



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).

Confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat centraal hoe het juridisch perspectief zich verhoudt tot het burgerperspectief als het gaat om het aan voorlichting te ontnemen vertrouwen. Het uitgangspunt van het betoog vormt de tussenconclusie uit Deel I dat het geldende recht – de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting – niet goed meer is afgestemd op de werkelijkheid die het bestrijkt.¹ Mijn veronderstelling is dat het juridisch perspectief op dit punt conflicteert met het burgerperspectief. Nu zal worden onderzocht of, en in hoeverre, de perspectieven inderdaad schuren of zelfs botsen.² Deze nadere probleemanalyse draagt bij aan een diepgaander begrip van het conflict tussen beide perspectieven.³

In dit hoofdstuk beantwoord ik de deelvraag: *Welke toegevoegde waarde biedt de confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief voor de herijking van de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting?* Doel van het hoofdstuk is om te analyseren of (en zo ja, waar en waarom) de huidige juridische koers ten aanzien van het aan voorlichting te ontnemen vertrouwen conflicteert met het burgerperspectief en bijstelling behoeft. Mijn methode daarbij is als volgt. Ik neem als uitgangspunt het juridisch perspectief (Deel I) en vergelijk dat met het burgerperspectief (Deel II). De confrontatie is functioneel, dus deze is erop gericht om voor de onderzoeksvraag relevante overeenkomsten, verschillen en knelpunten tussen de perspectieven te identificeren. De gekozen aanpak kan bovendien helpen een ander licht te werpen op aannames die in het juridisch perspectief bij voorlichting worden gehanteerd.

Ter beantwoording van de deelvraag begin ik met zeven aan de voorlichtingsjurisprudentie ontleende casusposities. Aan de hand van deze concrete gevallen zal ik analyseren hoe de toepassing van beide perspectieven in specifieke situaties uitwerkt (paragraaf 6.2). Vervolgens zal ik dieper ingaan op twee aspecten die uit de vergelijking van perspectieven naar voren komen en nadere aandacht verdienen. Enerzijds betreft dat de positie van de Belastingdienst bij zijn voorlichtende taak als 'vertaler' (paragraaf 6.3). Anderzijds betreft dit het specifieke karakter van voorlichting als door de Belastingdienst gemaakte *trade-off*

1 Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/166 en zie ook 165.

2 Vgl. Damen 2018, p. 32: '(...) hoe twee werelden met elkaar kunnen schuren en zelfs botsen: *de leefwereld van een gewone burger en de harde juridische realiteit van het systeem*'; Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/166.

3 Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/42.

tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid (paragraaf 6.4). Duidelijk wordt dat het juridisch perspectief op onderdelen conflicteert met het burgerperspectief en het nodig is terug te kijken op de relevantie van het burgerperspectief voor het belastingrecht (paragraaf 6.5). Ik sluit af met een conclusie (paragraaf 6.6).

De relevantie van dit hoofdstuk in relatie tot de centrale onderzoeksvraag is dat beter inzichtelijk wordt, of (en waar) het juridisch perspectief moet worden bijgesteld. Al met al biedt de confrontatie met het burgerperspectief niet alleen beter zicht op het probleem, maar ook inspiratie voor oplossingsrichtingen.

6.2 Confrontatie van perspectieven

In deze paragraaf zal ik aan de hand van zeven concrete casusposities analyseren hoe de toepassing van het juridisch perspectief en het burgerperspectief bij het aan voorlichting te ontlene vertrouwen uitwerkt. Het voordeel van deze benadering is dat een analyse aan de hand van specifieke situaties concreet inzicht biedt in de punten waarop en de mate waarin de perspectieven parallel lopen, of juist niet. Eerst moet worden bepaald welke elementen relevant zijn voor de confrontatie met oog op de centrale onderzoeksvraag. Gebaseerd op Deel I en II geef ik het volgende overzicht.

	Het juridisch perspectief	Het burgerperspectief
Perspectief gevormd door	Juridisch kader bij de voorlichtende taak: rechtsstatelijke inbedding. (hoofdstuk 2)	Taal- en communicatiewetenschappelijk kader: voorlichting als institutionele vorm van communicatie, taalverkeersregels en communicatieve principes. (hoofdstuk 5)
Vanuit de burger: In rechte te beschermen vertrouwen ontlene aan voorlichting?	Hoofregel <i>nee, tenzij</i> . Uitzondering is van toepassing indien burger voldoet aan (i) het niet-kenbaarheidsvereiste én (ii) het dispositievereiste. (hoofdstuk 4)	Ja, mits regels van taal en communicatie gevolgd. Communicatie brengt communicatieve verwachtingen mee. Bij voorlichting door de Belastingdienst met name door institutionele inbedding van voorlichting, hoedanigheid afzender en communicatief doel. (hoofdstuk 5)

Vanuit de Belastingdienst: gebonden aan voorlichting	Hoofddregel <i>nee, tenzij</i> . Uitzondering is van toepassing indien burger voldoet aan (i) het niet-kenbaarheidsvereiste én (ii) het dispositievereiste. (hoofdstuk 4)	<i>Ja</i> , mits regels van taal en communicatie gevolgd. Communicatie brengt communicatieve gebondenheid mee. Bij voorlichting door de Belastingdienst ontstaat <i>commitment</i> met name door de werking van talige communicatie en voorlichting als gezamenlijke inspanning voor gezamenlijk project belastingheffing. (hoofdstuk 5)
---	---	---

Tabel 15: Overzicht kernelementen voor confrontatie perspectieven

Het overzicht toont al direct verschillen, die voortkomen uit de andere perspectieven met elk hun eigen uitgangspunten. Wat levert dat op in concrete situaties?

6.2.1 Confrontatie aan de hand van casusposities

In deze paragraaf worden zeven casusposities behandeld. Dit zijn geen willekeurige voorbeelden, maar de casusposities zijn gebaseerd op de belangrijkste arresten uit de voorlichtingsjurisprudentie sinds 1979 (paragraaf 4.3.2.1). De toegevoegde waarde van deze keuze is dat gevallen uit de rechtspraak – anders dan bijvoorbeeld hypothetische voorbeelden – zicht bieden op ‘echte’ situaties, dus conflicten die zich in de werkelijkheid hebben voorgedaan. In de tweede plaats bevatten rechterlijke uitspraken (anders dan bijvoorbeeld mediaberichten of een verzonnen voorbeeld) informatie over de visie van de burger en de Belastingdienst, de voorlichting die ter discussie staat én het oordeel van de rechter. Die informatie maakt het mogelijk, gecombineerd met de inzichten uit het eerste en tweede deel van het onderzoek, in kaart te brengen wat de toepassing van de verschillende perspectieven in concrete gevallen inhoudt. Tot slot brengt een verantwoorde selectie van casusposities mee dat de conclusies die daaraan worden verbonden een bredere relevantie hebben en dus een goed beeld geven van de problematiek (paragraaf 6.2.1.1).

6.2.1.1 Methodologische verantwoording

Bij de selectie van de casusposities ben ik als volgt te werk gegaan. Als vertrekpunt heb ik alle sinds *BNB* 1979/311 gepubliceerde arresten van de Hoge Raad inzake algemene voorlichting en inlichtingen genomen (paragraaf 4.3.2).⁴ Vervolgens heb ik dat toegespitst op de belangrijkste, richtinggevendende arresten (standaardarresten).⁵ Dat leverde elf relevante

4 Voor een totaalbeeld heb ik de beschikbare arresten via www.rechtspraak.nl geraadpleegd en de aangehaalde (standaard)arresten bij algemene voorlichting en inlichtingen bekeken in naslagwerken zoals in de Cursus Belastingrecht, Encyclopedie de Vakstudie, NDFR (laatstelijk 27 oktober 2021) en Douma 2021, par. 6.2.

5 Onder richtinggevend versta ik hier dat latere rechtspraak erop voortbouwt en/of naar verwijst en in dat opzicht dus koersbepalend is (en overigens ook in de literatuur als zodanig wordt opgevat (zie paragraaf 4.3.2)).

arresten op die in beginsel voor een casuspositie in aanmerking komen.⁶ Na eliminatie van 'doublures' – arresten die nagenoeg gelijk zijn aan een andere – vielen twee arresten af.⁷ Een ander arrest viel af omdat deze minder relevant is in het kader van voorlichting aan de burger en dus voor dit onderzoek.⁸ Tot slot viel een volgend arrest af omdat de uitkomst van de zaak na verwijzing onbekend is, waardoor de precieze uitwerking vanuit het juridisch perspectief ontbreekt en een adequate analyse niet mogelijk is.⁹ Het voorgaande betekent dat zeven arresten resteren als adequate basis voor de casusposities (*BNB* 1979/311, *BNB* 1988/148, *BNB* 2000/330, *BNB* 2002/45, *BNB* 2010/314, *BNB* 2021/76 en *BNB* 2022/10). De zeven arresten beslaan de volledige tijdsperiode van de beschikbare arresten tot op heden (tussen 1979 en 2021). Bovendien bevatten zij een ruime variatie in het type voorlichting (bijvoorbeeld toelichting, Website, telefonisch, combinaties), evenals de wijze van informatieverstrekking (zowel gesproken als geschreven), hun karakter (bijvoorbeeld algemeen en individueel gericht) en in de aard van de tekortkomingen (van verschrijving tot onjuiste rechtsopvatting).

De hierna te bespreken voorbeelden zijn niet representatief voor alle voorlichting die de Belastingdienst in zijn algemeenheid verstrekt. De focus ligt immers op probleemgevallen (paragraaf 1.5.4). Wel geven de casusposities een goed beeld van 'wat er zoal mis kan gaan' als de burger afgaat op voorlichting.¹⁰ Sterker nog, door de casusposities te baseren op de belangrijkste arresten zijn deze representatief voor de problematiek en rechtspraak en ter zake. De casusposities hebben dan ook niet slechts een illustratief karakter, maar zij leveren betekenisvolle, representatieve informatie op.

Ik behandel de casusposities in chronologische volgorde.

6 1) HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311, 2) HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB* 1988/148, 3) HR 3 januari 1990, nr. 26 325, *BNB* 1990/148, 4) HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330, 5) HR 16 mei 2008, nr. 42151, *BNB* 2008/200, 6) HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB* 2010/314, 7) HR 24 september 2010, nr. 08/03543, *BNB* 2010/315, 8) HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76, 9) HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10 en in het kader van disclaimers 10) HR 7 december 2001, nr. 36517, *BNB* 2002/45 en later 11) HR 11 november 2007, nr. 43084, *BNB* 2008/21.

7 *BNB* 2010/314 en *BNB* 2010/315 zijn in grote lijnen vergelijkbaar en de Hoge Raad beslist in *BNB* 2010/315 conform *BNB* 2010/314, dus ik heb enkel *BNB* 2010/314 geselecteerd. In *BNB* 2008/21 beslist de Hoge Raad conform *BNB* 2002/45, dus ik heb enkel *BNB* 2002/45 geselecteerd.

8 Het arrest in *BNB* 2008/200 is niet geselecteerd vanwege het type informatie (Handleiding loonbelasting, dat later overigens als beleid is aangemerkt, zie besluit van 20 februari 2009, nr. CPP2009/78M, V-N 2009/13.23) en de doelgroep (inhoudingsplichtigen); zie afbakening in paragraaf 1.5.

9 Dit betreft *BNB* 1990/148, die door de Hoge Raad is verwezen maar waarin geen verwijzingsuitspraak is gedaan c.q. gepubliceerd (navraag bij de griffie van de Hoge Raad en het verwijzingshof heeft geen resultaat opgeleverd). Overigens heeft *BNB* 1990/148 met *BNB* 2021/76 gemeen dat het gaat om een combinatie van algemene voorlichting en inlichtingen, dus die problematiek is met dat laatste arrest gedekt.

10 Zie Damen 2018, p. 32, die 'stories' bespreekt. Over tekortkomingen in voorlichting zie paragraaf 2.6.1 en 4.3.

6.2.1.2 Casuspositie 1: Autokosten (BNB 1979/311)

Casuspositie	Type voorlichting	Communicatiewijze	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
1. Autokosten ¹	Telefonische inlichting	Gesproken tekst	Individueel	Onjuiste inlichting	Slaagt niet (dispositievevereiste)
<i>De situatie</i>					
Een invalide man maakt autokosten. Onder het destijds geldende recht mogen kosten die verband houden met invaliditeit onder voorwaarden in aftrek worden genomen als buitengewone lasten.² Het is voor de man onduidelijk hoe hij de aftrekpost moet berekenen en hij neemt hij telefonisch contact op met de Belastingdienst. Volgens hem is de uitkomst van het gesprek met de Belastingdienst dat hij de eerste 15.000 km voor eigen rekening neemt en al het meerdere tegen een bepaalde kilometerprijs in aftrek mag brengen. Bij het opleggen van de aanslag accepteert de inspecteur de aftrekpost echter niet geheel. Mag de man vertrouwen op de verstrekte informatie?					
<i>Standpunt Belastingdienst, burger en belastingrechter</i>					
Belastingdienst: Volgens de inspecteur is er geen afspraak gemaakt, maar een algemene inlichting gevraagd.³ Ambtenaren doen niet zomaar toezeggingen. De ambtenaar die hem heeft gesproken kent zijn specifieke situatie niet. In de verwijzingsprocedure verklaart de ambtenaar dat hij het volgende heeft gezegd: 'De kosten van de eerste 15 000 km zijn (...) in elk geval niet aftrekbaar, de overige kosten zouden als buitengewone lasten aftrekbaar kunnen zijn als het kosten ter zake van ziekte of invaliditeit zijn; vul het zo maar in op de aangifte, dan zal het bij de aanslagregeling wel worden bezien.'⁴ De inspecteur heeft een deel aftrek toegestaan, hoewel dat volgens hem nog te hoog is. Burger: De burger nam telefonisch contact op over de wijze waarop hij de berekening van de aftrekpost moet maken. De ambtenaar met wie hij had gesproken kende zijn situatie. De man doet aangifte op de besproken wijze en voegt berekening en toelichting bij. In de aanslag gaat de Belasting hieraan geheel voorbij. De man vraagt zich af of het zin heeft om met de Belastingdienst in overleg te gaan. 'En überhaupt, als telefonisch contact in dit geval van geen waarde is, waarom dan die dure reclame op de t.v.', aldus de man. Belastingrechter: De Hoge Raad formuleert in dit arrest het beoordelingskader voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. Voorop staat dat niet voor elke uitlating van de Belastingdienst een juiste wettoepassing opzij moet worden gezet. In dat kader moet het legaliteitsbeginsel worden afgewogen tegen het vertrouwensbeginsel. Bij uitlatingen waarin slechts sprake is van een inlichting en niet een toezegging (zoals in deze zaak) weegt het legaliteitsbeginsel zwaarder, waardoor de Belastingdienst in de regel door onjuistheden in de uiting niet wordt gebonden. Afwijking van die regel is slechts mogelijk indien de belastingplichtige voldoet aan (i) het niet-kenbaarheidsvereiste en (ii) het dispositievevereiste (paragraaf 4.3). Deze risicoverdeling dient het belang dat zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige erbij hebben dat de Belastingdienst zijn voorlichtende taak onbelemmerd en zo ruim mogelijk kan vervullen. Nu de autobezitter niet aan (ii) het dispositievevereiste voldoet (enkel nakomen van wettelijke aangifteplicht, geen sprake van voortbouwen), wordt de inspecteur niet aan de onjuistheid in de inlichting gebonden. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet.					
<i>Het juridisch perspectief en het burgerperspectief</i>					
Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief kan de uitkomst dat de man niet mag vertrouwen op de inlichting worden verklaard. Hij voldoet immers niet aan de voorwaarden die de belastingrechter stelt om de bij hem gewekte verwachtingen te honoreren. Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief is de uitkomst niet hetzelfde, althans niet zonder meer. Het communicatieve doel van het gesprek was om informatie te geven respectievelijk krijgen over de berekening van een aftrekpost. De burger interpreteert de uiting als advies. Ook al was het geen afspraak, het ligt voor de hand dat de burger gegeven de context niet anders handelde dan hoe de ambtenaar hem had geïnformeerd. Communicatief gezien is de Belastingdienst gebonden aan zijn advies en kan hij niet opeens anders daarvan terugkomen. Kanttekening is dat de ambtenaar bij de uiting een vorm van <i>hedging</i> heeft toegepast (de beoordeling volgt bij aanslagregeling). Toch blijkt die <i>hedging</i> voor de burger hier niet (voldoende) effectief, zo illustreert zijn gang tot aan de hoogste rechter. Een theoretische verklaring kan zijn dat, gezien de context, de deskundigheid van de zender en het communicatieve doel van het gesprek, niet wordt geaccepteerd dat de Belastingdienst een inhoudelijk onjuiste uiting doet waarvoor hij niet <i>volledig</i> wil instaan. Bovendien betekent de <i>hedging</i> voor de ontvanger niet dat hij de uiting moet negeren – integendeel, de informatie is kennelijk zodanig relevant dat de zender deze, ondanks een bepaalde onzekerheid, toch geeft (paragraaf 5.7.3). Het is dus goed te verklaren dat de autobezitter het advies opvolgt en niet acceptabel vindt dat de Belastingdienst zich achteraf onttrekt aan (volledige) nakoming van de inhoud ervan met als rechtvaardiging dat de gedane uiting geen 'afpraak' of 'toezegging' inhield.					

Confrontatie van perspectieven
Deze casuspositie toont een conflict in gebondenheid aan de uiting, waarbij (net zoals in casuspositie 4) – een vorm van <i>hedging</i> een rol speelt. De <i>hedge</i> weerhoudt de burger er echter niet van de Belastingdienst (geheel) te willen houden aan zijn uiting. Ik kom daarop apart terug (paragraaf 6.2.2, 6.2.4.3). Bovendien legt deze casuspositie een ander probleem bloot: er kunnen verschillende visies bestaan op hetgeen is gezegd. De burger en de ambtenaren hebben daarvan een ander beeld. In het juridisch perspectief komt het aan op bewijs: de burger die zich op het vertrouwensbeginsel beroept moet stellen en vervolgens aannemelijk maken dat aan hem een bepaalde uiting met een bepaalde inhoud is gedaan, waaraan hij een in rechte te beschermen vertrouwen kon ontlelen. Hier speelt echter, zeker bij mondeling verstrekte informatie, bewijslastproblematiek een rol. Het kan voor de burger moeilijk, en in voorkomende gevallen onmogelijk, zijn om achteraf te bewijzen welke uiting de Belastingdienst precies heeft gedaan, in het licht van welke vraag en welke informatie van de burger (paragraaf 4.3.6). De Belastingdienst en burger hebben elk hun eigen interpretatie van het gesprek, terwijl achteraf vaak niet kan worden gecontroleerd wat precies is gezegd. En wiens woord weegt dan het zwaarste? Als de bedoeling van de Belastingdienst als uitgangspunt wordt genomen, zoals in deze zaak, kan buiten beeld blijven hoe de gemiddelde burger de uiting heeft opgevat. Tot slot toont deze situatie de afbakeningsproblematiek tussen (niet-bindende) inlichtingen en (bindende) toezeggingen (paragraaf 4.6.1).

