵⁸⁰ Scheltens in *BNB* 1990/148.

⁵⁸¹ Zie overigens recenter *BNB* 2020/120 en *BNB* 2021/95; zie in paragraaf 4.4.2, 4.5.2 en 4.6.

⁵⁸² Conclusie Staatsraad A-G's Widdershoven en Wattel van 7 juli 2021, nrs. 202006932/3/A3, 202002668/2/A3 en 202000475/2/A3, p. 24.

⁵⁸³ Gribnau 2021 noemt bij het probleem dat belastingplichtigen op het verkeerde been kunnen worden gezet over de juridische status van een uiting als oplossing: 'explicitly mentioning the legal status (binding or not) in a piece of advice.'

inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen.⁵⁸⁴ Deze toetsing gaat uit van het gewekte vertrouwen, laat ruimte voor de omstandigheden en leunt minder sterk op de juridische kwalificatie van de uiting. De lagere fiscale rechtspraak laat in ieder geval zien dat een dergelijke benadering toepasbaar is bij voorlichting.⁵⁸⁵

Is een verschuiving in de methode voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij algemene voorlichting en inlichtingen *wenselijk*? Theoretisch bezien heeft een meer 'open' methode (zoals een omstandighedencatalogus) respectievelijk 'gesloten' methode (zoals een voorrangsregel) zowel voor- als nadelen.⁵⁸⁶ Een benadering die meer oog heeft voor de omstandigheden past in ieder geval goed bij de bredere ontwikkeling naar 'responsief recht', 'responsieve rechtspraak' en maatwerk.⁵⁸⁷ Ik ben dan ook voorstander van een aanpassing in de methode, want aan de strakke methode van de hoofdregel kleven principiële bezwaren. Die zouden (deels) worden verholpen met een meer contextafhankelijke benadering (paragraaf 7.5).

Met een methodologische aanpassing blijft evenwel de principiële vraag overeind onder welke omstandigheden aan voorlichting ontleende verwachtingen in rechte moeten worden beschermd. Achter het antwoord daarop gaan afwegingen schuil tussen rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, die met een enkele aanpassing in de hoofdregel nog niet zijn gemaakt (paragraaf 4.3.2). De recente arresten laten zien dat de Hoge Raad bij voorlichting niet wenst te verschuiven in de richting van de lijn die bij toezeggingen wordt gehanteerd.⁵⁸⁸ Dat kan, zo is mijn indruk, niet los worden gezien van de door de Hoge Raad wenselijk geachte koers dat terughoudendheid moet worden betracht met binding van de Belastingdienst aan zijn voorlichting (behoudens gevallen waarin de burger heeft gedisponeerd, zie paragraaf 4.3.1). Een methodeaanpassing kan dus niet op zichzelf een verbetering van het recht opleveren, maar vraagt eerst herijking van de koers als zodanig (paragraaf 4.7.3).

⁵⁸⁴ Paragraaf 4.5.2.1 en 4.4.2.1. Zie *BNB* 2020/120, r.o. 2.3.1; *BNB* 2021/95, r.o. 3.3.

⁵⁸⁵ Rechtbank Gelderland 31 augustus 2021, nr. AWB-21_52, *Belastingblad* 2021/449, r.o. 4.6, waarin de Rechtbank de formulering uit *BNB* 2020/120 toepast op informatie van de gemeente met veel gestelde vragen. Volgens de Rechtbank was in de gegeven specifieke omstandigheden (o.a. dat de tekst niet is aangepast na andersluidende rechtspraak en het specifieke doel van de informatie) sprake van een vertrouwenwekkende uitlating in de zin van *BNB* 2020/120 en het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt. Zie verder Hof 's-Hertogenbosch 6 mei 2021, nr. 20/00273 t/m 20/00277, *V-N* 2021/35.1.8, r.o. 4.6-4.7 (BelastingTelefoon, beroep op het vertrouwensbeginsel niet geslaagd; cassatie ingesteld); Rechtbank Noord-Nederland 6 augustus 2021, nr. LEE 20/587, 20/589, 20/590, *V-N* 2021/39.20.4, r.o. (informatie op website; belanghebbende voldoet niet aan op hem rustende bewijslast, beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet).

⁵⁸⁶ Pauwels 2009, met name par. 8.3. De 'omstandigheden van het geval'-aanpak heeft als (theoretisch) voordeel flexibiliteit, maar als keerzijde relatief weinig houvast (rechtsonzekerheid). De methode van 'voorrangsregels' heeft als (theoretisch) voordeel relatief meer houvast (voorspelbaarheid), maar als keerzijde een gebrek aan flexibiliteit.

⁵⁸⁷ Vgl. Conclusie Staatsraad A-G's Widdershoven en Wattel van 7 juli 2021, nrs. 202006932/3/A3, 202002668/2/A3 en 202000475/2/A3, p. 23; Esser & Becker 2021, p. 249-257.

⁵⁸⁸ *BNB* 2021/76 en *BNB* 2022/10.

4.7.1.2 *Knelpunten en verbetermogelijkheden in de criteria van het dispositievereiste en het niet-kenbaarheidsvereiste*

Specifiek ten aanzien van de twee criteria die bij de huidige methode van toepassing van het vertrouwensbeginsel relevant zijn, verdient het volgende aandacht.