- 1 Gebaseerd op HR 26 september 1979, nr. 19 250, *BNB* 1979/311. Een variant op deze casus biedt *BNB* 2000/330 (zie paragraaf 6.2.1.4), die vergelijkbaar is met *BNB* 1979/311 op het punt van de *individueel verstrekte* informatie en het beoordelingskader van de Hoge Raad, maar daarvan afwijkt omdat in *BNB* 2000/330 wel aan het dispositievevereiste is voldaan.
- 2 *BNB* 1979/311 ziet op de Wet IB 1964. Vgl. art. 6.17 Wet IB 2001 en over deze problematiek recenter in Hof Arnhem-Leeuwarden 24 augustus 2021, nr. 20/00404, *V-N* 2021/53.1.1, r.o. 4.6-4.7.
- 3 Zie voor de standpunten van de Belastingdienst in *BNB* 1979/311 en de verwijzingszaak Hof 's-Hertogenbosch 29 februari 1980, nr. 2320/1979, *BNB* 1981/95.
- 4 Zie *BNB* 1979/311 en de verwijzingszaak Hof 's-Hertogenbosch 29 februari 1980, nr. 2320/1979, *BNB* 1981/95.

6.2.1.3 Casuspositie 2: De thuiswerkende notaris (*BNB* 1988/148)

Casuspositie	Type voorlichting	Soort communicatie	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
2. De thuiswerkende notaris ¹	Toelichting aangiftebiljet	Geschreven tekst	Algemeen	Fout: onjuiste verwijzing	Slaagt niet (dispositievevereiste)
<i>De situatie</i>					
Een notaris heeft een kamer in zijn eigen woning ingericht als werk- en studeerkamer. Volgens de toenmalige regels zijn kosten voor een werk- en studeerkamer onder voorwaarden aftrekbaar. De notaris berekent de aftrekpost met de toelichting bij het aangiftebiljet inkomstenbelasting. De toelichting bevat echter een fout; deze verwijst naar een verkeerde tabel. Dat resulteert bij de notaris in een onjuiste (te hoge) aftrekpost. Bij het opleggen van de aanslag valt de Belastingdienst terug op het wettelijk juiste bedrag. Mag de notaris vertrouwen op de toelichting?					
<i>Standpunt Belastingdienst, burger en belastingrechter</i>					
Belastingdienst: De inspecteur corrigeert de aftrekpost, legt de aanslag op in lijn met de wet en houdt geen rekening met de toelichting.					
Burger: De notaris handelt conform de toelichting en voegt de door hem gemaakte berekening bij de aangifte. Hij begrijpt niet waarom de inspecteur terugvalt op de wet, terwijl de Belastingdienst de toelichting meestuurt met het aangiftebiljet en daarin instructies geeft. Belastingplichtigen hebben er volgens de notaris belang bij dat zij af kunnen en mogen gaan op de uitingen (zoals toelichtingen) in de uitvoering. Als dat leidt tot een resultaat in strijd met de wet, moet dat voor rekening van de Belastingdienst blijven. Volgens de notaris hebben belastingplichtigen er geen belang bij dat de fiscus zijn voorlichtende taak 'onbelemmerd' kan vervullen als dat belang betekent dat het risico van onjuiste informatie in de toelichting in de regel voor rekening van belastingplichtigen komt. ²					
Belastingrechter: De Hoge Raad oordeelt (net als het Hof) dat de toelichting een onjuiste verwijzing bevat die leidt tot een uitkomst die in strijd is met een juiste wetstoepassing. ³ De Hoge Raad past het beoordelingskader voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting toe. Nu de notaris niet aan (ii) het dispositievevereiste voldoet (nakoming van wettelijke aangifteplicht, er is geen sprake van voortbouwen), wordt de Belastingdienst niet aan de onjuistheid in de voorlichting gebonden. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet.					

Het juridisch perspectief en het burgerperspectief

Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief kan worden verklaard dat de notaris niet mag vertrouwen op de (onjuiste) toelichting. Toetsing aan het beoordelingskader van de Hoge Raad leidt ertoe dat het beroep op het vertrouwensbeginsel niet slaagt. Er wordt geen uitzondering gemaakt op de hoofdregel van *nee, tenzij*, want de notaris voldoet niet aan het dispositievereiste. Dat de onjuistheid niet-kenbaar was voor de notaris, maakt dit niet anders. Een strikte wetstoepassing krijgt voorrang, ook al maakt de Belastingdienst een fout.

Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief is de uitkomst anders. De notaris moet zijn fiscale verplichtingen nakomen en daarbij een aftrekpost berekenen. De Belastingdienst weet dat belastingplichtigen informatie nodig hebben over fiscale wet- en regelgeving om aan hun wettelijke verplichtingen te (kunnen) voldoen en verstrekt in dat kader voorlichting, zoals de onderhavige toelichting met uitleg en instructie. Zowel de notaris als de Belastingdienst weten dat de voorlichting dat (communicatieve) doel heeft; juist daarom wordt deze aangeboden, respectievelijk geraadpleegd (*common ground*). Voor wat betreft de communicatieve betekenis van de toelichting is duidelijk dat de notaris – gegeven de werking van taal en communicatie – de (enige) juiste interpretatie in de gegeven context heeft gemaakt. Een tabel op pagina 20 is die op pagina 20. De notaris had niet hoeven te onderkennen dat de Belastingdienst eigenlijk een andere tabel bedoelde; er was, gegeven de talige en niet-talige informatie, geen reden voor twijfel. Communicatief gezien heeft de zender – de Belastingdienst – een vergissing gemaakt (vgl. een verspreking). Daarvoor is de zender verantwoordelijk, de ontvanger valt in dit geval geen verwijt te maken. De ontvanger is daardoor op het verkeerde been gezet bij het maken van de berekening. Het is communicatief gezien niet redelijk dat de Belastingdienst zich achteraf eenzijdig terugtrekt uit de verwachting die de toelichting heeft gewekt. Daarmee schendt de Belastingdienst zijn *commitment* aan de communicatieve betekenis van de inhoud van de uiting en het communicatieve doel van de toelichting. Zo gezien, is te verklaren dat de onverwachts hogere belastingaanslag bij de notaris negatieve emotionele consequenties oproept.

Confrontatie van perspectieven

Dit is een paradigmatisch voorbeeld van een situatie waarin het juridisch perspectief en het burgerperspectief conflicteren. Terwijl het in het burgerperspectief volstrekt helder is dat de zender die een onjuiste uiting doet daarvoor zelf verantwoordelijk is, legt het juridisch perspectief het risico op fouten van de ene gesprekspartner (de Belastingdienst) bij de andere gesprekspartner (de burger). Die risicoverdeling is vanuit het burgerperspectief in de gegeven situatie onbegrijpelijk. Daarbij is in het burgerperspectief overigens, anders dan het juridisch perspectief, niet de belangenafweging aan de orde tussen het vertrouwensbeginsel en het legaliteitsbeginsel. Deze casuspositie legt niet alleen een conflict tussen de perspectieven bloot, maar ook enkele knelpunten in het juridisch perspectief. Zo is het onderliggende arrest in de juridische literatuur bekritiseerd vanwege 1) het stellen van het dispositievereiste en 2) de nodige zorgvuldigheid die van toelichtingen zou moeten worden verwacht van de Belastingdienst.⁴ De fout leidt ertoe dat de toelichting niet aan de juridische én communicatieve kwaliteitseis van juistheid voldoet (paragraaf 2.5.2, 5.3.2.1). Bovendien is de juridische kwalificatie van toelichtingen als niet bindende voorlichting in plaats van een bindend standpunt ter discussie gesteld (paragraaf 4.6.1.2). Dergelijke informatie beoogt immers geen 'cursus belastingrecht' te geven, maar sturing, instructie, en duidelijkheid over hetgeen moet worden ingevuld.⁵ Tot slot blijkt de motivering van de belastingrechter voor het gebrek aan bescherming van verwachtingen bij de burger voor die burger niet overtuigend, zoals het betoog van de notaris liet zien.

- 1 Gebaseerd op HR 9 maart 1988, nr. 24199, *BNB* 1988/148. De casus is vergelijkbaar met die uit *BNB* 2000/330 (paragraaf 6.2.1.4) op het punt van de aard van de fout (een fout in een tabel) en het beoordelingskader van de Hoge Raad, maar bij *BNB* 2000/330 slaagt het beroep op het vertrouwensbeginsel wél.
- 2 Zie *BNB* 1988/148, r.o. 3.
- 3 Zie *BNB* 1988/148, r.o. 4.1–4.3 voor het oordeel van de Hoge Raad.
- 4 Den Boer in *BNB* 1988/148.
- 5 Zie Schellens in 1990/148. Vgl. conclusie van A-G Van Soest in *BNB* 1988/148, punt 9.10.

6.2.1.4 Casuspositie 3: De campingexploitant (BNB 2000/330)

Casuspositie	Type voorlichting	Soort communicatie	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
3. De camping-exploitant ¹	Brief	Geschreven tekst	Individueel	Onjuistheid	Slaagt
De situatie					
Een campingexploitant vraagt het Waterschap (hierna: lokale belastingheffer) om inlichtingen over de hoogte van de verontreinigingsheffing van oppervlaktewater. Aanleiding voor de vraag is een wijziging in zijn bedrijfsvoering. De lokale belastingheffer verstrekt informatie in een brief (antwoordbrief), de campingexploitant reageert daarop met de voorgenomen berekening. Hij hoort niets terug en doet aangifte conform de verstrekte informatie. Toch legt de lokale belastingheffer een hogere aanslag op. In de antwoordbrief bleek achteraf een onjuist getal (afvalwatercoëfficiënt) te staan. Mocht de campingexploitant vertrouwen op de informatie?					
Standpunt lokale belastingheffer, burger en belastingrechter					
Lokale belastingheffer: De brief bevat een fout, maar de aanslag blijft in stand. Burger: De campingexploitant heeft actief geïnformeerd naar de concrete fiscale gevolgen van zijn bedrijfswijziging. Hij heeft de onjuistheid in de informatie niet onderkend. Bovendien lijdt hij schade door de onverwachts hogere aanslag. Belastingrechter: De Hoge Raad past hetzelfde beoordelingskader toe als in casuspositie 1 en 2. In dit geval komt de Hoge Raad (in lijn met het Hof) tot het oordeel dat de campingexploitant de fout niet had hoeven te onderkennen, gezien de specifieke en ontoegankelijke materie. Bovendien voldoet de campingexploitant aan het dispositievereiste, omdat hij op grond van de brief een extra tariefsverhoging heeft nagelaten en hij de aanslag achteraf niet meer kan doorberekenen aan zijn campinggasten. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt.					
Het juridisch perspectief en het burgerperspectief					
Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief kan, gezien het geldende beoordelingskader voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel, worden verklaard dat de burger in deze situatie mag vertrouwen op de uitingen. Bijzonderheid is dat de man in dit geval (ook) aan het dispositievereiste voldoet.² De campingexploitant had voortgebouwd op de verstrekte inlichtingen en leidt daardoor schade (de belasting die was bedoeld om af te wentelen op de afnemer komt voor eigen rekening). Nu de campingexploitant voldoet aan beide voorwaarden voor de uitzondering op de hoofdregel, komt het risico van de fout voor rekening van de lokale belastingheffer. Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief komt dezelfde uitkomst van gebondenheid tot stand, maar om geheel andere redenen. Het communicatieve doel van de informatiebrief is om de campingexploitant te informeren over de geldende regels, met het oog op zijn aangifte (<i>common ground</i>). De interpretatie die de man maakt van de informatie ligt voor de hand: de getallen zijn maar op één manier te lezen. De oorzaak van de miscommunicatie ligt in communicatief opzicht bij de zender. Deze schreef 0,004 (terwijl er 0,023 had moeten staan). De zender is hier de inhoudelijke expert en de campingexploitant mag ervan uitgaan dat hij, gezien het communicatieve doel en de context, juiste, relevante en heldere informatie krijgt (communicatiemaximes). Er was voor de campingexploitant geen reden om te twijfelen aan de communicatieve betekenis van de informatie. Dan mag hij in communicatief opzicht vertrouwen op de uiting.					
Confrontatie van perspectieven					
Bijzonder aan deze casus is dat in beide perspectieven sprake is van te honoreren verwachtingen. In dat opzicht is hier dan ook geen sprake van een conflict tussen de perspectieven. Kanttekening is dat de burger in dit geval tot de hoogste rechter heeft moeten procederen om de gebondenheid van de lokale belastingheffer aan zijn uiting in juridisch opzicht af te dwingen. Dat wringt met de het perspectief van de burger: van communicatieve gebondenheid was in zijn ogen al op een veel eerder moment sprake. Hoewel de perspectieven hier dus qua resultaat niet conflicteren, geldt dat wel voor de weg ernaartoe. Opmerkelijk is dat de fout in de inlichting betekent dat deze niet voldoet aan de juridische én communicatieve kwaliteitseis van juistheid (paragraaf 2.5.2, 5.3.2.1), hoewel de burger daar in dit geval (vanwege <i>disponeren</i>) wel tegen wordt beschermd. Tot slot dringt zich een ander knelpunt op: kan een burger, die 'gewoon' zijn fiscale verplichtingen nakomt op grond van aan hem verstrekte informatie maar verder niets doet of nalaat, wel voldoen aan het dispositievereiste? Juist deze succesvolle casus laat zien dat er in de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel meer nodig is dan een fiscale teleurstelling.					

- Gebaseerd op HR 14 juni 2000, nr. 35275, *BNB* 2000/330. Strikt genomen past de behandeling van deze casus niet goed in de gekozen afbakening (paragraaf 1.5), omdat 1) het onderliggende arrest ziet op een belastingplichtige in hoedanigheid van ondernemer (campingexploitant); en 2) de informatie is niet afkomstig van de Belastingdienst maar de lagere heffende overheid (heffingsambtenaar van een waterschap). Toch heb ik de zaak geselecteerd, gezien het belang van het arrest in de voorlichtingsjurisprudentie. Het was namelijk het eerste – en lange tijd enige – arrest na de rechtsregel uit *BNB* 1979/311 waarin de belastingplichtige ook het dispositievereiste voldeed (zie later *BNB* 2022/10). Bovendien verwijst de Hoge Raad naar het arrest in bijv. *BNB* 2021/76 (paragraaf 6.2.1.7).
- Dat komt in de jurisprudentie maar weinig voor, zie verder paragraaf 4.3.4.

6.2.1.5 Casuspositie 4: Voorbehoud bij het aangifteprogramma (BNB 2002/45)

Casuspositie	Type voorlichting	Communicatie-wijze	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
4. Het voorbehoud bij het aangifteprogramma¹	Berekening bij aangifteprogramma	Geschreven tekst; Elektronisch	Algemeen	Onjuiste rechtsopvatting ²	Slaagt niet (disclaimer)
<i>De situatie</i>					
Een man doet op elektronische wijze aangifte met het aangifteprogramma van de Belastingdienst. Volgens het aangifteprogramma bedraagt de verschuldigde belasting een x-bedrag. Op grond daarvan komt de burger niet in aanmerking voor een verplichte aanslag en was het te betalen bedrag nihil. In de afdruk van de aangifte via het programma is vermeld dat aan deze berekening geen rechten kunnen worden ontleend ('disclaimer'). De inspecteur volgt de aangifte, maar legt wél een belastingaanslag op. Reden is, in de kern, dat volgens de inspecteur <i>eerst</i> moet worden berekend of een verplichte aanslag volgt en pas <i>daarna</i> de invorderingsvrijstelling aan de orde komt (en niet omgekeerd, zoals in de door het programma uitgevoerde berekening, waarop de man zich beroept). Mocht de man vertrouwen op de uitkomst van de berekening?					
<i>Standpunt Belastingdienst, burger en belastingrechter</i>					
Belastingdienst: Volgens de inspecteur bevat het aangifteprogramma een fout. Er is sprake 'van serviceverlening met een foutje', aldus de inspecteur.³ Burger: De burger krijgt na zijn aangifte via het aangifteprogramma te lezen een te betalen bedrag van nihil.⁴ Door de rechtszaak over zijn geval komt een fout in het programma aan het licht, aldus de burger. Die fout speelt óók bij andere belastingplichtigen en óók voor andere belastingjaren. De burger is zich er naar eigen zeggen van bewust dat is vermeld dat aan een en ander geen rechten kunnen worden ontleend, maar hij vindt wel dat mensen hierin gelijk moeten worden behandeld.⁵ Belastingrechter: De Hoge Raad oordeelt (net als het Hof) dat het aangifteprogramma een foutief uitgevoerde berekening maakt van de verschuldigde belasting.⁶ Volgens de Hoge Raad maakt het aangifteprogramma, 'kennelijk als extra service voor de belastingplichtige', een berekening onder vermelding van een voorbehoud. Dat voorbehoud moet worden opgevat dat het óók geldt ten aanzien van de in de uitkomst van de berekening <i>besloten liggende</i> rechtsopvatting. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet. Het betoog van rechtsongelijkheid vraagt feitenonderzoek, wat niet mogelijk is in cassatie.					