Ik acht het dispositievereiste een onhoudbaar criterium als *noodzakelijke voorwaarde* voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel. Dan doel ik hier niet zozeer op het feit dat het in de rechtspraak een veelal onhaalbaar criterium voor rechtszoekenden blijkt; dat hangt immers samen met de wenselijkheid van de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting als zodanig. Hier gaat het om een methodologisch bezwaar. Het dispositievereiste is een inconsistent en onjuist criterium als voorwaarde voor toepassing van het vertrouwensbeginsel (zie paragraaf 4.3.4). Het stellen van het dispositievereiste als *voorwaarde* voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel brengt mee dat de Hoge Raad de toepassing van het vertrouwensbeginsel niet afhankelijk stelt van de vraag of de belastingplichtige zich in redelijkheid op de gewekte verwachtingen mag beroepen (zoals bij toezeggingen of andere uitlatingen⁵⁸⁹), maar van de vraag of de belastingplichtige vervolgens iets heeft gedaan of nagelaten. Dat doet geen recht aan doel en strekking van het vertrouwensbeginsel. Echter, voor de redelijkheid van het gewekte vertrouwen moet worden gekeken naar *aard* van het gewekte vertrouwen (vertrouwenwekkende uiting, moment 1) en niet naar het *gevolg* (nadeliger positie, moment 2) (zie paragraaf 4.3.4.4 en 4.3.4.5). Dat de burger die afgaat op onjuiste voorlichting in een nadeligere positie raakt, is weliswaar een omstandigheid die relevant moet zijn voor het bepalen van het rechtsgevolg (stap 2), maar daar gaat een beoordeling aan *vooraf* van de vraag of de verwachtingen van de burger op zichzelf zodanig zijn dat zij voor bescherming in aanmerking komen (stap 1). De redelijkheid van zijn verwachtingen kan uiteraard niet afhangen van wat die burger op grond van de gewekte verwachtingen heeft gedaan.

Bovendien komt aan bescherming van door de overheid (Belastingdienst) gewekte verwachtingen een *op zichzelf staand en rechtens te respecteren belang* toe.⁵⁹⁰ De burger heeft een gerechtvaardigd belang bij nakoming, ongeacht of de verwachtingen effect hadden op zijn gedrag. De grondslag voor erkenning van de aanspraak van de burger op honorering van zijn gewekte verwachtingen ligt in het rechtszekerheidsbeginsel.⁵⁹¹ Nakoming van gerechtvaardigde verwachtingen is geen 'luxeproduct', maar een op zichzelf staand belang in het recht. Bij dat uitgangspunt is het – zo ben ik met Van der Grinten eens – niet juist

589 BNB 2020/120, r.o. 2.3.1 en HR 9 april 2020, nr. 19/03791, BNB 2021/95, r.o. 3.3.

590 BNB 2022/10, r.o. 4.2.3 over *inbreuken* op het vertrouwensbeginsel, hetgeen een zelfstandig belang aangeeft. Zie ook Nicolai 1990, p. 366; Van der Grinten in AB 2003/265, punt 5 en 6. Zie ook Kortmann 2018, par. 1.3, die aan de hand van diverse voorbeelden inzichtelijk maakt dat trouw aan het gegeven woord zelf een belang creëert bij nakoming ervan, ongeacht of betrokkenen wel of geen schade lijden bij schending ervan. Zie ook Geppaart 1969, p. 90; Schlössels 2013b over de (niet)afkoopbaarheid van gewekt vertrouwen.

591 Van de Sande 2019, par. 4.7.5 ; Nicolai 1990, p. 315.

om het dispositievereiste als noodzakelijke voorwaarde te stellen.⁵⁹² Ik acht het daarmee zelfs in strijd.

In de tweede plaats zijn aan het criterium van het niet-kenbaarheidsvereiste knelpunten verbonden (zie paragraaf 4.3.3). Kenbaarheid van een onjuistheid lijkt een binaire kwestie, maar is het niet.⁵⁹³ Bovendien volgt uit de jurisprudentie dat dit criterium in de voorlichtingsjurisprudentie van de afgelopen decennia maar een beperkte – en vaak zelfs geen enkele – rol speelt.⁵⁹⁴ Het cumulatieve karakter van de criteria in de huidige methode heeft tot gevolg dat als een vertrouwensberoep faalt vanwege het dispositievereiste, de eventuele onkenbaarheid van de onjuistheid in de uiting irrelevant is geraakt. Ik acht dat onbevredigend (paragraaf 4.3.3.2).

Verbeteringsmogelijkheden

Ook hier rijst de vraag: kan het binnen het huidige systeem methodologisch anders en kan dat een verbetering opleveren? Een relatief rigoureuze en voor de hand liggende oplossing is om het dispositievereiste bij algemene voorlichting en inlichtingen als voorwaarde los te laten. Daarmee zijn methodologische bezwaren tegen deze eis verholpen. In zoverre zie ik dat als wenselijk. Wel ontstaat bij het eenvoudigweg loslaten van het dispositievereiste als noodzakelijke voorwaarde een nieuw probleem. De koers in de voorlichtingsjurisprudentie wordt dan (*ceteris paribus*): *Nee, tenzij*, waarbij *tenzij* (alléén) het niet-kenbaarheidsvereiste zou inhouden. Echter, dat zou effectief een koers opleveren die een *ruimere* bescherming biedt dan die bij beleidsregels en toezeggingen. Dat schiet door naar het andere uiterste. Deze oplossing is te ongenueanceerd. Binnen het huidige systeem met cumulatieve criteria kan dus niet simpelweg een criterium worden losgelaten (of vervangen door een ander criterium) zonder daaraan voorafgaande herijking van de koers als zodanig (paragraaf 4.7.3).

4.7.1.3 Knelpunten ten aanzien van de rechtsgevolgen in huidige methode

Tot slot moet worden gewezen op knelpunten in de rechtsgevolgen in de huidige koers. De ‘alles of niets’-benadering van de Hoge Raad leidt ertoe dat een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel meebrengt dat belastingaanslag overeenkomstig de verwachtingen wordt opgelegd (‘alles’), terwijl bij een niet-geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel de belastingaanslag in stand blijft (‘niets’). Het gewekte vertrouwen wordt dus ofwel (geheel) gehonoreerd ofwel niet (dus niet deels). De ‘alles of niets’-benadering is naar haar aard ongenueanceerd. Zo ontbreekt bij ‘alles of niets’ de mogelijkheid om in enige

⁵⁹² Van der Grinten in AB 2003/265, punt 5 en 6, betoogt dat het uitgangspunt dat in de rechtspraak van de hoogste bestuursrechters ten grondslag ligt aan het vertrouwensbeginsel tot uitdrukking brengt dat aan het honoreren van door de overheid jegens de burger gewekte verwachtingen een op zichzelf staand en rechtens te respecteren belang toekomt. Hij meent dat het stellen van het dispositievereiste als noodzakelijke voorwaarde niet past in dit uitgangspunt. Mijns inziens kan de omstandigheid van disponeren wel een relevante rol spelen bij de rechtsgevolgen bij toepassing van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 7.5).

⁵⁹³ De factoren die worden meegewogen (en op welke wijze) zijn – zo laat de rechtspraak zien – afhankelijk van het geval (‘casuïstisch’). Dat maakt toetsing aan het criterium weliswaar flexibel, maar ook relatief onvoorspelbaar en onduidelijk.

⁵⁹⁴ Zie paragraaf 4.3.3 met voorbeelden uit de jurisprudentie waarin het beroep op het vertrouwensbeginsel reeds faalt op het dispositievereiste.

mate rekening te houden met bijvoorbeeld het gewicht van het belang bij nakoming van het gewekte vertrouwen, dat in het ene geval zwaarder kan zijn dan in het andere geval. Weliswaar heeft de belastingrechter mogelijkheden om tegemoetkoming te bieden op andere vlakken (denk aan belastingrente, griffierechten, proceskostenvergoeding of termijnen), maar ten aanzien van de hoogte van de belastingaanslag is er geen ruimte voor tussenoplossingen of 'maatwerk'. De vraag rijst dan ook of de belastingrechter meer mogelijkheden zou moeten hebben ten aanzien van het rechtsgevolg bij toepassing van het vertrouwensbeginsel (paragraaf 7.5).

De door de Hoge Raad gehanteerde methode voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting acht ik dus methodologisch niet houdbaar. De besproken aanpassingen in de huidige methode bieden geen integrale oplossing voor de knelpunten; er is een herijking van de koers als zodanig nodig (paragraaf 4.7.3).

4.7.2 *Houdbaarheid uitgangspunten*

De Hoge Raad heeft zijn koers voor toepassing van het vertrouwensbeginsel gebaseerd op een aantal uitgangspunten. Hierna bespreek ik de belangrijkste knelpunten bij deze uitgangspunten.

Het uitgangspunt dat de Belastingdienst bij voorlichting uitingen doet in het kader van zijn voorlichtende taak veronderstelt dat die uitingen kunnen worden onderscheiden van andere uitingen van de Belastingdienst. Van de inhoud en betekenis van de voorlichtende taak geeft de fiscale jurisprudentie echter weinig rekenschap, waardoor de kwalificatie 'voorlichtende taak' meer retorische dan inhoudelijke betekenis heeft gekregen (paragraaf 4.3.1). Bovendien is de beleidsmatige invulling die de Belastingdienst geeft aan zijn voorlichtende taak niet beperkt tot enkel informatieverstrekking als zodanig. Voorlichting draagt over de gehele linie van uitvoerings- en handavingsinstrumenten bij aan de compliancedoelstelling van de Belastingdienst (paragraaf 2.3.3). De beleidsmatige opvatting van de voorlichtende taak is tot stand gekomen tegen de achtergrond van ontwikkelingen in de praktijk van belastingheffing, verschoven opvattingen over rechtshandhaving en over de relatie met belastingplichtigen (paragraaf 3.2). In de huidige koers van de Hoge Raad zijn dergelijke ontwikkelingen onvoldoende meegewogen, althans, dat heeft niet zichtbaar tot bijstelling geleid, terwijl de context waarin de voorlichtende taak wordt uitgevoerd geheel anders is dan ten tijde van de koersbepaling in 1979 (hoofdstuk 3).

Het uitgangspunt dat uitingen juridisch worden gekwalificeerd als algemene voorlichting of inlichtingen is niet goed houdbaar. Echter, de afbakening met andere categorieën uitingen is in de praktijk minder helder dan in theorie. Daarmee komt de houdbaarheid van deze juridische kwalificaties om rechtsgevolgen aan de toepassing van het vertrouwensbeginsel te koppelen stevig onder druk te staan (paragraaf 4.6.1).

Het uitgangspunt dat algemene voorlichting en inlichtingen (slechts) algemene informatie en geen concrete toezeggingen over specifieke gevallen inhouden is niet geheel adequaat. Ten eerste kan het algemene karakter worden gerelativeerd in gevallen waarin over de toepasbaarheid van die informatie in concrete situaties niet hoeft te worden getwijfeld,

zoals wanneer de informatie volledigheid suggereert, een zodanig detailniveau kent dat het als het ware concreet toepasbaar is of een opsomming van voorwaarden bevat. Bovendien is voorlichting in de regel weliswaar niet alomvattend (en in dat opzicht onvolledig), maar voorlichting moet wel aan de kwaliteitseisen van juistheid en begrijpelijkheid voldoen (paragraaf 2.5.2). In zoverre acht ik het onbevredigend dat in de huidige toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel door de belastingrechter voorbij kan worden gegaan aan onjuistheden in voorlichting (behoudens uitzonderingsgevallen van disponeren).