Het juridisch perspectief en het burgerperspectief
Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief is te verklaren dat de burger niet mocht vertrouwen op de uitkomst van het aangifteprogramma, zij het met een kanttekening. Opvallend is dat de Hoge Raad het beroep op het vertrouwensbeginsel afwijst <i>enkel</i> vanwege de aanwezigheid van de disclaimer. Aan toetsing van de voorwaarden voor toepassing van het vertrouwensbeginsel komt de Hoge Raad niet toe. De disclaimer werkt dus als een 'algehele vrijwaring' voor de Belastingdienst, zelfs tegen een onjuiste rechtsopvatting (die overigens niet zichtbaar is, want zij ligt in de berekeningswijze besloten), zelfs als de burger die onjuistheid niet hoefde te onderkennen. Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief is de uitkomst niet hetzelfde als in het juridisch perspectief, althans niet zonder meer. Het aangifteprogramma heeft als communicatief doel om burgers in staat te stellen hun aangifte te doen. In dat kader geeft het ook een berekening van de verschuldigde belasting. Of dat nu serviceverlening is of niet, de burger verwacht dat die uitkomst klopt (maxime van kwaliteit). Gegeven deze context, is te verklaren waarom de burger er in dit geval op rekent dat de Belastingdienst geen aanslag oplegt. Dat was, gegeven hoe communicatie werkt en de context, de enige juiste interpretatie van de communicatieve betekenis van de uitkomst van het programma. De oorzaak voor de miscommunicatie ligt erin dat in het aangifteprogramma door de Belastingdienst een onjuiste berekeningswijze – voortkomend uit een onjuiste rechtsopvatting – is gemaakt. Uit communicatief oogpunt is de Belastingdienst dus verantwoordelijk voor het misverstand. Kanttekening is de disclaimer. Daaruit moet de burger, gezien hoe communicatie werkt, afleiden dat de Belastingdienst geen volledige verantwoordelijkheid wil of kan nemen voor de uiting ('hedging'). Toch werkt de algemene disclaimer hier niet zoals door de Belastingdienst beoogd. Vanuit de taal- en communicatiewetenschap is dat verklaarbaar. De aanwezigheid van een algemene disclaimer doet niet af aan de ontoelaatbaarheid van onjuistheden in voorlichting (paragraaf 5.4.4, 5.7.3). Een theoretische verklaring daarvoor is mijns inziens dat in zo'n geval geen sprake is van adequate <i>hedging</i>. Voor de ontvanger (burger) is het, gegeven de context waarin de Belastingdienst als autoriteit wordt geacht bij uitstek deskundig te zijn ter zake van het belastingrecht en gegeven de communicatievorm (het aangifteprogramma als institutioneel middel bij belastingheffing), niet acceptabel dat de zender zich met een <i>disclaimer</i> onttrekt aan zijn verantwoordelijkheid voor de (juistheid van de) inhoud van de uiting. Daarbij kunnen tevens meespelen de aard van de onjuistheid (niet kenbaar), de intensiteit van de <i>hedge</i> (algemene disclaimer) en de intentie van de <i>hedge</i> (voorkomen van aansprakelijkheid in plaats van coöperatief verwachtingenmanagement) (paragraaf 5.5.4, 5.7.3).
Confrontatie van perspectieven
Deze casuspositie is bijzonder interessant vanwege de opvallende discrepantie tussen het burgerperspectief en het juridisch perspectief ten aanzien van de disclaimer. In het juridisch perspectief wordt de disclaimer opgevat als een vrijwaring van aansprakelijkheid; de enkele aanwezigheid ervan verhindert simpelweg gebondenheid van de Belastingdienst (paragraaf 4.3.5). Echter, in het burgerperspectief sorteert de disclaimer niet datzelfde effect. De burger komt in verweer en procedeert zelfs tot aan de Hoge Raad, terwijl hij zich <i>bewust</i> was van het algemene voorbehoud. Relevant is dat vanuit communicatief oogpunt de taalkundige strategie van <i>hedging</i> weliswaar coöperatief is, maar louter als sprake is van <i>adequate hedging</i> (d.w.z. in lijn met bepaalde randvoorwaarden). Daar lijkt het hier met een algemene disclaimer van Belastingdienst (de autoriteit) om aansprakelijkheid uit te sluiten voor zijn eigen informatie, zoals hier, aan te schorten.⁷ Op disclaimers kom ik apart terug (paragraaf 6.2.2 en 6.2.4.2). De casus legt verder een ander punt bloot, namelijk ten aanzien van de aard van de informatie. De burger gaat af op een toegankelijk ingericht aangifteprogramma, terwijl hij geen zicht heeft op (of weet heeft van) de onderliggende complexiteit. De rechtsopvattingen die ten grondslag liggen aan het aangifteprogramma en de uitgevoerde berekeningen zijn voor burgers onzichtbaar ('simplicity'). Dat is vanuit het doel van het aangifteprogramma verklaarbaar (gemakkelijker maken⁸), maar het schuurt wel met het gegeven dat eventuele onjuistheden in de regel voor rekening van de burger komen. Tot slot dringt zich bij deze casus de vraag op waarom de Belastingdienst zich onttrekt aan zijn verantwoordelijkheid voor de fout, die voortkomt uit een onjuiste rechtsopvatting en waarbij de burger geen verwijt valt te maken. Dit conflicteert niet alleen met het burgerperspectief, maar roept ook de vraag op naar schending van het zorgvuldigheidsbeginsel en de aan (voorlichtende) uitingen van de Belastingdienst te stellen kwaliteitseisen (paragraaf 2.5.2).

- 1 HR 7 december 2001, nr. 36517, *BNB* 2002/45 (zie ook HR 11 november 2007, nr. 43084, *BNB* 2008/21). Overigens kwalificeert de Hoge Raad de uiting niet met zoveel woorden als algemene voorlichting, maar wordt deze 'gediskwalificeerd' voor toepassing van het vertrouwensbeginsel op grond van de aanwezigheid van een disclaimer (zie ook Van Leijenhorst in *BNB* 2002/45) en wordt deze in de literatuur geschaard onder voorlichting (zie paragraaf 4.3.5.2).
- 2 De in het rekenprogramma gehanteerde berekeningswijze berust op een onjuiste rechtsopvatting, terwijl die maatstaf als zodanig niet zichtbaar is ('simplicity', zie paragraaf 2.5.2.4).
- 3 Zie hofuitspraak r.o. 4.3.
- 4 Zie r.o. 3.3; cassatieberoepschrift van belanghebbende in *BNB* 2002/45 en de hofuitspraak r.o. 4.3.
- 5 De burger meent dat er onterecht 'met twee maten' wordt gemeten (rechtsongelijkheid), omdat zijn aangifte bij een steekproef is bovengekomen en hij moet bijbetalen, terwijl andere belastingplichtigen automatisch worden afgehandeld. Zijn beroep op het gelijkheidsbeginsel is pas in cassatie aangevoerd, maar vraagt feitenonderzoek en is derhalve niet behandeld door de Hoge Raad (zie r.o. 3.2).
- 6 Zie *BNB* 2002/45, r.o. 3.1.1-3.1.3.

- 7 Bovendien kan voor de burger relevant zijn hoe zijn geval wordt behandeld ten opzichte van andere vergelijkbare gevallen (gelijkheidsbeginsel), hetgeen het voor de burger mogelijk des te minder acceptabel maakt als hij ongunstiger wordt behandeld dan een ander, wanneer de Belastingdienst zich in zijn geval aan verantwoordelijkheid onttrekt vanwege de disclaimer, maar niet in andere gevallen (althans, in de perceptie van de burger).
- 8 Zie *Kamerstukken II 2015/2016, Aanhangsel handelingen*, nr. 2709, kenmerk 2016Z09028, antwoord vraag 5, waarin staatssecretaris van Financiën Wiebes opmerkt: 'Hoewel het voor de individuele belastingplichtige wel eens moeilijk te doorgronden kan zijn waarom een bepaalde verdeling optimaal is, heeft hij (...) echter geen last van deze complexiteit, omdat hij aan de hand wordt genomen door de techniek van het aangifteprogramma.'

6.2.1.6 Casuspositie 5: Het te eenvoudige formulier (BNB 2010/314)

Casuspositie	Type voorlichting	Communicatiewijze	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
5. Het te eenvoudige formulier¹	Formulier met toelichting en stroomschema, mededeling aanslagbiljet	Geschreven tekst	Algemeen	Onvolledig/onjuist ²	Slaagt niet (dispositievevereiste)
<i>De situatie</i>					
Een vrouw verzoekt aan de hand van een formulier van de Belastingdienst om een voorlopige teruggaaf algemene heffingskorting. Dit formulier bevat een reeks vragen in de vorm van een stroomschema. In dit formulier wordt – voor zover hier van belang – gevraagd naar de hoogte van de inkomsten van de echtgenoot, maar niet naar de over die inkomsten in Nederland betaalde belasting. Beantwoording naar waarheid van deze vragen leidt in het geval van de vrouw tot de conclusie dat zij recht heeft op het volle bedrag van de algemene heffingskorting. Op de achterzijde van het aanslagbiljet staat dat de teruggaaf <i>voorlopig</i> is, maar als <i>definitief</i> kan worden beschouwd indien de belastingplichtige zijn situatie juist heeft ingeschat. Bij de aanslag neemt de inspecteur de teruggaaf grotendeels terug (voor zover het uitkomt boven de in Nederland betaalde inkomstenbelasting). Bovendien wordt rente (heffingsrente) in rekening gebracht aan de vrouw. Mag de vrouw vertrouwen op het formulier en de mededeling?					
<i>Standpunt Belastingdienst, burger en belastingrechter</i>					
Belastingdienst: De tekst van de wet is sterker dan de toelichting, aldus de inspecteur.³ Bij het samenstellen van het formulier moet de Belastingdienst steeds een afweging maken tussen enerzijds eenvoud en hanteerbaarheid en anderzijds een zo volledig mogelijke formulering. Het formulier is dusdanig opgezet, dat dit in de overgrote meerderheid van de gevallen goed voldoet. Bij een bijzondere omstandigheid (zoals hier) werkt het formulier niet. Volgens de staatssecretaris is de tekst van de wet duidelijk.⁴ Burger: Het standpunt van de vrouw is meerledig.⁵ Volgens het formulier komt zij in aanmerking voor de heffingskorting. Er is sprake van onzorgvuldige informatieverstrekking door de Belastingdienst. 'De Belastingdienst is op de stoel van de wetgever gaan zitten', aldus de vrouw, 'en heeft een te eenvoudig formulier gemaakt'. Voor de Belastingdienst maakt een en ander niet uit, omdat onterecht uitbetaalde bedragen – met rente – moeten worden terugbetaald ('win-win-situatie'). De vrouw begrijpt niet waarom de Belastingdienst mag terugkomen op zijn mededeling bij de voorlopige teruggaaf. In het formulier staat niet dat de belasting in Nederland moet zijn betaald. De vrouw vindt het 'onzorgvuldig dat de Belastingdienst in de formulieren niet verwijst naar de tekst van de wet en in de formulieren eigen teksten opneemt waar een belastingplichtige zich later niet op mag beroepen'. Belastingrechter: De Hoge Raad oordeelt dat het formulier niet een standpuntbepaling bevat, maar slechts een (mogelijk onjuiste) inlichting.⁶ Het gaat om een voor algemeen gebruik opgesteld aanvraagformulier waarin voorlichting wordt gegeven in verband met de invulling van dat formulier. Ook bij de mededeling op het aanslagbiljet is 'slechts' sprake van algemene voorlichting. De Hoge Raad past hetzelfde beoordelingskader toe als in casuspositie 1, 2, en 3. Aangezien de vrouw niet aan het dispositievevereiste voldoet (zij vult het formulier in, maar geen sprake van voortbouwen op de informatie), slaagt het beroep op het vertrouwensbeginsel niet. Verder oordeelt de Hoge Raad dat op grond van het zorgvuldigheidsbeginsel in dit geval geen heffingsrente in rekening mag worden gebracht. Het is in deze situatie namelijk uitsluitend aan onzorgvuldigheid van de Belastingdienst te wijten dat de vrouw hiermee wordt geconfronteerd.⁷					

Het juridisch perspectief en het burgerperspectief

Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief kan de uitkomst dat de bij de vrouw gewekte verwachtingen niet worden beschermd, worden verklaard (zie ook casuspositie 1 en 2). Het is de wet – en niet het formulier, noch de toelichting of een mededeling van de Belastingdienst – op grond waarvan wordt bepaald of de vrouw recht heeft op de teruggaaf. Nu zij (reeds) niet voldoet aan het dispositievereiste, mag zij niet vertrouwen op het formulier (etc.); onkenbaarheid van de fout is niet meer relevant. Opvallend is wel dat de bijkomende gevolgen (heffingsrente) worden weggelaten, mede vanwege de niet-kenbaarheid van de tekortschietende informatie.

Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief is de uitkomst anders. Het is niet te verklaren dat de vrouw niet mag vertrouwen op de uitkomst van het formulier. Het communicatieve doel van het formulier is een verzoek om een voorlopige teruggaaf te doen en het bevat in dat kader instructie en toelichting. Het leidt tot een stapsgewijze, geïndividualiseerde uitkomst.⁸ De interpretatie van de burger van die uitkomst gegeven de bewoordingen en de context een redelijke, zelfs de enige juiste interpretatie. Immers, het formulier hanteert als maatstaf 'inkomsten' van de echtgenoot. De vrouw interpreteert dit als *inkomsten*, en niet als in *Nederland belaste* inkomsten. Dat is te verklaren, want dát is waar het formulier naar vraagt. De Belastingdienst heeft kennelijk niet iets meer specifiek bedoeld, want anders had het er wel gestaan, zo mag de (minder deskundige) ontvanger aannemen, gegeven de communicatieve principes. Daarbij speelt de institutionele context mee: de burger gaat ervan uit dat de Belastingdienst als autoriteit accurate vragen stelt om op een juist antwoord te komen voor een juiste belastingheffing.⁹ Kanttekening is dat er enige reden voor twijfel kan worden gezien, althans een 'voorbehoud' bij de uitkomst van de juistheid van haar interpretatie van recht op teruggaaf, in het woord 'voorlopige' bij de voorlopige aanslag. Dit voorbehoud wordt echter in de concrete situatie weggelaten door de mededeling op de aanslag dat deze als definitief is te beschouwen als de situatie juist is ingeschat (en dat was hier op grond van een waarheidsgetrouwe invulling van het formulier het geval). Vanuit communicatief oogpunt kan de Belastingdienst als zender verantwoordelijk worden gehouden voor het niet voldoende adequaat formuleren van zijn bedoeling. Daarbij speelt in communicatief opzicht een kosten-batenafweging mee bij de afwegingen om de ontvanger niet op het verkeerde been te zetten: met de toevoeging van enkele woorden had de Belastingdienst de kans op een misverstand kunnen beperken.¹⁰

Confrontatie van perspectieven

Deze casuspositie is een goed voorbeeld van gevallen waarin de door de Belastingdienst gemaakte *trade-off* in voorlichting tussen enerzijds juridische juistheid en anderzijds begrijpelijkheid juridische consequenties heeft. De vraag in het formulier is niet zozeer fout, maar wel onvolledig (onvoldoende precies) en daarmee leidt het in deze casus tot een onjuiste uitkomst. Die uitkomst zet de burger op het verkeerde been. De Belastingdienst bedoelde meer dan er stond, maar de burger kon dat niet uit de bewoordingen afleiden (en *hoefde* dat ook niet, zowel communicatief als juridisch gezien). De burger is niet bekend met de onderliggende complexiteit. Ook hier doet zich een conflict voor tussen de perspectieven: de burger rekent erop dat de Belastingdienst zich aan zijn 'zelf' gemaakte formulier en informatie houdt, maar de Belastingdienst is daaraan juridisch niet gebonden (want: niet voldaan aan dispositievereiste). Deze casuspositie legt de uitdaging bloot bij de voorlichtende taak: voor algemeen gebruik gemaakte formulieren en informatie moeten bruikbaar zijn voor het publiek, terwijl burgers onderling in allerlei opzichten verschillen (wat voor het ene feitencomplex relevante informatie is, hoeft dat voor het andere niet te zijn). Welke keuzes maakt de Belastingdienst dan? En vooral: hoe moet worden omgegaan met het resultaat als die keuzes in individuele (al dan niet uitzonderlijke) gevallen toch tot onjuiste uitkomsten leiden? Bovendien komt uit de casus naar voren dat de verhouding tussen de Belastingdienst en wetgever vanuit het perspectief van burgers diffuus kan zijn (zie het standpunt van de echtgenote): wie bepaalt nu precies de regels? En waarom mag de burger eigenlijk niet gewoon afgaan op de formulieren, toelichtingen, etc. van de Belastingdienst?

Deze casus legt verder een aantal knelpunten in het juridisch perspectief bloot. Zo dringt zich een onevenwichtigheid op: de voordelen van toegankelijke informatie komen toe aan de Belastingdienst en burgers, maar de nadelen komen in beginsel alleen voor rekening van burgers. Ook rijst de vraag: als de tekst van de wet duidelijk is, zoals de staatssecretaris hier betoogt, waarom is de informatie van de Belastingdienst dan niet ook duidelijk? Of moet de burger eigenlijk in de wet kijken? Maar waarom is er dan voorlichting? Verder speelt afbakeningsproblematiek tussen voorlichting en andere typering¹¹, terwijl de 'status' van de informatie voor de burger lang niet altijd bekend is. Tot slot blijkt het dispositievereiste ook in deze zaak een onverkomelijke horde.

1 Gebaseerd op HR 24 september 2010, nr. 08/03539, *BNB* 2010/314. Vgl. *BNB* 2010/315.

2 De maatstaf wordt ogenschijnlijk eenvoudig weergegeven, terwijl deze juridisch genuanceerder ligt ('simplicity', zie paragraaf 2.5.2.4). Vgl. r.o. 4.4 van de hofuitspraak bij *BNB* 2010/314: 'Bij die vragen hanteert de Belastingdienst - voor zover thans van belang - als maatstaf de 'inkomsten' van de echtgenoot, terwijl op grond van de Wet IB 2001 de door die echtgenoot daadwerkelijk betaalde inkomstenbelasting voor toekenning van de algemene heffingskorting van belang is.'

3 Zie voor het standpunt van de inspecteur in r.o. 3.2 en 4.4 van de hofuitspraak in *BNB* 2010/314.

4 Zie par. 3.3 van de conclusie van A-G IJzerman bij *BNB* 2010/314.

5 Zie r.o. 3.2 van de hofuitspraak bij *BNB* 2010/314.

- 6
- Zie voor het oordeel van de Hoge Raad in *BNB 2010/314* r.o. 3.3.3-3.5.4 en voor het (andersluidende) hofoordeel zie r.o. 4.4 van de hofuitspraak.
- 7
- BNB 2010/314*, r.o. 3.5.
- 8
- Vgl. r.o. 4.4 hofuitspraak bij *BNB 2010/314*. Zie ook *Damen 2018*, p. 21-23. Zie paragraaf 5.3.1.4.
- 9
- Zie paragraaf 5.3.2; Vgl. *Jansen, Steehouder, e.a. 1989*, p. 149.
- 10
- Vgl. hofuitspraak 4.4 waarin het Hof overweegt dat het geval van de vrouw ook niet zo uitzonderlijk was dat de Belastingdienst daarmee geen rekening had hoeven te houden. Dat impliceert dat de Belastingdienst hier op kunnen en moeten anticiperen.
- 11
- Zie ook r.o. 4.4 van de hofuitspraak in *BNB 2010/314* met kwalificatie als standpunt.