Het uitgangspunt in de rechtspraak is dat voorlichting is bedoeld als uitleg, toelichting, hulpmiddel (etc.), maar dat is een beperktere opvatting dan de functies die voorlichting in juridisch en praktisch opzicht vervult (*informatie-, rechtszekerheid-, dienstverlening- en compliancefunctie*; paragraaf 2.3). In zoverre zijn de veronderstellingen van de belastingrechter ten aanzien van de functie van voorlichting onvolledig. Bovendien leunt de in de rechtspraak veronderstelde functie van voorlichting sterk op de (veronderstelde) intentie van de Belastingdienst. Daarbij blijft niet alleen het perspectief van de burger uit beeld, maar ook het 'eigen belang' van de Belastingdienst (paragraaf 2.3.3, hoofdstuk 3).

De belastingrechter zou met een kritische blik naar de vertrouwenwekkende voorlichting moeten kijken, want het gehanteerde uitgangspunt dat de Belastingdienst bij voorlichting steeds juiste en adequate informatie verschaft, is immers niet steeds terecht.⁵⁹⁵ Niet elke afwijking van de wet in voorlichting komt door 'simplexity' (paragraaf 4.6.2). In voorlichting worden fouten gemaakt, de interpretatie van de Belastingdienst kan berusten op een onjuiste rechtsopvatting en er kan sprake zijn van een bewuste 'vertaalkuize', hetgeen de grens met een goedkeurende gedragslijn doet vervagen (paragraaf 5.4). Juist bij een beroep op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting past het niet om als uitgangspunt te nemen dat het met de kwaliteit van voorlichting in het voorliggende geval wel goed zal zitten, hetgeen immers al snel impliceert dat de burger het dan maar beter had moeten weten.

Het uitgangspunt van de Hoge Raad is dat vertrouwen ontleend aan algemene voorlichting en inlichtingen op dezelfde wijze wordt beoordeeld. Dat beperkt echter de ruimte om rekening te houden met context van die verschillende typen, terwijl de omstandigheden daartoe aanleiding kunnen geven (paragraaf 4.3.6).

Het uitgangspunt bij de juridische kwalificatie van voorlichting is dat het gaat om behulpzaamheid bieden en toelichting geven op fiscale wet- en regelgeving ter vergemakkelijking van het nakomen van fiscale verplichtingen. Echter, het verstrekken van voorlichting houdt ontegenzeggelijk méér in dan enkel in begrijpelijke woorden weergeven wat er in de wet staat (paragraaf 4.6.2). Dat maakt de grens tussen niet bindende voorlichtende uitingen en bindende standpunten en interpretaties meer diffuus dan in de juridische kwalificatie

595 Ter illustratie het reeds aangehaalde citaat van Van Ettehoven over het uitgangspunt van juist overheidshandelen in W. Boersema & J. Kleinnijenhuis, Interview Bart Jan van Ettehoven: Raad van State onderzoekt eigen uitspraken na toeslagenaffaire: 'Het had anders gekund', *Trouw* 9 januari 2021: 'Zo werkt het bestuursrecht in algemene zin. Dat gaat ervan uit dat overheidsinstanties rechtmatig te werk gaan en de wet uitvoeren. De rechter gaat niet uit van het falen van het hele systeem.'

van de categorieën uitingen tot uitdrukking komt, terwijl hun rechtsgevolgen verschillen (paragraaf 4.6.1).

Het uitgangspunt bij de huidige terughoudende koers bij toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting is – ook na *BNB 2022/10* – dat een onbelemmerde en zo ruim mogelijke uitvoering van de voorlichtende taak van de Belastingdienst *in het belang van de burger* is. Dit uitgangspunt brengt mee dat meer bescherming wordt geboden aan de Belastingdienst dan aan de burger. Reeds daarom staat het uitgangspunt onder druk en daarmee ook de overtuigingskracht van de hieraan verbonden rechtsgevolgen (paragraaf 4.3.2.6).

De huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel in de voorlichtingsjurisprudentie berust dus (mede) op veronderstellingen en uitgangspunten die niet meer als vanzelfsprekend kunnen worden aangenomen. Wanneer zij niet meer onverkort van toepassing zijn, is het geen optie om eenvoudigweg van die uitgangspunten te blijven uitgaan in het geldende recht.⁵⁹⁶ Dat betekent dat de houdbaarheid van de huidige koers, die immers op deze veronderstellingen leunt, onder druk komt te staan. De koers moet dus worden herijkt.

4.7.3 Houdbaarheid huidige koers met hoofdregel *nee, tenzij*

De hoofdregel *nee, tenzij* is niet langer een gewenst uitgangspunt en de Hoge Raad dient zijn huidige koers te verlaten. Ik licht dat toe aan de hand van de bevindingen uit Deel I van het onderzoek. In deze paragraaf wordt de huidige toepassing dus met name getoetst in het licht van het juridische kader bij de voorlichtende taak van de Belastingdienst (hoofdstuk 2).

4.7.3.1 Hoofdregel *nee, tenzij* staat haaks op het rechtsstatelijke doel en functie van voorlichting

In de eerste plaats staat de hoofdregel *nee, tenzij* haaks op de juridische hoofdfunctie van voorlichting. De voorlichtende taak van de Belastingdienst vindt zijn oorsprong primair in het belang van rechtszekerheid. Met enkel de publicatie van wetgeving blijkt de rechtszekerheid van de burger immers niet gewaarborgd. De Belastingdienst heeft daarom een voorlichtende taak uit hoofde van het rechtszekerheidsbeginsel (paragraaf 2.3). Daarmee gaat gepaard dat de burger recht heeft op deugdelijke voorlichting, zoals kwalitatief juist en begrijpelijk (paragraaf 2.5). Met goede voorlichting wordt de rechtszekerheid van de burger bevorderd. Echter, zijn rechtszekerheid wordt niet vergroot, maar juist *ondermijnd* indien aan de burger onjuiste of onvolledige voorlichting wordt gegeven.⁵⁹⁷ Voorlichting die tekort schiet, bevordert de rechtszekerheid niet. Voorlichting waarop de burger als hoofdregel niet kan vertrouwen, bevordert de rechtszekerheid nog minder. Dan biedt zelfs het vertrouwensbeginsel als ‘alternatieve route’ naar rechtszekerheid geen bescherming. Dit resultaat staat haaks op het rechtsstatelijke doel en de functie van voorlichting.⁵⁹⁸

596 Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/55; Scheltema 1997, p. 4-5.

597 Zie het betoog van Van de Sande 2019, p. 87-88, 273-274, 429-430.

598 Van de Sande 2018, par. 16.8.

Tot op heden is deze principiële invalshoek in het fiscale debat onderbelicht gebleven. Ten onrechte, want toetsing van de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel aan het juridische kader bij de voorlichtende taak leidt ontegenzeggelijk tot de conclusie dat de huidige hoofdregel van de Hoge Raad niet houdbaar is. Het argument daarbij dat een onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak in het belang van de burger is, overtuigt niet. Natuurlijk is het belang van de voorlichtende taak van de Belastingdienst groot. Maar dat is niet een zelfstandig juridisch argument om terughoudend te zijn in de bescherming van door onjuiste voorlichting gewekte verwachtingen.⁵⁹⁹ De aanname dat de Belastingdienst bij te snelle gebondenheid zou worden belemmerd in zijn voorlichtende taak (paragraaf 4.3.2.6), miskent het gegeven dat het verstrekken van voorlichting niet een service of werklast is, maar een juridische verplichting. Het staat bovendien haaks op het beginsel dat de overheid dienend hoort te zijn.

Uiteraard is *rechtszekerheid* niet het enige of het meest zwaarwegende belang in de rechtsstaat. Als elke (*contra legem*) verwachting van elke burger altijd zou worden beschermd, wordt evident afbreuk gedaan aan het rechtsstatelijke belang van *rechtsgelijkheid*. De huidige hoofdregel berust op een belangenafweging, zoals tot uitdrukking komt in de door de Hoge Raad gemaakte afweging tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel (paragraaf 4.2.3.4). De wijze waarop de Hoge Raad deze (deels met elkaar op gespannen voet staande) belangen heeft gewogen, ligt aan de huidige terughoudende koers ten grondslag.

De huidige afweging is evenwel niet meer adequaat. Zo zijn de belangen die vandaag de dag in de afweging moeten worden meegewogen niet identiek aan de situatie in 1979. Dat betekent dat niet alleen een herijking nodig is van de afweging tussen het vertrouwensbeginsel en legaliteitsbeginsel, maar ook van de mee te wegen belangen als zodanig. Zijn dat dezelfde als destijds? Die vraag moet ontkennend worden beantwoord, alleen al omdat tegenwoordig bepaalde juridische thema's aan belang hebben gewonnen die bij de totstandkoming van de koers in de voorlichtingsjurisprudentie niet of niet in dezelfde mate op de kaart stonden. Zo is de norm van de rechtsstaat die niet bureaucratisch maar responsief moet zijn weliswaar niet nieuw (beginsel van de dienende overheid); wel is het feit dat deze norm in het juridisch discours inmiddels wordt omarmd als werkelijk nastrevenswaardig een relatief recente ontwikkeling (paragraaf 2.2.3). Met name de Toeslagenaffaire heeft ertoe geleid dat het recht meer ontvankelijk is geworden voor de uitwerking van het rechtssysteem in de werkelijkheid. Niet een sluitend juridisch systeem als ideaal, maar een systeem waarin de belangen van de burger in acht worden genomen (paragraaf 1.2, 1.4, 2.2.3). Ik noem de belangrijkste belangen die tegenwoordig (ook) moeten worden meegewogen:

- het belang van vertrouwen in en betrouwbaarheid van de overheid;
- het belang van oog voor de positie van de burger in het recht ('burgerperspectief'). In het verlengde hiervan tevens het belang van 'maatwerk' en 'responsiviteit' in het recht;
- het belang van doeltreffende rechtsbescherming ten opzichte van de overheid.

⁵⁹⁹ Van de Sande 2019, p. 250; Van de Sande 2014, p. 195-196; Schlössels, e.a. 2019, 2019/1021; Schlössels 2011, par. 2.5.2.

Het uitgangspunt dat op voorlichting niet mag worden vertrouwd, botst ontegenzeggelijk met het idee van een betrouwbare overheid.⁶⁰⁰ Reeds daarom is herijking nodig van de huidige koers. Niet het belang van de burger staat in de huidige koers van de Hoge Raad op de eerste plek, maar de risico's van onjuiste voorlichting voor de Belastingdienst. De toepassing van het vertrouwensbeginsel leunt immers (ook na *BNB* 2022/10) op het idee van een risicoverdeling en de vraag naar de wenselijkheid van *gebondenheid* van de Belastingdienst, terwijl dat zich niet verhoudt tot doel en strekking van het vertrouwensbeginsel, waarin gewekte verwachtingen het uitgangspunt zijn. Die benadering verhoudt zich bovendien niet goed tot het perspectief van de burger, die niet denkt in juridische kwalificaties en risico's, maar erop rekent dat de Belastingdienst de bij hem gewekte verwachtingen nakomt. Óók in gevallen waarin hij niet eerst iets heeft gedaan of nagelaten. Een koers die geen bescherming biedt aan de burger die op goede gronden op voorlichting heeft vertrouwd – behoudens uitzonderingsgevallen van disponeren – houdt dan ook niet voldoende rekening met het perspectief van de burger. Tot slot laat een 'alles of niets'-benadering naar zijn aard geen ruimte voor maatwerk (paragraaf 4.2.3.3, 4.3.4), hetgeen de vraag oproept hoe daarmee moet worden omgegaan in de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht.⁶⁰¹ Herijking van de wenselijkheid en mogelijkheid van aanpassingen op dit punt is dan ook gewenst (paragraaf 7.5).