6.2.1.7 Casuspositie 6: De co-ouder (*BNB 2021/76*)

Casuspositie	Type voorlichting	Communicatiewijze	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
6. De co-ouder ¹	Website + BelastingTelefoon	Geschreven + gesproken	Algemeen + individueel	Onvolledig/onduidelijk	Slaagt niet (dispositievereiste)
<i>De situatie</i>					
Een moeder en haar ex-partner hebben co-ouderschap over hun dochter. Bij de aangifte verzoekt de moeder om toekenning van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Op de website van de Belastingdienst stond vermeld: "Co-ouderschap [] Bent u co-ouder? En staat uw kind bij de Basisregistratie Personen ingeschreven op het woonadres van de andere ouder? Dan hebt u toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting als uw kind doorgaans ten minste 3 hele dagen per week in elk van de huishoudens verblijft. U voldoet ook aan deze eis als het kind om de week bij de ene en de andere ouder verblijft."² De moeder raadpleegt deze informatie en neemt vervolgens contact op met de BelastingTelefoon om haar begrip van de voorwaarden te verifiëren. Volgens de moeder is met het verblijfsschema van haar dochter bij haar voldaan aan de verblijfsseis van 'drie gehele dagen'. De inspecteur weigert echter de IACK, omdat van een verblijf van 3 x 24 uur geen sprake is. Mag de moeder vertrouwen op de (aanvankelijke) tekst van de website en/of de informatie van de BelastingTelefoon?					
<i>Standpunt Belastingdienst, burger en belastingrechter</i>					
Belastingdienst: Volgens de inspecteur staat op de website algemene informatie over de voorwaarden van de IACK, waaraan in beginsel geen vertrouwen kan worden ontleend.³ De Belastingdienst is in de regel evenmin gebonden aan uitingen via de BelastingTelefoon. De latere wijziging van de tekst op de website betreft geen inhoudelijke wijziging van het criterium, maar een verduidelijking. Burger: Volgens de moeder moet het begrip 'een gehele dag' (zoals vermeld op de website) naar algemeen spraakgebruik en maatschappelijke opvatting worden uitgelegd.⁴ Op basis daarvan dienen, kort gezegd, ook dagen waarop het kind vroeg in de morgen bij de moeder wordt gebracht of 's avonds voor het slapen gaan wordt opgehaald als <i>gehele dagen</i> te worden aangemerkt. De moeder beroept zich er tevens op dat de Belastingdienst zijn informatie op de website op een later moment (na afloop van het betreffende belastingjaar en na indiening van de aangifte van de moeder) heeft gewijzigd met de volgende aanvulling: "Met 3 hele dagen bedoelen wij 3 keer 24 uur per week." Volgens de moeder is de tekstwijziging een inhoudelijke verscherping van de uitleg die de Belastingdienst geeft aan de woorden 'drie gehele dagen'. Een medewerker van de BelastingTelefoon heeft bovendien aan haar – nadat zij het ouderschapsplan met de verblijftijden telefonisch had toegelicht – meegedeeld dat zij recht had op toepassing van de IACK. Belastingrechter: De Hoge Raad neemt hetzelfde beoordelingskader als in casuspositie 1, 2, 3 en 5. Nu de moeder niet aan het dispositievereiste voldoet (er is geen sprake van voortbouwen), mag zij niet vertrouwen op de toelichting op de Website en/of de uiting van de BelastingTelefoon. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet.					

Het juridisch perspectief en het burgerperspectief
Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief kan, gezien het geldende beoordelingskader, worden verklaard dat de burger in deze situatie niet mag vertrouwen op de uitingen op de website en/of de BelastingTelefoon. Als de burger niet voldoet aan het dispositievevereiste, wordt de Belastingdienst simpelweg niet gebonden aan zijn uiting. Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief ligt een andere uitkomst voor de hand. Het communicatieve doel van de informatie op de Website is burgers informeren over de IACK (<i>common ground</i>). Tussen de Belastingdienst en de burger blijkt sprake van miscommunicatie. Die vindt in dit geval zijn oorzaak in een misverstand: de burger vat het criterium van <i>gehele dagen</i> op conform het gewone spraakgebruik, terwijl de Belastingdienst het criterium in een specifieke betekenis bedoelt (technische interpretatie). De juridische precisering die de Belastingdienst voor ogen staat, is echter niet in de bewoordingen van de uiting neergelegd. Gegeven de werking van taal en de communicatieve principes, mag de burger dan (zeker als minder deskundige ontvanger) ervan uitgaan dat de Belastingdienst niet iets meer specifiek bedoelt dan er staat. Gezien de mogelijkheid van afwijkende interpretaties van de specifieke, bedoelde betekenis, had de Belastingdienst daarmee rekening moeten houden bij zijn formulering om de ontvanger niet op het verkeerde been te zetten. Dat kon tegen relatief lage kosten, zoals de latere aanpassing op de website toont (enkele woorden⁵). Nu de Belastingdienst die toevoeging niet heeft gemaakt, terwijl dat wel nodig was voor een juiste interpretatie, valt de zender een verwijt te maken (paragraaf 5.6). Daarbij komt dat de burger de gemaakte interpretatie heeft geverifieerd bij de BelastingTelefoon, hetgeen de gewekte communicatieve verwachtingen heeft versterkt. De uiting bevat geen <i>hedge</i>. Bovendien impliceert de latere tekstwijziging inderdaad een wijziging (concretisering) van de bedoeling van de Belastingdienst. Het voorgaande betekent dat de burger vanuit communicatief oogpunt erop mag rekenen dat de Belastingdienst instaat voor de inhoud. Dit geldt eens te meer aangezien de burger in dit geval bij de BelastingTelefoon heeft geverifieerd of de gemaakte interpretatie juist is (interactionele controle; paragraaf 5.6).
Confrontatie van perspectieven
De casus laat een conflict tussen de perspectieven zien: de burger rekent op communicatieve gebondenheid van de Belastingdienst, terwijl in juridisch opzicht van gebondenheid geen sprake is. Deze casuspositie laat bovendien zien hoe het spanningsveld tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid bij de uitvoering van de voorlichtende taak tot knelpunten kan leiden ('simplicity'; zie ook casus 5). Elke extra zin kan voorlichting inhoudelijk <i>preciezer</i> maken, maar ook <i>ontoegankelijker</i>. Hoe verhouden de afwegingen van de Belastingdienst als zender hierbij zich tot de verwachtingen die bij burgers in concrete gevallen kunnen ontstaan over de communicatieve betekenis van een uiting? Tot slot dringt zich in deze casus (opnieuw) de vraag op waarom het juridisch bezien zonder consequenties blijft wanneer voorlichting niet voldoende duidelijk of specifiek blijkt (kwaliteitseisen aan voorlichting). Waarom moet als regel de burger dit gehele risico dragen, terwijl het niet voor de hand ligt dat hij het beter weet dan de Belastingdienst? En waarom houdt de belastingrechter bij de beoordeling van het gewekte vertrouwen geen rekening met het feit dat de burger moeite heeft ondernomen om zijn interpretatie te controleren (via de BelastingTelefoon) en daarbij opnieuw op het verkeerde been is gezet?

- 1 Gebaseerd op HR 29 januari 2021, nr. 20/01427, *BNB* 2021/76. Deze casus is vergelijkbaar met *BNB* 1990/148 (onvolledige toelichting bij het aangiftebiljet en een telefonische inlichting), vanwege de combinatie van algemene voorlichting en individuele inlichtingen.
- 2 Achtergrond: Een van de voorwaarden voor de IACK betreft de inschrijvingseis van het kind in de GBA bij de ouder. Bij co-ouderschap kunnen niet beide ouders daaraan voldoen, want het kind kan maar op één adres staan ingeschreven. Daarom is in de Uitvoeringsregeling IB 2001 voorzien in een regeling die, voor zover hier relevant, inhoudt dat het kind tot het huishouden van beide ouders behoort indien het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft (zie verder het commentaar van Mol-Verver in *FED* 2021/92).
- 3 Zie voor het standpunt van de inspecteur in r.o. 2.4.1 van het arrest en r.o. 4.3 hofuitspraak in *BNB* 2021/76.
- 4 Zie voor het standpunt van belanghebbende in r.o. 4.2 van de hofuitspraak in *BNB* 2021/76.
- 5 Zie de hofuitspraak r.o. 5.15: 'Dat de Inspecteur een andere opvatting heeft over de betekenis van de geciteerde passage, zoals die tot 8 juni 2018 luidde, doet daaraan niet af, doch bevestigt slechts dat deze passage in de toen geldende tekst op meer dan één manier kon worden en werd uitgelegd. Dit blijkt ook uit het feit dat de Belastingdienst het nodig heeft geacht om aan de hierboven geciteerde passage, zoals die tot 8 juni 2018 luidde, op 8 juni 2018 toe te voegen "Met 3 hele dagen bedoelen wij 3 keer 24 uur per week".'

6.2.1.8 Casuspositie 7: Revisierente (BNB 2022/10)

Casuspositie	Type voorlichting	Communicatiewijze	Aard	Tekortkoming	Beroep op vertrouwensbeginsel
7. Revisierente ¹	Website	Geschreven	Algemeen	Onjuist	Slaagt
<i>De situatie</i>					
Een man had eind jaren tachtig een lijfrenteverzekering afgesloten en overweegt om die voortijdig af te kopen. Uit de informatie op de website van de Belastingdienst leidt hij af dat bij afkoop geen revisierente is verschuldigd. Afgaande op die informatie koopt hij de lijfrenteverzekering in 2015 af. Tegen zijn verwachting in brengt de Inspecteur ter zake van de afkoop revisierente in rekening (€ 37.465). Mag de man vertrouwen op de tekst van de website van de Belastingdienst?					
<i>Standpunt Belastingdienst, burger en belastingrechter</i>					
Belastingdienst: Volgens de inspecteur moet de wet worden toegepast.² De inspecteur meent dat de burger de onjuistheid in de informatie op de website had kunnen en moeten beseffen.³ De burger had namelijk tevens inlichtingen ingewonnen bij zijn verzekeringstussenpersoon, wiens kennis aan de burger moet worden toegerekend. Volgens de inspecteur heeft de burger zijn beslissing om tot afkoop over te gaan niet of niet uitsluitend gebaseerd op de informatie op de website. Bovendien voldoet de burger niet aan het dispositievereiste, omdat revisierente geen schade vormt in de zin van dit vereiste. De revisierente moet dus worden gegeven ter zake van de afkoop. Burger: Volgens de man mocht hij er op basis van de informatie van de Belastingdienst van uitgaan dat hij bij afkoop van de lijfrenteverzekering geen revisierente verschuldigd zou zijn.⁴ Deze informatie laat er volgens de man geen twijfel over bestaan dat hij bij de afkoop van de lijfrenteverzekering geen revisierente verschuldigd is. Het contact met de tussenpersoon is hier niet relevant (dat zag op een andere, specifieke vraag) en de tussenpersoon was niet fiscaal-onderlegd. De man heeft zijn beslissing om tot afkoop over te gaan gebaseerd op de informatie op de website. De tussenpersoon had geen rol bij (de niet-kenbaarheid van de onjuistheid in) de onderhavige fiscale kwestie.⁵ Belastingrechter: De Hoge Raad neemt hetzelfde beoordelingskader als in casuspositie 1, 2, 3, 5 en 6. Volgens de Hoge Raad kwalificeert de revisierente niet als 'daarenboven geleden schade' in de zin van het dispositievereiste. De Hoge Raad ziet evenwel aanleiding zijn rechtspraak op dit punt te herzien. De Hoge Raad acht het niet met de huidige rechtsopvattingen 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 gegeven. Volgens de Hoge Raad kan de beperkte invulling van het begrip schade tot 'daarenboven geleden schade' in het dispositievereiste niet worden gehandhaafd. De Hoge Raad geeft een nieuwe rechtsregel op het punt van de invulling van het dispositievereiste (paragraaf 4.3.4), die inhoudt dat aan het dispositievereiste wordt voldaan indien de belastingplichtige afgaande op – achteraf gezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt gegeven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen. De man voldoet aan deze herijkte invulling van het dispositievereiste. Daarnaast voldoet de man aan het niet-kenbaarheidsvereiste.⁶ Feitelijk was daarbij van belang dat de informatie zodanig precies en concreet was dat de man redelijkerwijs niet behoefde te betwijfelen dat het ging om een uitputtende omschrijving van de voorwaarden waaronder de Belastingdienst geen revisierente in rekening zal brengen. De man zou zijn lijfrente niet hebben afgekocht als op de website van de Belastingdienst juiste informatie was vermeld. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt.					

Het juridisch perspectief en het burgerperspectief

Juridisch perspectief: Vanuit dit perspectief kan, gezien de in dit arrest bijgestelde invulling van het dispositievereiste, worden verklaard dat de bij de burger gewekte verwachtingen over de fiscale gevolgen van de afkoop in rechte worden beschermd. Daarvoor was overigens wel de door de Hoge Raad gemaakte aanpassing in het dispositievereiste nodig (revisierente kwalificeerde namelijk niet als schade in de zin van het dispositievereiste); zonder die bijstelling was het beroep op het vertrouwensbeginsel niet geslaagd.

Burgerperspectief: Vanuit dit perspectief komt dezelfde uitkomst tot stand als in het juridisch perspectief en worden de communicatieve verwachtingen (uiteindelijk) waargemaakt. Echter, dat gebeurt op een ander moment en om andere redenen. Het communicatieve doel van de informatie op de website van de Belastingdienst is om burgers te voorzien van algemene informatie over de berekening van revisierente, zoals ingeval van afkoop. Met die informatie krijgen burgers inzicht in de geldende regels en met het oog op dat doel raadplegen burgers die informatie (*common ground*). De interpretatie die de man maakt is juist: de informatie is maar op één manier te interpreteren, namelijk dat geen revisierente is verschuldigd bij afkoop als een lijfrenteverzekering is afgesloten voor 16 oktober 1990, zoals in het geval van de man.⁷ De oorzaak van de miscommunicatie ligt in communicatief opzicht bij de zender. De Belastingdienst had geen voorbehoud opgenomen ten aanzien van lijfrenteverzekeringen die (deels) onder het nieuwe regime van de Wet IB 2001 vallen, waardoor in zoverre wel revisierente is verschuldigd. De Belastingdienst is ter zake deskundig en had juiste, voldoende en relevante informatie moeten vermelden (maximes van kwaliteit, relevantie, kwantiteit). De burger mag ervan uitgaan dat de Belastingdienst vermeldt wat vermeld moet worden om tot een juiste interpretatie te komen. De Belastingdienst kan niet eerst aangeven dat geen revisierente is verschuldigd en vervolgens toch revisierente in rekening brengen. De Belastingdienst kan niet a zeggen en b doen. Er ontstaat dus communicatieve gebondenheid van de Belastingdienst aan zijn informatie door de inhoud en context van die uiting.

Confrontatie van perspectieven

Bijzonder aan deze casus is dat in beide perspectieven sprake is van bij de burger gewekte verwachtingen die worden beschermd (zie ook casus 3). Zo bezien, is in deze casus geen sprake van een conflict tussen de perspectieven. Kanttekening is echter dat de burger uiteindelijk (gedwongen) tot aan de Hoge Raad heeft moeten procederen om zijn verwachtingen ingelost te zien. Bovendien was daarvoor eerst een bijstelling nodig van de 42 jaar lang gehanteerde rechtsregel van de Hoge Raad op het punt van het dispositievereiste. De Hoge Raad acht dit nodig vanwege 'huidige rechtsopvattingen' en 'doeltreffende rechtsbescherming' (paragraaf 4.3.2.6 ad 6). De door de Hoge Raad gemaakte aanpassing leidt in dit geval tot een resultaat dat in overeenstemming is met het burgerperspectief. De burger voor wie de onjuistheid niet kenbaar was, wordt beschermd tegen de financiële gevolgen (revisierente) waarmee hij wordt geconfronteerd als gevolg van zijn handelen op grond van de onjuiste informatie van de Belastingdienst (de afkoop van de lijfrente). Bezien vanuit beide perspectieven is dat een terechte uitkomst. De burger wordt beschermd tegen het nadeel dat hij ondervindt als gevolg van ondeugdelijke voorlichting (want niet in lijn met de kwaliteitseis van juistheid). Bij deze uitkomst dringt zich de vraag op: moet de burger die (louter) communicatieve verwachtingen ontleent aan informatie van de Belastingdienst over het gedrag van de Belastingdienst maar verder niets doet evenzeer worden beschermd als iemand die wel disponeert (zoals de burger die hier zijn lijfrente afkoopt)? In beide gevallen zou bij een onjuistheid als in deze casus de miscommunicatie (geheel) aan de Belastingdienst zijn te wijten en zouden de verwachtingen bij de burger terecht zijn. Het is echter te betwijfelen of de communicatieve benadering en de juridische benadering in zo'n geval tot dezelfde uitkomst leiden, vanwege het dispositievereiste. Communicatieve verwachtingen ontstaan niet pas na disponeren, dus houdt het juridisch perspectief daarmee voldoende rekening?

Tot slot laat deze casus zien hoezeer de eisen van begrijpelijkheid en juistheid in voorlichting met elkaar op gespannen voet kunnen staan (*simplicity*; zie ook casus 5 en 6). Elke toevoeging van juridische nuance en uitzonderingen (zoals fiscale regimewijzigingen) maakt informatie weliswaar in hogere mate in overeenstemming met de wet, maar tevens omvangrijker en dus minder toegankelijk. Dat roept de vraag op hoe moet worden omgegaan met de gevolgen van een door de Belastingdienst (de deskundige partij) gemaakte trade-off (paragraaf 6.4).

1 Gebaseerd op HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10.

2 Zie r.o. 5.3 en 5.7 van de hofuitspraak bij *BNB* 2022/10.

3 De belastingrechter gaat daarin niet mee, zie r.o. 5.7-5.9 van de hofuitspraak bij *BNB* 2022/10.

4 Zie r.o. 5.2, 5.8 van de hofuitspraak bij *BNB* 2022/10.

5 Zie r.o. 5.7-5.9 van de hofuitspraak bij *BNB* 2022/10, waarin het Hof deze visie heeft bevestigd. De Hoge Raad acht het hofoordeel over het niet-kenbaarheidsvereiste en de niet-relevantie van tussenpersoon cassatieproof (r.o. 4.2.4).

6 Zie r.o. 4.2.5 waarin de Hoge Raad het feitelijke hofoordeel over de niet-kenbaarheid van de onjuistheid 'cassatieproof' acht.

7 Zie r.o. 5.5 en 5.7-5.9 van de hofuitspraak en r.o. 4.2.5 in *BNB* 2022/10.

6.2.2 Overzicht van bevindingen

De bevindingen van de confrontatie van perspectieven bij de casusposities vat ik als volgt samen.

Casuspositie	Type voorlichting	Communicatiewijze	Aard	Tekortkoming	Juridisch perspectief: Mag burger op uiting vertrouwen	Burgerperspectief: Mag burger op uiting vertrouwen	Conflict perspectieven
Autokosten (1)	Telefonische inlichting	Gesproken tekst	Individueel	Onjuist	Nee (dispositievereiste)	Ja, met kanttekening	Ja
De thuiswerkende notaris (2)	Toelichting aangiftebiljet	Geschreven tekst	Algemeen	Fout: onjuiste verwijzing	Nee (dispositievereiste)	Ja	Ja
De camping-exploitant (3)	Brief	Geschreven	Individueel	Onjuistheid	Ja	Ja	Nee, met kanttekening
Het voorbehoud bij het aangifteprogramma (4)	Berekening bij aangifteprogramma	Geschreven tekst (elektronisch)	Algemeen	Onjuiste onderliggende rechtsopvatting	Nee (voorbehoud)	Ja, met kanttekening	Ja
Het te eenvoudige formulier (5)	Formulier met toelichting en stroomschema, mededeling aanslagbiljet	Geschreven tekst	Algemeen	Onvolledig/onjuist	Nee (dispositievereiste)	Ja	Ja
De co-ouder (6)	Website + BelastingTelefoon	Geschreven (digitaal) + gesproken (telefonisch)	Algemeen + individueel	Onvolledig/ onduidelijk	Nee (dispositievereiste)	Ja	Ja
Revisierente (7)	Website	Geschreven (digitaal)	Algemeen	Onjuist	Ja, met kanttekening (na aanpassing invulling dispositievereiste)	Ja	Nee, met kanttekening

Tabel 16: Overzicht confrontatie perspectieven bij casusposities

Het valt direct op dat de perspectieven in vijf van de zeven casusposities leiden tot een volstrekt ander antwoord op de vraag of de burger op de informatie mag vertrouwen. In vijf van de zeven gevallen leidt dit tot een conflict tussen de perspectieven, in de andere twee uiteindelijk niet, maar met een kanttekening. Wat levert de confrontatie precies op ten aanzien van het probleem dat burgers verwachtingen ontleen aan voorlichting, maar daar juridisch gezien niet steeds op mogen afgaan?

De belangrijkste knelpunten die uit de analyse van bovenstaande casusposities naar voren komen, zijn:

- i. In het burgerperspectief en het juridisch perspectief wordt een andere 'brontekst' gehanteerd als basis voor handelen (*aanleiding*).
- ii. De perspectieven hanteren andere aanknopingspunten voor gebondenheid van de Belastingdienst aan voorlichting respectievelijk of de burger op de voorlichting mag vertrouwen (*oorzaak*).
- iii. De perspectieven hebben (deels) een andere kijk op a) de positie van de Belastingdienst bij voorlichting en b) voorlichting als communicatievorm (*verklaring*).
- iv. Een en ander kan in concrete situaties leiden tot conflicten tussen de perspectieven (*gevolg*).

De behandelde casusposities zijn representatief voor de knelpunten die zich kunnen voordoen bij het aan voorlichting te ontleen vertrouwen (paragraaf 6.2.1.1). Dat betekent dat de betekenis van de bevindingen zich niet beperkt tot deze specifieke voorbeelden, maar een bredere relevantie hebben.

Ik licht de knelpunten hierna nader toe. Achtereenvolgens bespreek ik knelpunt I (paragraaf 6.2.3), knelpunt II (paragraaf 6.2.4) en knelpunt IV (paragraaf 6.3.5). Knelpunt III werk ik in de volgende onderdelen van dit hoofdstuk uit. Met behulp van inzichten uit beide perspectieven ga ik dieper in op de positie van de Belastingdienst als 'vertaler' (paragraaf 6.3) en de specifieke aard van voorlichting als communicatievorm met een ogenschijnlijke eenvoud (paragraaf 6.4).

6.2.3 *Andere brontekst (aanleiding)*

Het valt in de casusposities op dat de inspecteur (Belastingdienst) en de burger telkens een *andere* 'brontekst' gebruiken als basis voor hun handelen. De burger kijkt in voorlichting van de Belastingdienst, de Belastingdienst maakt voorlichting op basis van de wet en de inspecteur kijkt in de wet. Terwijl de burger uitgaat van informatie van de Belastingdienst om zijn aangifte te doen, legt de inspecteur de aanslag op aan de burger op basis van de wet.

Dat de burger en de Belastingdienst/inspecteur een andere brontekst (kunnen) hanteren als basis voor handelen hoeft niet tot problemen te leiden. Dat doet het in theorie ook niet. Het idee is immers dat de Belastingdienst de wet toepast en dat voorlichting overeenkomt met de wet (hoofdstuk 2). In werkelijkheid is dit echter niet steeds het geval (paragraaf 2.6.1, 4.3, 4.6), zoals de casusposities illustreren. Tussen de wet en de voorlichting kunnen juridisch relevante discrepanties ontstaan, bijvoorbeeld bij vergissingen (casuspositie 2 met de thuiswerkende notaris en casuspositie 3 met de campingexploitant), juridische gebreken (casuspositie 1, 4, 5, 6 en 7 over de autokosten, het voorbehoud, het te eenvoudige formulier, de co-ouder, de autokosten respectievelijk de revisierente), waarbij de inspecteur teruggrijpt op (een andere uitleg van) de wet, terwijl de burger verwacht dat de Belastingdienst conform de verstrekte informatie handelt. De casusposities illustreren tevens dat voorlichting naar zijn aard een ander teksttype is dan de wet, maar dat de *trade-off* tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid die daarvoor nodig is, in concrete

situaties kan leiden tot informatie waarin de burger op het verkeerde been wordt gezet over zijn fiscale rechtspositie (paragraaf 6.4).

Dat de Belastingdienst en de burger andere bronteksten hanteren is op zichzelf verklaarbaar. In het juridisch perspectief is de Belastingdienst in zijn handelen gebonden aan het recht (fiscale legaliteitsbeginsel in art. 104 GW) en legt de inspecteur belastingaanslagen op *grond van de wet* op (paragraaf 2.2). Vanuit het burgerperspectief is verklaarbaar dat burgers afgaan op de informatie van de Belastingdienst, aangezien voorlichting als functie heeft om burgers informatie te verschaffen over fiscale wet en regelgeving en hen te helpen bij de nakoming van hun fiscale rechten en plichten, zonder dat zij daarvoor eerst in de (voor hen veelal ontoegankelijke) wet hoeven te kijken (paragraaf 2.3, 2.5, 5.3.3.2). De casusposities illustreren stuk voor stuk dat burgers in de werkelijkheid niet de wet raadplegen, maar zich wenden tot voorlichting van de Belastingdienst. De functie van voorlichting als middel voor de *joint activity* van belastingheffing laat zich daarmee goed illustreren (paragraaf 5.7.2, 5.7.4).

Het burgerperspectief kan verklaren waarom burgers afgaan op informatie van de Belastingdienst: zij communiceren met de Belastingdienst – en niet met de wetgever (paragraaf 6.3). Wanneer de inspecteur vervolgens (een andere interpretatie van) de wet toepast en dat leidt tot een andere uitkomst, schuurt dat. Denk aan de echtgenote die de Belastingdienst verwijt zelf op de stoel van de wetgever te gaan zitten en onzorgvuldige teksten te maken, waarop de burger zich vervolgens niet mag beroepen (casuspositie 5) en de invalide autobezitter die zich afvraagt waarom de Belastingdienst reclame maakt voor telefonische informatie, maar daar vervolgens niet voor instaat (casuspositie 1). Het communicatieve *commitment* wordt dan niet waargemaakt (paragraaf 5.7).

6.2.4 *Andere aanknopingspunten voor vertrouwen op uitingen (oorzaak)*

In het juridisch perspectief en het burgerperspectief worden andere aanknopingspunten gehanteerd ten aanzien van het aan voorlichting te ontnemen vertrouwen bij de burger en de gebondenheid van de Belastingdienst aan zijn voorlichting.

6.2.4.1 *Uitgangspunt van (geen) bescherming van gewekt vertrouwen*

In het juridisch perspectief is het uitgangspunt dat de burger niet een in rechte te beschermen vertrouwen kan ontnemen aan voorlichting. De toepassing van het vertrouwensbeginsel is bij voorlichting gebaseerd op de hoofdregel *nee, tenzij* (paragraaf 4.3). Primair volgt dat uitgangspunt uit het legaliteitsbeginsel (de wet moet worden toegepast) en de staatsrechtelijke positie van de Belastingdienst (wetsuitvoerder) (paragraaf 2.2.3, 4.3). In het burgerperspectief daarentegen is de *default* dat de ontvanger ervan uitgaat dat de zender waarheidsgetrouwe, juiste, relevante en voldoende informatie geeft, waar hij voor instaat (paragraaf 5.5 e.v.). De coöperatieve aard van taalgebruikers brengt mee dat zij elkaar niet op het verkeerde been proberen te zetten.

6.2.4.2 *Aangrijpingspunt en omstandigheden voor vertrouwen*

Het *aangrijpingspunt* voor vertrouwen verschilt sterk in de verschillende perspectieven. In het juridisch perspectief mag de burger pas in juridische zin vertrouwen op de voorlichtende uiting wanneer de burger voldoet aan (i) het dispositievereiste én (ii) niet-kenbaarheidsvereiste. Pas na vervulling van beide voorwaarden, kan een burger dus in rechte te beschermen vertrouwen ontlenen aan voorlichting (zie casusposities 3 en 7). De hierboven besproken casusposities laten zien dat daaraan meestal niet wordt voldaan (zie casuspositie 1, 2, 5 en 6).¹¹ Sterker nog, het jurisprudentieonderzoek uit Deel I van het onderzoek onderbouwt de impressie dat het maar zelden voorkomt dat een belastingplichtige bij voorlichting aan beide voorwaarden voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel voldoet: tussen 1979 en 2020 in slechts zo'n 5% van de gevallen uit de gepubliceerde rechtspraak (paragraaf 4.3.2.5, Annex I).¹² Aan toetsing van het niet-kenbaarheidsvereiste werd in veel gevallen niet eens toegekomen (paragraaf 4.3.3.2). Dit laatste vereiste vormt in ieder geval niet de horde waarover belastingplichtigen in de rechtspraak struikelen (paragraaf 4.3.3). Gebondenheid van de Belastingdienst aan door voorlichting gewekte verwachtingen is in de rechtspraak al met al de uitzondering.

In het burgerperspectief daarentegen ligt het aangrijpingspunt voor *commitment* aan communicatieve verwachtingen bij het gebruik van het instrument taal en door het communicatieve doel dat taalgebruikers hebben (paragraaf 5.7). Het fundamentele uitgangspunt is coöperatie (*coöperatieprincipe*), de wederzijdse aanname dat taalgebruikers zich houden aan de stelregels van communicatie (*communicatiemaximes*). Dat betekent dat de Belastingdienst zich niet kan onttrekken aan de communicatieve inhoud van de uiting, net zo min als de burger die inhoud naar zich mag toe redeneren. Dit brengt mee dat de Belastingdienst (zender) zich verbindt, door te communiceren met taal, aan wat de burger (ontvanger) daarvan – gezien hoe talige communicatie werkt – mag verwachten (en *vice versa*). Als een taalgebruiker zich niet houdt aan de communicatieprincipes, komt – in de woorden van Bax – ‘de communicatie op losse schroeven te staan, en komt de interactieve basis van het verbaal communiceren te vervallen.’¹³ Schending van communicatieve verwachtingen kan er dus toe leiden dat voor de betrokken taalgebruikers uiteindelijk het nut van communicatie verval.

Voor wat betreft de betekenis van een voorlichtende uiting is duidelijk geworden dat die niet een kwestie is van het in- en uitpakken van de boodschap, maar dat het een vorm van samenwerking tussen zender en ontvanger is (paragraaf 5.5). Dat betekent dat de ontvanger (burger) erop rekent dat de zender (Belastingdienst) zijn uiting zodanig vormgeeft, dat de door de zender bedoelde betekenis de meest voor de hand liggende interpretatie bij de ontvanger is (zie casuspositie 1, 5, 6). Als er miscommunicatie ontstaat, is vanuit

11 In casuspositie 4 was sprake van een disclaimer die aan toepassing van het vertrouwensbeginsel in de weg stond.

12 De aanpassing van de invulling van het dispositievereiste in HR 5 november 2021, nr. 20/03173, *BNB* 2022/10 is niet van een zodanige aard dat dit leidt tot een aanzienlijke verschuiving, nu het vereiste als zodanig niet wordt losgelaten. Toekomstige rechtspraak zal moeten worden afgewacht voor zijn concrete uitwerking in andere gevallen (paragraaf 4.3.4).

13 Bax 1995, p. 126-127.

communicatief oogpunt de vraag of zender en ontvanger hebben gehandeld zoals van hen als taalgebruikers, gegeven de situatie, mag worden verwacht (paragraaf 5.6). Wanneer de zender een fout (zoals een vergissing) maakt in de inhoud van zijn uiting (zie casuspositie 2, 3) is duidelijk wie dat valt aan te rekenen. Dan zal de ontvanger hem daarvoor verantwoordelijk houden. Soms blijkt de zender (Belastingdienst) niet voldoende precies te hebben geformuleerd om de ontvanger op het juiste been te zetten en kan de zender een verwijt worden gemaakt (zie casuspositie 1, 5, 6, 7). Dat werkt ook omgekeerd: als de zender gegeven de situatie zijn uiting adequaat vormgeeft, maar de ontvanger gaat niet adequaat te werk bij zijn interpretatie, kan juist de ontvanger verantwoordelijk worden gehouden. Zo kan voorkomen dat de burger slordig leest en informatie mist of beter had moeten weten, zoals het (niet-succesvolle) verwijt aan de campingexploitant en de burger die zijn lijfrente had afgekocht dat zij de onjuistheid hadden moeten onderkennen (casuspositie 3, 7). Soms twijfelen burgers over de juistheid van hun interpretatie, zoals aan bod kwam de co-ouder die zijn begrip bij de BelastingTelefoon verifieert (casuspositie 6) en de campingexploitant die zijn toegepaste berekening voorlegt voordat hij aangifte doet (casuspositie 3). Wanneer dergelijke interactionele controle er niet toe leidt dat de interpretatie van de burger door de zender wordt 'gecorrigeerd', versterkt dat in communicatief opzicht de communicatieve verwachtingen (zoals in casuspositie 1, 3, 6). Burgers rekenen dus op communicatieve gebondenheid, tenzij er reden is voor het tegendeel, zoals bij een voorbehoud (paragraaf 6.2.4.3).

Uit het bovenstaande volgt dat voor het antwoord op de vraag of burgers mogen vertrouwen op voorlichting, de omstandigheden van het geval van belang zijn. In het juridisch perspectief is dat beperkt tot (exact) twee 'voorgeselecteerde' omstandigheden (disponeren en kenbaarheid van de onjuistheid). In het burgerperspectief daarentegen geldt geen beperking maar is communicatieve gebondenheid afhankelijk van de omstandigheden van de communicatieve situatie, zoals de uiting, de context, talige en niet-talige informatie, etc. (paragraaf 5.5, 7.4).

Uit de confrontatie van de perspectieven blijkt dus dat het aan voorlichting te ontleen vertrouwen vanuit juridisch en communicatief oogpunt een ander aangrijpingspunt kent. De Belastingdienst is op een ander moment en onder andere omstandigheden aan zijn uiting gebonden. Dat verschil vormt in de casusposities een oorzaak voor de discrepantie tussen de communicatieve verwachtingen over de gebondenheid van de Belastingdienst en de juridische gebondenheid aan verwachtingen. De belangenafweging die in het juridisch perspectief achter de binding van de Belastingdienst schuilgaat, waarbij bescherming van door voorlichting gewekte verwachtingen een gunstigere wetstoepassing betekent dan bij een strikte toepassing van de wet, blijft in de communicatieve benadering buiten beeld. Zo bezien is verklaarbaar dat het juridisch perspectief hogere eisen stelt aan gebondenheid, want met wetstoepassing zijn meerdere rechtsstatelijke belangen gediend (paragraaf 4.2.3.4). In het burgerperspectief is de belangenafweging niet – althans niet in deze vorm – aan de orde. Het *commitment* tussen taalgebruikers is een kwestie tussen de communicatiepartners; de wetgever en andere belastingplichtigen verdwijnen daarbij naar de achtergrond (paragraaf 6.3).

6.2.4.3 *Een andere kijk op voorbehouden, disclaimers ('hedging') en gebondenheid*

Voor wat betreft het aangrijpingspunt van gebondenheid verdienen *disclaimers* aparte aandacht. Vanuit juridisch oogpunt wordt aan een disclaimer (zoals in casus 3) als het ware een vrijwaringseffect toegekend: de enkele aanwezigheid van een algemene disclaimer kan meebrengen dat toepassing van het vertrouwensbeginsel op voorhand wordt uitgesloten.

Toch blijkt de burger de Belastingdienst in werkelijkheid niet te vrijwaren van aansprakelijkheid, zoals uit de behandeling bij casusposities 1 en 3 bleek. Dat kan vanuit taal- en wetenschappelijk oogpunt worden verklaard doordat de communicatieve strategie *hedging* weliswaar coöperatief is, maar door ontvangers alleen wordt geaccepteerd als deze aan bepaalde randvoorwaarden voldoet (paragraaf 5.7.3).