4.7.3.2 *Rechtshandhaving en rechtsbescherming uit balans*

In de huidige koers is het evenwicht tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming uit het lood. Voorlichting vervult een essentiële rol als uitvoeringsinstrument bij rechtshandhaving door de Belastingdienst (paragraaf 3.2). Hoewel de rechtshandhaving via voorlichting sinds de jaren 80 sterk is toegenomen, is het belang van voorlichting niet doorontwikkeld; overigens afgezien van een recente bijstelling op het punt van het dispositievereiste (paragraaf 4.3.4). De rechtsbescherming is sinds de jaren 80 niet toegenomen, terwijl het belang van voorlichting wel is toegenomen. De voordelen van goede voorlichting komen toe aan zowel burgers als de Belastingdienst, maar de nadelen liggen in beginsel geheel bij burgers.

Geconcludeerd moet worden dat de belastingrechter de burger die verwachtingen heeft ontleend aan onjuiste of onvolledige voorlichting van de Belastingdienst nauwelijks effectief bescherming biedt. Enkel de burger die disponeert komt in aanmerking voor bescherming via het vertrouwensbeginsel. Dat betekent dat het evenwicht tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming uit balans is geraakt. De huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel schiet te kort in zijn doel en functie van rechtsbescherming. Van *doeltreffende* rechtsbescherming is geen sprake. De huidige koers moet dus worden bijgesteld.⁶⁰²

⁶⁰⁰ Scheltema 2019a, par. 9.

⁶⁰¹ In het algemene bestuursrecht zijn naar de aard van het rechtsgebied meer mogelijkheden tot maatwerk, zoals in conclusie van Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.11, zoals nakoming, compensatie of schadevergoeding.

⁶⁰² In 2010 – alweer ruim tien jaar geleden – vond Albert in *BNB* 2010/314 met A-G IJzerman dat een goede reden voor bijstelling van de koers ontbrak.

Die conclusie tekent zich nog scherper af in het licht van de rechtsstatelijke functie van voorlichting. Voorlichting is als het ware een rechtsstatelijke ‘compensatiestrategie’ om het tekort in de waarborgfunctie van de wet als bron van rechtszekerheid te compenseren (zie paragraaf 2.3). Echter, wanneer burgers hun rechtszekerheid niet (kunnen) afleiden uit de wet, en zij – zoals in de huidige koers de hoofdregel is – vervolgens niet mogen vertrouwen op voorlichting over die wet, betekent dit uiteindelijk dat aan hen niet de rechtszekerheid is geboden die voorlichting nu juist had moeten bieden. De overheid is er dan niet in geslaagd rechtszekerheid te bieden. Dat is, zoals Van de Sande terecht heeft betoogd, rechtsstatelijk gezien ‘beslist onwenselijk’.⁶⁰³ Anders gezegd: dan schiet rechtsbescherming te kort.

Uiteraard is het niet zo – en dat betoog ik dan ook zeker niet – dat de wet niet relevant is of zou moeten zijn voor rechtszekerheid. De wet dient immers wel degelijk rechtszekerheid aan de burger, maar niet zozeer doordat hij die wet zelf leest (paragraaf 2.3.2). Daarbij komt dat de wet niet alleen rechtszekerheid, maar ook andere rechtsstatelijke belangen dient, zoals rechtsgelijkheid.⁶⁰⁴ Echter, wanneer het recht te star vasthoudt aan gebondenheid van de Belastingdienst aan een strikte wetstoepassing, dan keert zich (zoals Scheltema reeds in 1984 waarschuwde) een rechtsstatelijk grondbeginsel, dat ook bedoeld is om de individuele burger te beschermen, zich juist *tegen* die burger.⁶⁰⁵ Het recht beschermt dan uiteindelijk niet de burger, maar de overheid.

Bovendien biedt de huidige koers relatief de *minste* mate van bescherming aan het type belastingplichtige dat dit het *meeste* nodig heeft: de ‘gewone’ belastingplichtige. Juist de burger zonder professionele bijstand, zonder (de mogelijkheid van) ingekochte kennis, die niet de weg weet naar vooroverleg met de Belastingdienst of een verzoek tot standpuntbepaling, maar voor zijn fiscale kennis is aangewezen op de BelastingTelefoon of een brochure, is degene die achteraf in feite machteloos staat als hij gebrekkig is geïnformeerd.⁶⁰⁶ Dat leidt tot een disbalans tussen afhankelijkheid en bescherming. Die is, zeker in het licht van de Toeslagenaffaire, niet houdbaar.

Daarbij komt dat de huidige toepassen van het vertrouwensbeginsel een merkwaardige discrepantie bevestigt tussen enerzijds de ambitie en verantwoordelijkheid die de Belastingdienst *heeft* en anderzijds degene die hij hierin *waarmaakt* bij de voorlichting aan de burger. Zo straalt de compliance- en communicatiestrategie van de Belastingdienst zichtbaar ambitie uit om goede en betrouwbare voorlichting te geven (paragraaf 3.2, 3.3.6). Dat staat evenwel diametraal tegenover hetgeen de Belastingdienst op de website over zijn voorlichtende taak vermeldt:

603 Van de Sande 2018, par. 16.8.

604 Oldenziel 1998, p. 44-45; Scheltema 1984, p. 547, 549; Scheltema 2020b, p. 3, 4, 8, 10.

605 Scheltema 1984, p. 547-549.

606 Blank & Osofsky over nadelen van simplexity; zie ook Douma 2020, p. 20; Conclusie A-G Niessen van 15 mei 2020 onder punt 3.52 bij HR 26 juni 2020, nr. 19/03705, *BNB* 2020/133; Wolthuis 1995, p. 34-36.

‘Om deze taak goed uit te kunnen voeren, moeten wij vrijelijk algemene informatie kunnen geven zonder dat wij hieraan in specifieke situaties gebonden zijn.’⁶⁰⁷

Bovendien staat de ambitie die uit de eigen invulling van de voorlichtende taak spreekt haaks op de lijn in de rechtspraak waarin de burger zich vrijwel steeds tevergeefs op tekortschietende voorlichting beroept. Schlössels adresseerde een dergelijke frictie eerder voor het bestuursrecht in het algemeen; hij constateert:

‘een wat merkwaardige spanning (...) tussen de wens van de overheid om burgers goed en begrijpelijk te informeren en de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel.’⁶⁰⁸

Dat leidt, zo ben ik met Schlössels eens, tot de vraag: schiet voorlichting haar doel niet voorbij als burgers hieruit in de regel niets met zekerheid kunnen afleiden over hun rechtspositie? Een ontkennend antwoord hierop (‘nee’) neemt enkel het belang van de Belastingdienst in acht en niet dat van de burger.

Dat geldt eens te meer in het licht van de beleidsmatige aspecten die aan de inzet van voorlichting door de Belastingdienst ten grondslag liggen, evenals in het licht van het belang dat de Belastingdienst (terecht) hecht aan zijn betrouwbaarheid (paragraaf 2.3.3; 3.2, 3.3.6). Uit de eerder aangehaalde citaten blijkt dat de staatssecretaris en de Belastingdienst menen dat informatie van de Belastingdienst betrouwbaar en volledig moet zijn, dat burgers moeten kunnen vertrouwen op antwoorden van de Belastingdienst en dat het vertrouwen dat burgers in de Belastingdienst in hoge mate wordt bepaald door de interactie met de Belastingdienst. Betrouwbare en effectieve communicatie in de uitvoering vindt de Belastingdienst *essentieel* (zie paragraaf 3.3.6). De statements roepen de ongemakkelijke, maar onvermijdelijke vraag op: wat is de waarde van dergelijke uitspraken als de burger in de juridische werkelijkheid in de regel juist niet op voorlichting kan vertrouwen?⁶⁰⁹ Hoe kan de Belastingdienst ‘bouwen aan vertrouwen’, wanneer zijn voorlichting juridisch gezien in de regel niet betrouwbaar is?⁶¹⁰ In wiens belang is de huidige hoofdregel nu eigenlijk?

Tot slot rijst de vraag of toepassing van de beginselen van behoorlijk bestuur in zijn algemeenheid wel voldoende bescherming biedt tegen tekortschietende voorlichting. Als het verstrekken van onjuiste en/of onvolledige informatie aan burgers niet een schending oplevert van een beginsel voor *behoorlijk* bestuur, wat is dan wel ‘onbehoorlijk’?⁶¹¹ Natuurlijk zijn de risico’s bij voorlichting ruimer en genuanceerder dan enkel onjuistheid (zwart/wit),

607 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/spelregels/vertrouwensbeginsel (laatstelijk geraadpleegd 16 januari 2022).

608 Schlössels 2013a, par. 2.5.2.

609 Bovendien rijst de vraag of dergelijke uitlatingen van de staatssecretaris op zichzelf kwalificeren als een beleidsstandpunt waarop de burger een beroep kan doen (paragraaf 4.4).

610 Belastingdienst Jaarplan 2022, p. 23, zie ook Meerjarenvisie Belastingdienst 2020-2025, p. 2. Verder in paragraaf 3.2.8.

611 Zie het oordeel van de Commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van 28 mei 2021, *Kamerstukken II* 2020/2021, 35586 nr. 6: ‘Een burger mag er vanuit gaan dat de informatie op de website van de Belastingdienst klopt, en een klacht over onjuiste informatievoorziening zou in het vervolg direct gegrond moeten worden verklaard. Maar bovenal is de commissie van oordeel dat deze klacht nooit mogen ontstaan.’

maar ten minste in gevallen waarin daarvan sprake is, dient de rechter de burger tegen gebrekkige informatieverstrekking te beschermen.⁶¹²

4.7.4 Evaluatie

De herijking van de toepassing van het vertrouwensbeginsel resulteert in de bevinding dat de toepassing van het vertrouwensbeginsel bijstelling verdient. De toepassing van het vertrouwensbeginsel voldoet niet meer in het licht van het juridische kader van de voorlichtende taak en maatschappelijke en juridische ontwikkelingen. De huidige koers in de voorlichtingsjurisprudentie biedt de burger niet voldoende rechtsbescherming. Daarmee is evenwel nog niet gezegd hoe het 'beter' moet. Voor een terughoudende koers bestaan goede argumenten, maar daar tegenover staan overtuigende tegenwerpingen. Het *legaliteitsbeginsel* (strikte wetstoepassing) en het *vertrouwensbeginsel* (bescherming van gewekt vertrouwen) dienen beide rechtsstatelijke belangen, dus er is een adequate(re) belangenafweging nodig, die berust op verdedigbare argumenten (paragraaf 2.6.3, 4.2, 4.3.2). De afweging hangt mede af van de maatschappelijke context waarin het recht functioneert, zoals opvattingen over de verhouding burger-overheid, de functie van voorlichting in het recht en de mate waarin juridische regels aan de burger vallen uit te leggen. Dat laatste is in het juridisch perspectief in toenemende mate relevant geworden (paragraaf 2.2.3).