Zo moet de mate van onzekerheid over de inhoud van de uiting niet te groot, maar ook niet te klein zijn. Bovendien moet de gradatie van de *hedge* passen bij de mate van onzekerheid over de inhoud. Een relatief sterke *hedge* past niet bij een relatief beperkte onzekerheid, of omgekeerd. Zo bezien, rijst bij een *algemene* disclaimer bij een tekst de vraag of een dergelijk verstrekkende *hedge* past bij de mate van (on)zekerheid over de inhoud van de *hele* tekst. Kan een algemene disclaimer, waarmee in feite alle (sub)uitingen in een tekst worden *gehedged*, werken? Kan een zeer deskundige zender überhaupt in grote mate onzeker zijn over de inhoud? Taalgebruikers lijken op dit punt beperkingen te stellen.¹⁴ Immers, gezien de aantrekkelijke werking van *hedging* zou het idee kunnen zijn dat zenders geneigd zijn *al* hun uitingen te *hedgen* (de voordelen zijn immers groot), maar toch is dit niet wat taalgebruikers in werkelijkheid doen (paragraaf 5.7.3). Te veel hedgen is niet acceptabel.¹⁵ Uiteraard speelt de institutionele context bij voorlichting daarbij een belangrijke rol: gezien de functie en het belang van voorlichting is onjuiste voorlichting niet toelaatbaar, ook niet als daarin een voorbehoud staat (paragraaf 5.4.4).

Denkbaar is dat een algemene disclaimer in bijvoorbeeld een reclameuiting door taalgebruikers meer acceptabel wordt gevonden dan een algemene disclaimer in informatie van de overheid, want van reclame hebben mensen andere verwachtingen (commercieel doel) dan van overheidsinformatie (algemeen belang).¹⁶

Bovendien rijst bij algemene disclaimers en andere vormen van *hedging* (zie casuspositie 1 en 4) in algemene zin de vraag of de Belastingdienst als autoriteit wel onzeker *kan* zijn over de inhoud van zijn uiting bij voorlichting. Als de Belastingdienst wet- en regelgeving uitlegt in voorlichting, kan vanuit burgers mogelijk niet goed te begrijpen zijn waarom de Belastingdienst, gezien zijn deskundigheid, geen verantwoordelijkheid zou willen of

14 Mogelijk speelt de aard van de inhoudelijke onjuistheid tevens een rol (drukfout in berekening, verkeerde toepassing of onjuiste rechtsopvatting?) bij de mate van acceptatie van een *hedge*. Voor dit punt, maar ook andere vragen rondom disclaimergebruik en andere vormen van *hedging* in voorlichting, is nader onderzoek nodig (paragraaf 8.2).

15 Zie paragraaf 5.7.3. De vraag is uiteraard waar de grenzen liggen. Dit zal afhangen van de situatie. vgl. McCready 2015, p. 70: 'Presumably the exact boundaries of the hedgeable zone will vary from situation to situation in the usual, vague way, with the goals of the conversation and the inclinations of the conversational participants.'

16 McCready 2015, p. 42 e.v. bespreekt disclaimers in de context van reclame-uitingen.

kunnen nemen voor de inhoudelijke juistheid ervan.¹⁷ De Belastingdienst is gezien zijn bijzondere hoedanigheid als fiscale autoriteit bij uitstek deskundig. Zoals de Ombudsman al eens zei, geldt het adagium dat "een ieder wordt geacht de wet te kennen" eens te meer voor de overheid die informatie over de wet verstrekt.¹⁸ Als de Belastingdienst het al niet zeker weet, wie dan wel? Natuurlijk is juridisch beschouwd helder dat wetgeving vaak interpretatie behoeft (soms komt pas bij de Hoge Raad vast te staan wat de juiste wetsuitleg is), maar het is de vraag of burgers zich daarvan voldoende bewust (kunnen) zijn – en of die onduidelijkheid voor hun risico hoort te komen. Het hier relevante punt is dat als *hedgdes* niet adequaat worden gebruikt en zij in concrete gevallen door burgers niet wordt geaccepteerd, het mechanisme van *hedging* niet werkt (zoals in casuspositie 1 en 4). Dat betekent dat de *hedge* de Belastingdienst géén effectieve bescherming biedt tegen de negatieve consequenties van schending van communicatief *commitment*. Het wordt dan niet geaccepteerd dat de Belastingdienst niet de verantwoordelijkheid neemt voor de inhoud van zijn uiting. Oftewel, het juridisch perspectief en het burgerperspectief zullen dan botsen.

De communicatieve theorie laat zien dat de kritiek die in de fiscale literatuur is geuit op de juridische aanvaarding van een disclaimer als 'vrijwaringsclausule' terecht is (paragraaf 4.3.5). Zo werkt het mechanisme niet; algemene disclaimers zijn in voorlichting geen deugdelijke vorm van *hedging*. Tegelijkertijd maken de communicatieve inzichten duidelijk dat een gebrek aan *hedging* of onvoldoende *hedging* communicatief evenmin acceptabel is (paragraaf 3.3.5, 4.3.5, 5.3.3.3). Ik breng het eerder aangehaalde citaat van Overdijk in herinnering, wiens opgeworpen vragen dit treffend illustreren:

'Zou de gemiddelde Nederlandse burger het als ongepast ervaren als de belastingdienst uitlegt dat het de inspecteur is die in individuele gevallen uiteindelijk beslist? En zouden de burgers – als zij daarop expliciet zouden worden gewezen – de voorlichting via de folders/brochures van de belastingdienst niet meer serieus nemen? Zelfs niet als aan de burger wordt uitgelegd dat het verstrekken van informatie die achteraf onjuist blijkt en het optreden van verschillen in interpretatie van de inhoud van voorlichtingsbrochures tot de uitzonderingsgevallen moet worden gerekend? Dit lijkt wat al te somber.'¹⁹

Het citaat impliceert dat burgers wel degelijk begrip zullen hebben voor het gegeven dat voorlichting niet voor alles en iedereen de lading dekt, mits zij daarop wel adequaat worden gewezen. Er zijn varianten op algemene disclaimers mogelijk. Denk aan bij algemene informatie adequaat uitleggen dat de inspecteur uiteindelijk in concrete gevallen beslist, uitleggen hoe ingewikkeld de fiscale wet- regelgeving is en erop wijzen dat de concrete uitwerking afhankelijk is van de specifieke situatie of de nadruk leggen op een *proclaimer* (geef aan waarvoor je als zender verantwoordelijk bent (te houden) en bij wie de ontvanger voor het overige terecht kan) (paragraaf 3.3.5). Taalgebruikers zullen,

17 Zie Nationale ombudsman, rapport Digitaal verkeer tussen burger en overheid 2011, par. 4.2 over hoe burgers disclaimergebruik door de overheid ervaren onder emailberichten. In het algemeen was daarover verontwaardiging.

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

19 Overdijk 1993, p. 62.

mits de *hedging* adequaat wordt ingezet, dergelijke aanwijzingen serieus nemen in hun communicatieve verwachtingen.

Kortom, er zijn varianten van *hedging* denkbaar op de schaal met aan het ene uiterste een algemene disclaimer en aan het andere uiterste van een totaal gebrek aan *hedging*. Wat adequaat is in concrete gevallen, vraagt een evenwicht tussen diverse factoren (het belang van de informatie voor de ontvanger, het communicatieve doel, de setting, de mate van onzekerheid over de inhoud, het belang van de reputatie van de zender, etc.). *Hedging* in voorlichting is dus een lastige evenwichtsoefening. Nader onderzoek kan meer licht werpen op de praktische toepassingsmogelijkheden.

Wat in ieder geval wel duidelijk is, is dat een niet-adequate inzet van *hedging* schadelijk kan zijn voor de reputatie van en het vertrouwen in de Belastingdienst als communicatie-partner in situaties waarin de Belastingdienst zijn (communicatieve) *commitment* breekt (paragraaf 5.7.3).

6.2.5 *Conflict: gebrek aan gebondenheid schuurt als het misgaat*

Uit de confrontatie bij de casusposities blijkt dat het juridische aangrijpingspunt voor binding sterk afwijkt van het aangrijpingspunt in het burgerperspectief. Dat ligt met name aan het andere vertrekpunt (geen binding, tenzij) en door de gestelde eisen om een uitzondering te maken. Het dispositievereiste toont zich in de rechtspraak een vrijwel onoverkomelijke hobbel voor de burger, terwijl deze eis tot het communicatief bezien ongerijmde resultaat leidt dat de burger – zelfs als hij zich niet bewust was en hoefde te zijn van onjuistheid van de voorlichting – het risico draagt van fouten, onjuistheden en onvolledigheden aan de zijde van de Belastingdienst (zie casuspositie 1, 2, 4, 5, 6). Het risico op miscommunicatie wordt dan bij de burger gelegd, zelfs in gevallen waarin de burger geen enkel verwijt kan worden gemaakt. Die hoofdregel is vanuit communicatief oogpunt ‘oncoöperatief’: het is in strijd met communicatieve principes. De casusposities leggen daarmee een aansluitingsverschil bloot tussen de wereld van de burger en het juridische systeem.²⁰

Het juridische argument van de Hoge Raad – het belang van een onbelemmerde uitvoering van de voorlichtende taak – is voor de burgers in de casusposities niet (voldoende) overtuigend om het risico te dragen van tekortschietende voorlichting (casus 1, 2, 3, 5, 6, 7). De burgers in de casusposities begrijpen niet waarom de Belastingdienst zich niet aan zijn woord houdt maar terugrijpt op de wet – en dat zelfs *mág* doen.²¹ Dat roept frustratie op.

Zo vraagt de invalide autobezitter met autokosten zich af wat het voor zin heeft om in overleg te gaan met de Belastingdienst als deze zich toch niet hoeft te houden aan zijn woord en waarom de Belastingdienst reclame maakt voor telefonisch contact als de informatie

20 Damen 2018, p. 32: ‘...hoe twee werelden met elkaar kunnen schuren en zelfs botsen: de *leefwereld* van een gewone burger en de *harde realiteit* van het systeem’.

21 In de casusposities zoeken de burgers de fout niet (expliciet) bij zichzelf; zij achten de miscommunicatie geheel aan de Belastingdienst te wijten. Dat is verklaarbaar vanuit het oogpunt dat de onjuistheid in de informatie voor hen steeds niet kenbaar was of behoefte te zijn.

van de Belastingdienst geen waarde heeft. Denk aan de thuiswerkende notaris die geen belang ziet in een onbelemmerde voorlichtende taak als het risico daarvan slechts bij burgers ligt. Zie ook de echtgenote in het te eenvoudige stroomschema die onbegrijpelijk acht dat de Belastingdienst onzorgvuldig mag zijn, terwijl burgers daarvan de dupe worden en voor de Belastingdienst sprake is van een 'win-win-situatie'). Deze reacties laten zien dat de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting vanuit het burgerperspectief onevenredig veel risico bij de burger legt.²² Bovendien tonen de casusposities aan dat schending van communicatieve en juridische gebondenheid door de Belastingdienst consequenties kan hebben bij burgers, zoals teleurstelling, onbegrip, frustratie, verlies aan vertrouwen en rechtsvervreemding.²³

Tegelijkertijd volgt uit de taal- en communicatiewetenschap niet dat burgers in alle gevallen erop mogen rekenen dat de Belastingdienst in elke situatie aan die voorlichting is gebonden. Niet elke bij de burger gewekte verwachting (subjectieve verwachting) is redelijk (je mag niet naar je toe redeneren). Het burgerperspectief betekent weliswaar dat het probleem moet worden gezien vanuit het oogpunt van de burger, maar dit betekent niet dat individuele burgers altijd hun zin moeten krijgen. Daarbij komt dat honoreren van gewekte verwachtingen juridisch gecompliceerder is dan enkel het nakomen van communicatieve verwachtingen. De wet moet ervoor opzij worden gezet. Daarvoor zijn adequate juridische afwegingen nodig. Bovendien heeft de Belastingdienst in de voorlichtende taak te maken met vaak complexe fiscale wetgeving, voorlichting die naar zijn aard een volstrekt ander karakter heeft dan de wet, relatief ondeskundig publiek, een veelheid aan situaties en voorkeuren en taal als imperfect instrument (paragraaf 2.2, 2.5, 5.6). Een oplossing voor de botsing tussen de perspectieven is dus nog niet zo eenvoudig (paragraaf 7.2).

Overeenkomst tussen het juridisch perspectief en burgerperspectief

Een belangrijk punt is nog onbesproken gebleven. Naast discrepanties, bestaat tussen beide perspectieven een fundamentele parallel. De belangrijkste overeenkomst is dat in zowel het juridisch perspectief als het burgerperspectief de mogelijkheid bestaat dat burgers op voorlichting mogen vertrouwen. Deze constatering is van groot belang. Het betekent namelijk dat de perspectieven op principiële niveau een idee van gebondenheid gemeenschappelijk hebben.

Natuurlijk is de uitwerking ervan – zoals inmiddels genoegzaam duidelijk is – volstrekt verschillend, maar dat doet aan de overeenkomst niet af. Het prangende verschil bestaat in het aangrijpingspunt waarbij gebondenheid aan gewekte verwachtingen ontstaat. Genoemde vaststellingen zijn belangrijk bij het ontwikkelen van oplossingsrichtingen voor de herijking (paragraaf 7.3).

22 Vgl. het betoog van belanghebbende in Rechtbank Arnhem 1 februari 2011, nr. AWB 10/1461, V-N 2011/20.23.9, r.o. 4 'dat het onaanvaardbaar is indien een fout van de belastingtelefoon grote financiële gevolgen heeft voor eiser, zelfs indien de toezegging zou indruisen tegen de wettelijke bepalingen.'

23 Damen 2018, p. 18.

6.3 De positie van de Belastingdienst bij voorlichting als 'vertaler'

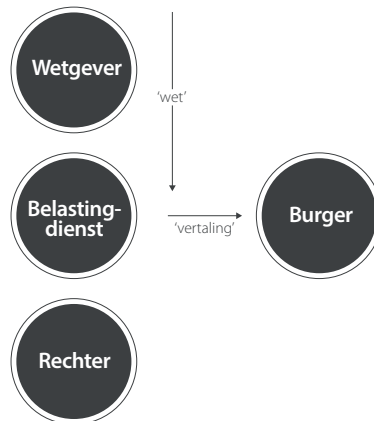
In deze paragraaf staat de positie van de Belastingdienst als 'vertaler' centraal (paragraaf 2.3.1.1, 5.4). In zowel het juridisch perspectief als het burgerperspectief geldt de Belastingdienst als de zender. De Belastingdienst is degene die de voorlichting maakt, de 'producent' van de uitingen. Toch hebben de perspectieven een eigen kijk op betekenis van de positie van de Belastingdienst als vertaler voor de gebondenheid aan zijn uitingen en de status van zijn vertalingen. In deze paragraaf zal ik nader analyseren wat de inzichten uit het burgerperspectief ten aanzien van de positie van de Belastingdienst als vertaler kunnen toevoegen aan het juridisch perspectief. Die inzichten werpen een nieuw licht op het aan voorlichting te ontleen vertrouwen. Ik bespreek eerst een vergelijking van de betrokken actoren in de perspectieven (paragraaf 6.3.1), gevolgd door de positie van de Belastingdienst als zender van voorlichting (paragraaf 6.3.2), zijn verantwoordelijkheid voor de vertaling (paragraaf 6.3.3) en tot slot het conflict tussen de perspectieven (paragraaf 6.3.4).

6.3.1 Vergelijking perspectieven: relatie Belastingdienst en burger (en wetgever?)

Juridisch beschouwd zijn uitingen van de uitvoerende macht (zoals voorlichting van de Belastingdienst) niet gelijk aan uitingen van de wetgevende macht (dus wetteksten van de democratisch gelegitimeerde wetgever). Maar in het burgerperspectief gaan burgers af op uitingen van de Belastingdienst en verschuift de wetgever naar de achtergrond. Hoe werkt dit?

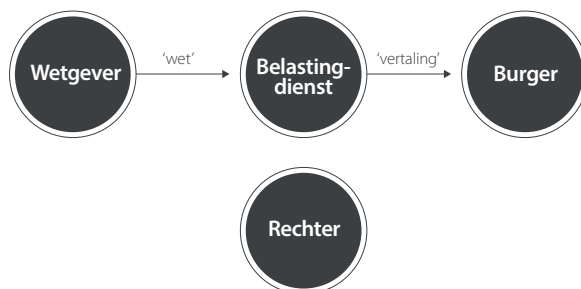
6.3.1.1 Juridische en communicatieve invalshoek op de relatie bij voorlichting

In het juridisch perspectief zijn de actoren in de rechtsstaat de wetgevende macht, de uitvoerende macht, de rechterlijke macht en de burger (paragraaf 2.2.3). Belastingen worden geheven op basis van de wet (art. 104 Grondwet) en niet op basis van voorlichting over die wet.



Figuur 6: Het juridisch perspectief op de relatie met de burger bij voorlichting

Het burgerperspectief werpt hierop een geheel ander licht. Als voorlichting door de Belastingdienst niet vanuit juridisch maar communicatief oogpunt wordt bekeken, ontstaat het volgende beeld.



Figuur 7: Het burgerperspectief op de relatie met de burger bij voorlichting

Vanuit de burger gezien is voorlichting een (communicatieve) aangelegenheid tussen Belastingdienst en de burger. De Belastingdienst is 'zender' van boodschappen in de vorm van voorlichting naar de burger, de 'ontvanger'. Er is sprake van een communicatieve relatie tussen de Belastingdienst en de burger. De wetgever is hier niet in beeld. Zeker niet als een aparte instantie met een eigen rol in de communicatie met de burger. De wetgever verdwijnt dus naar de achtergrond. In dit opzicht wijkt een communicatieve benadering duidelijk af van het juridisch perspectief.

Interessant aan de communicatieve benadering is dat die de nadruk legt op de positie van de Belastingdienst in de uitvoering. De Belastingdienst is voor de burger niet zozeer de wetsuitvoerende macht, maar het is zijn communicatiepartner. De burger heeft een 'communicatieve relatie' met de Belastingdienst – en niet met de wetgever. Dat verklaart waarom de Belastingdienst voor de burger 'het gezicht' van de belastingheffing is (paragraaf 1.4).

In de communicatieve invalshoek gaat het om op de positie van de Belastingdienst ten opzichte van de burger. Het conceptualiseert dat de Belastingdienst als zender van uitingen (voorlichting) een zelfstandige positie heeft ten opzichte van de burger als ontvanger van die uitingen. Deze benadering sluit goed aan bij de werkelijkheid waarin de burger zich verlaat op informatie van de Belastingdienst – en niet op die van de wetgever, zoals alle casusposities illustreerden (paragraaf 6.2.1).

6.3.1.2 Belastingdienst als zender?

Wie kwalificeert in communicatief opzicht als zender? Volgens Ensink is de zender de voor de ontvanger identificeerbare bron van de boodschap.²⁴ Zo gezien, zal de burger de

²⁴ Ensink 1992, p. 7 en p. 197; vgl. Bax 1995, p. 185, die bij deelnemers aan de interactie een onderscheid maakt tussen de primaire rollen *zender* (*spreker of schrijver*) en *ontvanger* (*hoorder of lezer*).

Belastingdienst identificeren als de 'bron' van de boodschap.²⁵ De boodschap, de taaluiting²⁶, is immers afkomstig van de Belastingdienst. Deze benadering kan goed verklaren waarom burgers zich bij voorlichting niet (altijd) zullen realiseren dat de informatie waarop de uiting is gebaseerd, afkomstig is van de wetgever. In voorlichting verwijst de Belastingdienst in principe ook niet naar de wet, zo blijkt uit het communicatiebeleid (paragraaf 3.3.4).

Vanuit het juridisch perspectief roept de benadering van de Belastingdienst als 'bron' vragen op. De Belastingdienst bepaalt als uitvoerder immers niet zelf de *inhoud* van de boodschap. Althans niet in strikte zin, aangezien het de wetgever is die de belastingwetgeving bepaalt. Echter, het bestaan van de wetgever kan toch ook communicatief gezien niet worden genegeerd?

6.3.2 Belastingdienst treedt op als 'vertaler': zender maar ook 'bron'?

Met behulp van de taal- en communicatiewetenschap kan de verhouding tussen *zender* en *bron* nader worden geanalyseerd, zoals ten aanzien van de verhouding tussen de Belastingdienst en de wetgever. In veel gevallen valt de *bron* samen met de spreker of schrijver (zender), maar dat is niet altijd het geval.²⁷ Bax noemt voorbeelden als een tolk, een dominee, een voorlichter voor een organisatie of woordvoerders van hoogwaardigheidsbekleders.²⁸ In die gevallen is volgens hem de *zender* wel de *spreker* (of *schrijver*), maar niet de *bron* van de informatie.

Toepassing van deze benadering in de verhouding tussen wetgever, Belastingdienst en burgers levert het volgende op. De Belastingdienst is in juridisch opzicht bij voorlichting dan wel te beschouwen als *zender* van de uitingen, maar in beginsel niet als *bron* van de inhoud van die uitingen. Die bron vormt, gezien de machtscheiding, de wetgever.

25 De Belastingdienst verwijst in voorlichting doorgaans niet door naar wetteksten (dus een andere (bron)tekst)); de bedoeling is juist dat burgers met voorlichting geen andere info nodig hebben, zie paragraaf 3.3.4.

26 Ensink 1992, p. 7 definieert de boodschap als 'de taaluiting, de tekst, het gedrag, met de eigen vorm en structuur, vormgegeven in enig medium'. Over de communicatieve betekenis zie paragraaf 5.5.2.

27 Bax 1995, p. 185.

28 Bax 1995; 185-186: '(...) de *bron* van de informatie. Vaak valt die samen met de sprekersrol, maar niet per definitie. In geval van een toespraak die simultaan vertaald wordt, is de vreemde-taal-spreker zowel bron als spreker, maar is de tolk uitsluitend spreker, vertolker van informatie die afkomstig is uit een andere bron. In dezen kan verder verwezen worden naar het taalgedrag van orakels en paranormale media, die wel de vertolker, maar niet de bron van occulte boodschappen zijn. zo ver van huis hoeven we het overigens niet te zoeken: De dominee die op de kansel een bijbeltekst voorleest, vormt niet zelf de bron van de communicatie-inhoud. Ook zijn voorlichters van organisaties of woordvoerders van hoogwaardigheidsbekleders wel sprekers, maar geen bronnen van het gesprokene.'



Figuur 8: Het juridisch perspectief en het burgerperspectief op de Belastingdienst als 'vertaler'

Echter, vanwege de complexiteit van fiscale wetgeving en het taalverkeersprobleem tussen de wetgever en de burger moet de Belastingdienst als wetsuitvoerder de (taal)barrière overbruggen (paragraaf 2.2.2, 5.3.3). De Belastingdienst zet in voorlichting juridische taal en inhoud om naar voor burgers begrijpelijke(re) taal en inhoud en biedt aldus een oplossing voor het taalverkeersprobleem.

Voor de vertaling van wetteksten naar voorlichtingsteksten heeft de Belastingdienst diverse stappen te zetten en keuzes te maken ten opzichte van de wettekst (paragraaf 5.4). De theorie van Jansen en Steehouder liet, samengevat, zien dat de boodschap van de wetgever moet worden afgestemd op het perspectief van de gebruiker, de burger ('adaptatie'). Vervolgens heeft de vertaler te bepalen wat de inhoud is van de over te brengen informatie in de voorlichting, welke elementen (al dan niet) relevant zijn gezien doelgroep, wat het doel en de context is van die voorlichting ('selectie'), op welke wijze de inhoud moet worden gepresenteerd ('reorganisatie') en welke verbale presentatie van de uiting in voorlichting adequaat is ('verwoording').

Het is de Belastingdienst die in zijn positie als vertaler bij voorlichting voor dergelijke vraagstukken staat. Dat is niet de wetgever. Over de positie van de 'vertaler' moet niet lichtzinnig worden gedacht, zo volgt uit het citaat van Witteveen:

'(...) wie de rol van vertaler op zich neemt, in de communicatie van de overheid naar de burger en van de burger naar de overheid in vele complexe organisatiepatronen, moet beseffen dat vertalen geen neutrale bezigheid is, dat er betekenis verloren kan gaan en worden gecreëerd, dat iedereen die aan het project deelneemt op een bepaalde wijze diens positie en rol passende manier de ethiek van de vertaler op zich moet nemen, wil de onderneming slagen.'²⁹

De Belastingdienst heeft als vertaler dus de taak om zorgvuldig te werk te gaan (paragraaf 5.4.1). Bovendien heeft de Belastingdienst in zijn positie als vertaler – gewild of ongewild – een 'invloedrijke' positie (paragraaf 2.5.2.4). De manier waarop het belastingrecht door de Belastingdienst wordt uitgelegd heeft invloed op de wijze waarop burgers die afgaan op die informatie de regels begrijpen en percipiëren (paragraaf 6.4). 'Vertalen' gaat dus gepaard met verantwoordelijkheid. Juist omdat bij voorlichting – zoals bovenstaande afbeelding laat zien – voor de burger de wetgever achter de Belastingdienst verscholen raakt.

²⁹ Witteveen 2010, p. 320.

6.3.3 Verantwoordelijkheid van de Belastingdienst voor 'vertaling'?

De positie van de Belastingdienst als vertaler roept vragen op over voorlichting als 'vertaling', met name:

- Wat is de status van voorlichting als 'vertaling' ten opzichte van de wet als 'brontekst'?
- Is de Belastingdienst 'verantwoordelijk' voor zijn vertaling van de wet, en zo ja, in welk opzicht?

De communicatieve inzichten kunnen een nieuw licht werpen op de juridische benadering.

6.3.3.1 De status van voorlichting als 'vertaling'

Uit de communicatietheorie volgt dat voorlichting van de Belastingdienst in communicatief opzicht functioneert als een autonome tekst, in een nieuwe communicatieve context met een zelfstandige status (paragraaf 5.4.3). Sterker nog, goede voorlichtingsteksten zullen veelal juist in hoge mate verschillen van de wettekst, want voorlichting heeft andere tekstdoelen.³⁰ Bovendien moet voorlichting in communicatief opzicht voldoen aan de eis van *autonomie* (paragraaf 5.3.2.1): de tekst moet voor de gebruiker zelfstandig leesbaar zijn en adequaat om het doel te bereiken, dus zonder andere teksten te hoeven raadplegen (zoals de wet zelf). Vanuit communicatief oogpunt functioneert de voorlichtingstekst als vertaling dus zelf (weer) als brontekst. Deze invalshoek kan verklaren waarom burgers een voorlichtingstekst zullen beschouwen als 'de' brontekst. Die opvatting is communicatief gezien logisch.

In juridisch opzicht is de status van voorlichting gecompliceerder. Het juridisch perspectief is op dit punt ambivalent. Enerzijds wordt in theorie onderkend dat voorlichting – om voor burgers begrijpelijk etc. te zijn – een *ander* soort tekst moet zijn dan de onderliggende wettekst (paragraaf 2.5.2) en in dat opzicht dus een nieuwe tekst moet opleveren. Dan is inherent sprake van een nieuwe brontekst. Anderzijds wordt voorlichting beschouwd als een inhoudelijke afgeleide van de onderliggende wet- en regelgeving. Sterker nog, *slechts* een afgeleide, want voorlichting wordt wel beschouwd als 'slechts' voorlichting (paragraaf 4.3.1.4). Achter 'slechts' gaat een wereld van veronderstellingen schuil, maar de belangrijkste hier is zijn 'minderwaardigheid' in de zin van het gebrek aan juridische status. Juridisch gezien is voorlichting als brontekst minder 'waard' dan de wet.

Kortom, de juridische houding ten aanzien van (de status van) voorlichting is dubbel. Enerzijds moet voorlichting naar zijn aard een *andere* tekst zijn dan de wettekst, anderzijds worden daar in beginsel geen juridische consequenties aan verbonden in die zin dat het niet de juridische status krijgt van een zelfstandige tekst.

6.3.3.2 Verantwoordelijkheid van de zender en vertaler

Is de Belastingdienst 'verantwoordelijk' voor zijn voorlichtende uitingen, en zo ja, in welk opzicht? Vanuit juridisch oogpunt geldt het uitgangspunt van niet-gebondenheid,

³⁰ Jansen en Steehouder 1982, p. 296; Steehouder en Jansen 1986, p. 131.

omdat de wet dominant is. Vanuit communicatief oogpunt ligt het anders. Vanuit deze invalshoek geldt dat de zender in zijn algemeenheid verantwoordelijk is voor de inhoud (de informatie) én de verbale presentatie (de formulering) van zijn uitingen (paragraaf 5.7).

Hoe zit het met de verantwoordelijkheid van de zender als hij niet tevens de bron van de inhoud van die uiting is (zoals bij de genoemde voorbeelden van de persvoorlichter, tolk, woordvoerder, etc.)? Kan de zender als niet-bron verantwoordelijk worden gehouden voor de door hem verstrekte informatie? Volgens de theorie van Bax is dat inderdaad het geval. Bax betoogt dat van zulke ‘professionele’ taalgebruikers mag worden verwacht ‘dat ze optimaal in staat zijn de boodschap op adequate wijze te communiceren’.³¹ Precies daar ligt én ontstaat hun verantwoordelijkheid:

‘Hoeft een toverkol die de toekomst voorspelt, geen rekenschap af te leggen over de via haar verschaft informatie, zoiets geldt wél voor woordvoerders, voorlichters, public relations-functionarissen en dergelijke ‘spreekbuisen’. Zij dragen weliswaar geen verantwoordelijkheid voor de informatie als zodanig, maar wel – uit hoofde van hun deskundigheid te dien aanzien – voor de verbale presentatie daarvan.’³²

Er moet communicatief gezien dus onderscheid worden gemaakt tussen verantwoordelijkheid voor de verschaft informatie als zodanig (de inhoud van de informatie) en voor de verbale presentatie daarvan (de formulering, de uiting).³³ Samengevat in een tabel:

	Zender valt samen met bron	Zender valt niet samen met bron
Verantwoordelijk voor	Inhoud van informatie + verbale presentatie	Verbale presentatie

Tabel 17: Verantwoordelijkheid van zender (bron en niet-bron) voor uiting

Als we dit toepassen op de juridische opvatting van voorlichting van de Belastingdienst over fiscale wet- en regelgeving ontstaat het volgende beeld.

	Zender valt samen met bron	Zender (Belastingdienst) valt niet samen met bron (wetgever)
Verantwoordelijk voor	Inhoud van informatie + verbale presentatie	Niet de inhoud Wel verbale presentatie

Tabel 18: Verantwoordelijkheid van zender (bron en niet-bron) voor uiting toegepast op Belastingdienst bij voorlichting

Als de Belastingdienst bronteksten van de wetgever vertaalt naar voorlichting, valt de Belastingdienst als zender niet samen met de ‘bron’ van de informatie (wetgever). Met een communicatieve blik leidt dat tot de conclusie: de Belastingdienst is niet verantwoordelijk voor de inhoud van de wet, maar wel voor zijn weergave daarvan. Oftewel, de Belastingdienst

31 Bax 1995, p. 185-186.

32 Bax 1995, p. 185-186.

33 Bax 1995, p. 185-186.

is als vertaler weliswaar niet verantwoordelijk voor de informatie in de inhoud van de boodschap (de inhoud van de wet- en regelgeving zelf), maar wel voor de formulering van die boodschap (de verbale presentatie van die regels in de voorlichting).

Treffende illustratie van de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst als vertaler biedt het voormalige motto van de Belastingdienst, dat de Belastingdienst het niet leuker kan maken (dus: de inhoud is aan de wetgever), maar de Belastingdienst het wel *makkelijker* zal maken (dus: de vormgeving, uitvoering en presentatie is aan de Belastingdienst) (paragraaf 3.2.5.2, 3.2.7.3).

De Belastingdienst is communicatief gezien dus bijvoorbeeld verantwoordelijk voor de verbale presentatie, de door hem gekozen bewoordingen en getallen (zie casusposities 2 en 3). Tevens bestaat verantwoordelijkheid voor de adequaatheid van die gekozen bewoordingen. De gekozen verbale presentatie van de inhoud, moet de ontvanger, gegeven de context en de wijze waarop talige communicatie werkt, niet op het verkeerde been zetten (zie casusposities 5 en 6). Bovendien dient de inhoudelijke representatie van de brontekst adequaat te zijn (zie casusposities 1, 4 en 7). Waar de verbale presentatie tekort schiet, is vanuit communicatief oogpunt logisch dat de ontvanger de zender daarvoor verantwoordelijk houdt.

Deze communicatieve invalshoek voegt nieuwe kennis toe aan het juridisch perspectief. Deze inzichten kunnen verklaren dat burgers de Belastingdienst in zijn algemeenheid verantwoordelijk zullen (willen) houden voor zijn voorlichting.

	Situatie a: burger percipieert Belastingdienst als 'bron'	Situatie b: burger percipieert Belastingdienst als 'vertaler'
Verantwoordelijk voor	Inhoud van informatie + verbale presentatie	Niet de inhoud Wel verbale presentatie

Tabel 19: Perceptie burger op verantwoordelijkheid van Belastingdienst voor zijn uiting

In de situatie (a) dat burgers zich *niet* bewust zijn van het gegeven dat voorlichting van de Belastingdienst is gebaseerd op wetgeving, zullen burgers erop rekenen dat de Belastingdienst verantwoordelijk is voor zowel de *inhoud* als de *verbale presentatie* in de voorlichting. Dit is de variant waarbij de burger in feite geen verschil maakt (of ziet) tussen de Belastingdienst en de wetgever (paragraaf 5.6.4, 6.3.1).

In de situatie (b) dat burgers zich wél realiseren dat de Belastingdienst optreedt als vertaler van wetgeving, zullen zij erop rekenen dat de Belastingdienst (ten minste) instaat voor de *verbale presentatie* van zijn uitingen. Zo liet casuspositie 1 zien dat de notaris het de Belastingdienst aanrekent dat hij informatie geeft in de toelichting waarvoor de Belastingdienst vervolgens niet instaat. In casuspositie 2 verwijt de echtgenote het de Belastingdienst dat hij 'op de stoel van de wetgever' is gaan zitten, te eenvoudige bewoordingen kiest en uitingen doet waarop de burger zich later niet mag beroepen. In communicatief opzicht lijkt dit verwijt erop te zien dat (i) de Belastingdienst zich onduidelijk heeft geïdentificeerd (wel zender, niet

bron) en (ii) dat de zender (niet-bron) niet in staat voor de gekozen verbale presentatie. In communicatief opzicht zijn dergelijke verwijten verklaarbaar, omdat taalgebruikers erop mogen rekenen dat de zender – ook al is hij 'slechts' vertaler – ten minste instaat voor de *formulering* van zijn uitingen. In dat opzicht botst het dus met het burgerperspectief als de Belastingdienst geen verantwoordelijkheid neemt voor 'vertaalfouten' die de burger in de gegeven context niet had kunnen onderkennen.

Het voorgaande laat zien waarom burgers er 'linksom of rechtsom' op rekenen dat de Belastingdienst instaat voor zijn uiting, namelijk als zender en/of als bron. Communicatief bezien is dat begrijpelijk en – voor zover de Belastingdienst en de burger de regels van taal en communicatie adequaat hebben toegepast – redelijk.

6.3.3.3 *Opnieuw: is voorlichting 'slechts' de wet begrijpelijk uitleggen?*

De communicatieve inzichten werpen tevens een nieuw licht op hetgeen de Belastingdienst doet bij uitingen in het kader van zijn voorlichtende taak (paragraaf 4.6.2). In theorie werkt de veronderstelde afbakening tussen het 'maken' van inhoud en het 'presenteren' goed bij alledaagse voorbeelden van een tolk, woordvoerder of persvoorlichter. Het is evenwel minder scherp in het geval van de vertaling van complexe fiscale wetgeving, waarbij de Belastingdienst tevens te maken heeft met wetgeving waarin de boodschap van de wetgever niet altijd kristalhelder is (paragraaf 2.2.2, 4.6.2). In zulke gevallen neemt de Belastingdienst ook wel standpunten in of vaardigt hij beleidsregels uit (paragraaf 4.4, 4.5).