Waar en in welke mate wringt de juridische benadering met 'de werkelijkheid' die het bestrijkt?⁶¹³ Een geïsoleerd juridisch perspectief geeft hierop niet direct een adequaat antwoord. In het kader van dit onderzoek neem ik daarom hierna een andere invalshoek. Mijns inziens is het noodzakelijk om vertrouwenwekkende voorlichting vanuit een ander perspectief te belichten: het perspectief van de burger. Bij een juridisch onderwerp dat de burger in een zodanige mate aangaat als het aan voorlichting te ontleen vertrouwen, mag zijn perspectief niet worden genegeerd. Hoe kan voorlichting en het vraagstuk van het daaraan te ontleen vertrouwen vanuit het perspectief van de burger worden gezien? Deze vraag was op zich reeds relevant voor het recht, maar deze heeft onmiskenbaar aan belang gewonnen nu de positie van de burger in het rechtsstatelijk denken meer aandacht krijgt (paragraaf 2.2.3). De andere invalshoek van het burgerperspectief leidt tot een beter geïnformeerde afweging in het juridisch perspectief. In het volgende deel van het onderzoek zal ik dan ook – geoperationaliseerd aan de hand van de taal- en communicatiewetenschap – het burgerperspectief op vertrouwenwekkende voorlichting behandelen.

4.8 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is de volgende deelvraag beantwoord: *Op welke wijze wordt het vertrouwensbeginsel bij voorlichting toegepast, en voldoet de huidige toepassing in het licht van het juridische kader en maatschappelijke ontwikkelingen?* Het vertrouwensbeginsel strekt ertoe gerechtvaardigde verwachtingen bij de burger over een gedragslijn van de Belastingdienst te beschermen. De toepassing van dit beginsel moet worden afgewogen

612 Vgl. de aanbevelingen over het bieden van rechtsbescherming door lagere rechters in Werkgroep reflectie toeslagenaffaire rechtbanken 2021, p. 61.

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

met het legaliteitsbeginsel. De Hoge Raad heeft een specifieke methode ontwikkeld met rechtsregels per categorie uitingen (paragraaf 4.2).

Uit de analyse van de stand van de rechtspraak inzake de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting volgt dat de Hoge Raad een terughoudende koers vaart in de bescherming van door voorlichting gewekte verwachtingen. Het jurisprudentieonderzoek illustreerde hoe beperkt de bescherming is die belastingplichtigen daaraan ontleen: in slechts zo'n 5% van de gevallen uit de gevallen in het jurisprudentieonderzoek was een beroep op het vertrouwensbeginsel geslaagd (Annex I). Het dispositievereiste vormt daarbij een significante horde, zij het dat de Hoge Raad onlangs in *BNB 2022/10* de strenge invulling van het vereiste enigszins heeft verzacht. De ruimer beschermende werking strekt zich evenwel enkel uit tot situaties waarin de burger heeft gedisponeerd, waardoor de werkingssfeer van het vertrouwensbeginsel in zoverre beperkt blijft. In de rechtspraakanalyse heb ik de veronderstellingen in de categorie algemene voorlichting en inlichtingen systematisch in kaart gebracht, zodat inzichtelijk wordt waarop de huidige hoofdregel *nee, tenzij* is gebaseerd (paragraaf 4.3).

Uit de vergelijking van de toepassing van het vertrouwensbeginsel met die bij vertrouwenwekkende beleidsregels (paragraaf 4.4) en toezeggingen (paragraaf 4.5) volgt dat de Hoge Raad in die gevallen een ruimer beschermende koers vaart, die voor een deel kan worden verklaard, maar voor het overige leidt tot niet goed te rechtvaardigen verschillen. Bovendien volgt uit de analyse van de kwalificatie- en afbakeningsproblematiek tussen de voorlichting, beleidsregels en toezeggingen dat de grenzen tussen de categorieën weliswaar in theorie scherp zijn, maar in praktijk niet steeds, terwijl hun rechtsgevolgen scherp verschillen. Daarmee komt het instrumentarium van de juridische kwalificatie van een uiting met bijbehorende rechtsregel onder druk te staan. Verder zijn uitingen in het kader van de voorlichtende taak weliswaar in theorie te onderscheiden van andere uitingen, maar in de praktijk is daarbij vooral de bedoeling van de Belastingdienst beslissend. Dat botst met het perspectief van de burger, die niet zozeer op zoek is naar algemene informatie, maar naar rechtszekerheid, terwijl de huidige methode met het juridisch categoriseren van uitingen als voorlichting weinig daarmee rekening houdt. Bovendien is uitvoering van de voorlichtende taak genuanceerder dan enkel in begrijpelijke bewoordingen weergeven wat in de belastingwet staat. Wat daar staat, is namelijk niet steeds duidelijk. Dit inzicht stelt veronderstellingen over de 'voorlichtende taak' ter discussie. Het doet eens te meer afbreuk aan de categorisering van uitingen en bijbehorende regel voor gebondenheid van de Belastingdienst (paragraaf 4.6).

Tot slot heb ik de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting kritisch tegen het licht gehouden. De methode, de veronderstellingen en de hoofdregel zijn niet meer houdbaar in het licht van het juridische kader bij de voorlichtende taak en juridische en maatschappelijke ontwikkelingen (hoofdstuk 2). De huidige toepassingswijze van het vertrouwensbeginsel staat haaks op de juridische functie van voorlichting in de rechtsstaat, is voorlichting méér dan slechts informatie, en zijn rechtsbescherming en rechtshandhaving uit evenwicht geraakt. In de huidige koers wordt als uitgangspunt niet de burger beschermd tegen gebrekkige voorlichting, maar de Belastingdienst. Het belastingrecht neemt het belang van de burger dus niet voldoende in acht.

Het voorgaande brengt tot de conclusie dat de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting bijstelling behoeft en dat in die herijking het perspectief van de burger niet mag worden genegeerd (paragraaf 4.7).

In het volgende deel zal ik het burgerperspectief behandelen, geoperationaliseerd aan de hand van de taal- en communicatiewetenschap. Ik pas het burgerperspectief toe op vertrouwenwekkende voorlichting van de Belastingdienst. Die invalshoek is belangrijk, gezien de toegenomen aandacht voor het 'burgerperspectief' in het rechtsstatelijke denken.