De juridische aanname is dat de Belastingdienst in voorlichting niets anders doet dan de wet in begrijpelijker taal weergeven en daaraan geen andere betekenis geeft, maar dat kan in de praktijk niet onverkort worden volgehouden. Uit Deel I en II volgt immers dat de Belastingdienst bij de vertaling van de wet moet interpreteren en keuzes moet maken over de weergave (paragraaf 4.6.2, 5.4).³⁴ De inzichten uit de communicatieve invalshoek kunnen laten zien dat de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst voor zijn voorlichting verder kan strekken dan alleen 'de manier waarop' hij iets weergeeft. Materieel gezien kan immers ook sprake zijn van een interpretatief standpunt of een goedkeurende beleidsregel in een voorlichtingstekst, waaraan de Belastingdienst dan wel is gebonden (paragraaf 4.4, 4.6). Het achteraf 'etiketteren' van uitingen in voorlichting of bijvoorbeeld (interpretatief) beleid verhoudt zich dus niet goed met het burgerperspectief, waarin de burger erop rekent dat de Belastingdienst voor zijn uiting instaat. Bovendien is de rol van de Belastingdienst als zender maar niet-bron diffuus in situaties waarin de Belastingdienst niet zozeer voorlichting geeft over de wet, maar over de manier waarop de wet wordt uitgevoerd.³⁵

34 In de voorlichtende taak wordt de Belastingdienst gesteld voor keuzes van taalkundige aard (denk aan zinslengte, woordgebruik of type zinsconstructies), maar ook keuzes van juridische aard (denk aan het overnemen of juist elimineren van juridische begrippen, bepalen van hoofd- en bijzaken, selectie van juridisch relevante elementen). Daarnaast zijn er keuzes die zowel juridisch als taalkundig van aard zijn (bijvoorbeeld presentatiewijze, de hoeveelheid informatie en de structuur van de informatie). De aard en mate van de te maken keuzes zal ook afhangen van de wettekst waarop de voorlichting wordt gebaseerd. Zo zullen open normen en fiscale terminologie de Belastingdienst voor meer uitdagingen en keuzemogelijkheden stellen dan een tabel met bijvoorbeeld de IB-tarieven).

35 Scheltema 1997, p. 3.

Vanuit communicatief oogpunt speelt dergelijke afbakeningsproblematiek niet. Een zender is verantwoordelijk voor zijn uiting (inhoud, vorm of allebei) en mag zich daar daaraan niet zomaar onttrekken. Daarmee legt de confrontatie met het burgerperspectief bloot dat het niet is uit te leggen aan de burger als de zender in beginsel in het geheel niet verantwoordelijk wordt gehouden voor zijn (onjuiste) uiting. Waarom mogen burgers niet gewoon afgaan op de informatie van de Belastingdienst?

6.3.4 Evaluatie: het schuurt als het misgaat

De confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief maakt inzichtelijk dat de positie van de Belastingdienst als vertaler schuurt als de vertaler anders handelt dan de burger op grond van de vertaling had verwacht. In het juridisch perspectief wordt de Belastingdienst niet gehouden geacht aan zijn voorlichting, want hij is slechts 'uitvoerder' (vertaler) en niet 'maker' (bron) van de regels, en voorlichting is slechts aan afgeleide van de wet zonder zelfstandige, juridische status. Echter, de communicatieve inzichten werpen daarop een nieuw licht:

- Voorlichting wordt als 'vertaling' een nieuwe brontekst met een zelfstandige status.
- De vertaler draagt verantwoordelijkheid voor de 'vertaling'. De Belastingdienst is communicatief gezien weliswaar niet verantwoordelijk voor de *inhoud* van de wet, maar hij is wel – mede gezien zijn deskundigheid en capaciteit – verantwoordelijk voor de *presentatie* van de inhoud in de vertaling.
- De grens tussen *inhoud* en *presentatie* is als het gaat om het uitleggen van complexe fiscale wetgeving niet altijd makkelijk te trekken (paragraaf 4.6.2). De Belastingdienst heeft ook te maken met bronteksten die vaak interpretatie behoeven en soms onduidelijkheden of leemten bevatten (dat is de bestaansreden van bijvoorbeeld beleidsregels). Dat brengt mee dat het communicatief gezien lastiger wordt om strikte grenzen ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst als zender te trekken.

De confrontatie van de twee perspectieven ten aanzien van de positie van de Belastingdienst biedt nadere inzichten voor het juridisch perspectief.

- De communicatieve invalshoek met het 'zender en ontvanger'-idee laat zien waarom burgers afgaan op voorlichting van de Belastingdienst en dat de wetgever in de communicatieve relatie uit beeld verdwijnt.
- De benadering van de Belastingdienst als vertaler bij voorlichting kan beter verklaren waarom burgers erop rekenen dat de Belastingdienst zich aan zijn 'woord' houdt, ook al heeft de Belastingdienst zelf geen bindingsbedoeling bij algemene voorlichting (paragraaf 4.3), en dat dit – mits in passende situaties – communicatief gezien *redelijk* is.
- De confrontatie met het burgerperspectief laat zien dat het juridisch perspectief onvoldoende oog heeft voor de uitdagingen van de voorlichtende taak van de Belastingdienst en de keuzes die de Belastingdienst daarbij heeft te maken (paragraaf 4.6.2, 5.4). Dat voorlichting 'slechts' voorlichting is, doet geen recht aan hetgeen de Belastingdienst in zijn voorlichtende taak heeft te doen.

6.4 Karakter van voorlichting: vertaling met ogenschijnlijke eenvoud

Bij de confrontatie van de perspectieven in de casusposities viel op dat beide perspectieven hun eigen visie hebben op deze communicatievorm en daaraan eigen consequenties toekennen (paragraaf 6.2.2). Waarom verschillen het juridisch perspectief en het burgerperspectief ten aanzien van hun benadering van het karakter van voorlichting en zijn consequenties? Welke inzichten levert de communicatieve invalshoek op voor het juridisch perspectief?

Hierna bespreek ik achtereenvolgens dat burgers afgaan op een vertaling (paragraaf 6.4.1), dat de vertaling een trade-off bevat die de Belastingdienst als deskundige partij maakt (paragraaf 6.4.3), dat dit een spanningsveld meebrengt (paragraaf 6.4.3) en tot slot waarom dat schuurt als het misgaat (paragraaf 6.4.4).

6.4.1 Afgaan op een ‘vertaling’

Als burgers zich bij de afhandeling van hun fiscale rechten en plichten laten leiden door de Belastingdienst zelf verstrekte informatie, zullen zij ervan uitgaan dat zij op adequate wijze handelen.³⁶ Voorlichting betreft tegelijkertijd een vertaling van de wet, waarbij in het vertaalproces tekortkomingen kunnen optreden (paragraaf 2.6.1).

Voorbeelden

Vergelijk de notaris, de campingexploitant en de autobezitter die de instructies uit de toelichting, de informatiebrief respectievelijk mondelinge informatie volgen en erop rekenen dat zij hun fiscale verplichting adequaat berekenen (casusposities 1, 3 en 4), terwijl de informatie achteraf onjuist bleek te zijn. Denk aan de echtgenote die de stappen uit het stroomschema waarheidsgetrouw doorloopt (casuspositie 5), maar de vraagstelling achteraf juridisch gezien onvoldoende precies bleek. Iets vergelijkbaars speelde bij de co-ouder die een aftrekpost claimt naar aanleiding van informatie van de Website – geverifieerd bij de BelastingTelefoon (casuspositie 6) – maar deze informatie achteraf niet voldoende precies (onjuist) bleek. Van een onjuistheid in de vertaling was eveneens sprake bij de burger die zijn lijfrente afkocht op basis van gebrekkige informatie en de burger die een onjuiste voorstelling van zaken ontleende aan een berekening bij het aangifteprogramma, waarbij sprake bleek van een onjuiste onderliggende rechtsopvatting (casusposities 4 en 7).

De inzichten uit het burgerperspectief maken duidelijk waarom burgers ervan uitgaan dat de Belastingdienst aan hen vertelt ‘hoe het zit’. Het is eenvoudigweg hoe communicatie werkt – en zeker in een (asymmetrische) institutionele context. Taalgebruikers verwachten van elkaar dat zij hun uitingen zo vormgeven dat de ontvanger in staat wordt gesteld de door de zender bedoelde betekenis te achterhalen (paragraaf 5.5). Daarbij is *common ground* van groot belang. Het probleem is dat de *common ground* tussen de Belastingdienst en

36 Happé 1996, p. 164; Gorissen 2008, p. 18: ‘Een belastingplichtige handelt doorgaans in overeenstemming met de van de fiscus verkregen informatie (...)’. Zie ook de bestuursrechtelijke uitspraak van Rechtbank Oost-Brabant van 17 december 2021, nr. 20/1357, V-N 2022/8.22.29, AB 2022/59, r.o. 5.3: ‘(...) De wetgever zou zich moeten inspannen om wetten te maken die iedereen begrijpt. Daarnaast mag eiseres erop vertrouwen dat de Belastingdienst/Toeslagen op zijn eigen website de juiste informatie verschaft. Een gemiddelde burger zal niet een half uur gaan speuren in de parlementaire stukken bij een wetswijziging om te begrijpen wat er in de wet staat en wat er wordt bedoeld. Die kijkt op de website van de overheid waar het wettelijke systeem wordt uitgelegd. (...)’.

de burger bij voorlichting beperkt is. De Belastingdienst weet dat het gaat om *algemene* informatie en dat de onderliggende wet ingewikkelder ligt, dat de regels veelomvatter zijn dan in begrijpelijke voorlichting kan worden vervat. Burgers daarentegen beschikken in de regel juist niet over diezelfde kennis over het onderliggende belastingrecht, want vanwege een kennisgebrek gaan zij immers bij voorlichting te rade. Zij zullen, vanwege een gebrek aan kennis over de wet, veelal minder goed in staat zijn de beperkingen en eventuele 'gebreken' van voorlichting te constateren. De Belastingdienst *kent* het gebrek aan juridische status van voorlichting, de burger (veelal) niet. Voor de burger impliceert juist de institutionele context van voorlichting en zijn afzender dat die voorlichting 'status' heeft.

Bovendien rekent de burger erop dat hij door de overheid (autoriteit) in het kader van belastingheffing (institutionele context) en het communicatieve doel van de informatie adequaat wordt geïnformeerd. Ter vergelijking: terwijl een burger niet al te veel gewicht zal toekennen aan informatie van een fabrikant in een reclame-uiting ('alle rimpels verdwijnen'), suggereert informatie *van de Belastingdienst* juist wél betrouwbaarheid, juistheid en gewichtigheid. Dat is zelfs zó sterk, dat die implicatie nauwelijks effectief kan worden 'gecanceld' met een disclaimer in voorlichting (paragraaf 6.2.4.3).

6.4.2 Voorlichting bevat een (door de Belastingdienst gemaakte) trade-off

Voorlichting heeft een aantal karaktereigenschappen die het in juridisch opzicht een problematische vorm van communicatie maakt. De aan voorlichting gestelde kwaliteitseisen staan met elkaar op gespannen voet, zoals de eisen van juridische juistheid én begrijpelijkheid. Voorlichting moet als het ware twee werelden verenigen, die – gegeven de complexiteit van het belastingrecht – maar tot op een bepaalde hoogte te verenigen vallen. Voorlichting is een eenvoudigere weergave van iets dat naar zijn aard niet eenvoudig is (paragraaf 2.5.2).³⁷

Voorlichting is vanuit juridisch oogpunt per definitie vatbaar voor discussie: hoe volledig is het? Hoe juist is het? Is er betekenisverlies ten opzichte van de wet? Beantwoording van die vragen is bovendien contextafhankelijk. Daarnaast moet voorlichting naar zijn aard om als zodanig te kunnen functioneren complexiteit elimineren. Echter, die complexiteit verdwijnt louter 'op het oog', maar niet in werkelijkheid (*simplicity*; paragraaf 2.5.2). De confrontatie van het juridisch perspectief en het burgerperspectief legt dit bij uitstek bloot.

Illustratie casusposities

Denk aan de invalide autobezitter (casuspositie 1) die ervan uitgaat dat hij de ingewikkelde regels over de aftrekbaarheid van zijn autokosten met een relatief heldere toelichting van de medewerker van de Belastingdienst adequaat in zijn aangifte kan verwerken, terwijl de inspecteur achteraf een genuanceerdere juridische uitleg hanteert en tot een andere uitkomst komt. Of denk aan de burger die erop rekent dat de berekening bij het aangifteprogramma hem een goede indruk geeft van de te verwachten belastingaanslag, terwijl de rechtsopvatting die aan de onderliggende berekening ten grondslag genuanceerder ligt dan het programma doet blijken (casuspositie 4). Zie ook het betoog van de inspecteur (casuspositie 5) dat bij het samenstellen van een formulier steeds een afweging moet worden gemaakt tussen enerzijds eenvoud en hanteerbaarheid en anderzijds een zo volledig mogelijke formulering.³⁸ Het formulier is zo opgezet, aldus de Inspecteur, dat dit in de overgrote meerderheid van de

³⁷ Verheij 2018, par. 2; Verheij 1997, p. 82.

³⁸ Zie r.o. 4.4 van de hofuitspraak in BNB 2010/314.

gevallen goed voldoet, maar in geval van bepaalde bijzondere omstandigheden niet. Alleen waar de grens ligt, blijft in een eenvoudig opgezet formulier buiten beeld. Hoe had de burger dit kunnen weten of zien?

Voorlichting bevat een gestolde afweging (*trade-off*) van de eis van juridische juistheid (een accurate weergave van de belastingwet) en de eis van begrijpelijkheid (een begrijpelijke en toegankelijke weergave van de belastingwet).³⁹

De *trade-off* in de vertaling wordt door de Belastingdienst gemaakt en de Belastingdienst is daarvoor als wetsuitvoerder bij uitstek deskundig. Echter, het feit dat de Belastingdienst een vertaling maakt, en op welke wijze, is voor de burger doorgaans niet inzichtelijk. De Belastingdienst verwijst bijvoorbeeld niet zozeer naar de wet, maar legt uit wat daarin staat of wat het voor iemand betekent (paragraaf 3.3). Voorlichting is naar zijn aard bedoeld om te kunnen functioneren als een autonome tekst (paragraaf 5.3.2.1). De Belastingdienst maakt de vertaling met oog op een veelheid van situaties, terwijl de burger de informatie raadpleegt met het oog op zijn eigen situatie. Dit maakt voorlichting juridisch zo'n complexe communicatievorm. Het is inherent verbonden aan de aard van en kwaliteitseisen bij voorlichting over complexe wet- en regelgeving (paragraaf 2.5).

De confrontatie tussen de perspectieven maakt duidelijk dat er een bepaalde onoplosbare spanning is tussen de wet en voorlichting. Vanuit burgers gezien is het logisch dat zij afgaan op voorlichting, maar vanuit het juridisch perspectief is logisch dat tussen de voorlichtingstekst en de wet discrepanties kunnen ontstaan als gevolg van de *trade-off*, terwijl de wet dominant blijft bij het opleggen van belastingaanslagen. De Belastingdienst heeft evenwel een invloedrijke positie bij de vertaling.

6.4.3 Spanningsveld bij afgaan op resultaat van 'trade-off'

Voorlichting heeft – bedoeld of onbedoeld, gewild of ongewild – een zeker sturend effect op de lezer (de burger). Weliswaar verplicht of dwingt algemene informatie de burger nergens toe in juridische zin,⁴⁰ de informatie zal van invloed zijn op de wijze waarop de burger die (enkel) de voorlichting raadpleegt de regels begrijpt en opvat. Het zal zijn begrip en perceptie ervan kleuren en het kan zijn fiscale gedrag bepalen.⁴¹ Dit ligt voor de hand, want burgers zullen de informatie niet zozeer raadplegen voor een 'cursus belastingrecht',

39 Vgl. Blank & Osofsky 2017, p. 194, 234, 250-251, p. 250: 'Fundamentally, *simplicity* poses a trade-off between representing the tax law accurately and presenting it in accessible and understandable terms.'

40 Van de Sande 2019, p. 296 wees erop (in de civiele context van overheidsaansprakelijkheid) dat informatieverstrekking van de overheid aan de burger 'geen verplichting' voor de burger in het leven roept 'om zich daaraan te conformeren. Dat doet hij vrijwillig, in de veronderstelling dat hij juist is geïnformeerd'. In de context van het belastingrecht is van belang dat belastingheffing geen vrijwillige aangelegenheid is en dat voorlichting van de Belastingdienst daarom eens te meer een sturend karakter kan hebben.

41 Ik zeg bewust 'kan', want denkbaar is dat burgers om hen moverende redenen voor een van de voorlichting afwijkende route kiezen (bijvoorbeeld vanwege (via een derde verkregen) kennis van het onderliggende recht, een niet-risicoaverse houding, vergissingen, bewuste afwijking of anderszins). Over de rechtsstatelijke toelaatbaarheid van sturing zie in paragraaf 2.4.3 (beleidsmatig) en 2.5.2.5 (inhoudelijk, onpartijdigheid).

als wel om zich te oriënteren op hun fiscale rechtspositie. Zo lieten de casusposities zien dat burgers informatie van de Belastingdienst raadplegen om een aftrekpost te berekenen (casusposities 1 en 2), hun fiscale verplichtingen te bepalen (casusposities 3 en 4), aanspraak te maken op een faciliteit (casusposities 4, 5 en 6) of de fiscale gevolgen van een handeling te bepalen (casuspositie 7).

De communicatieve verwachtingen die burgers aan voorlichting ontlelen staan inherent op gespannen voet met het juridische karakter van voorlichting. In dit opzicht legt de confrontatie van de perspectieven bloot dat de door de belastingrechter veronderstelde functie van voorlichting als louter *hulpmiddel* of *informatiebron* te kort schiet (paragraaf 4.3.1.3). Voorlichting is niet enkel een helpende hand, maar is ook – bedoeld of onbedoeld – een sturende hand (paragraaf 2.4.3.2, 2.5.2.5).

De sturende werking van voorlichting geldt eens te meer als burgers niet bekend zijn met de inhoud – of zelfs het *bestaan* – van de wettekst waarop die voorlichting is gebaseerd.⁴² Als burgers in die gevallen (slechts) afgaan op de voorlichting die de Belastingdienst geeft over het belastingrecht, zal de uitleg van de Belastingdienst ontegenzeggelijk effect hebben op hun begrip van het belastingrecht.

Het paradoxale effect van voorlichting kan dus zijn dat burgers *minder* kennis krijgen van het belastingrecht zoals dat is neergelegd in de belastingwet, regelgeving en jurisprudentie.⁴³ Het betreft veeleer kennis van het belastingrecht zoals de Belastingdienst dat in voorlichting uitlegt en presenteert. Dat maakt het onevenwichtig om de risico's daarvan als regel geheel bij de burger te leggen.

6.4.4 Conflict: ogenschijnlijke eenvoud schuurt als het misgaat

Bij voorlichting, een vertaling met een ogenschijnlijke eenvoud, bestaat een spanning die juridisch gezien niet geheel valt op te lossen. Communicatieve inzichten maken duidelijk dat het ontoelaatbaar is om de rekening van voorlichtingsrisico's als uitgangspunt bij de burger te leggen.

- Burgers zullen aan voorlichting het gevoel ontlelen juist en voldoende te zijn geïnformeerd, terwijl zij dat juridisch-inhoudelijk niet altijd zullen zijn (want: *trade-off*).
- Ondertussen is voorlichting als communicatievorm bedoeld om door burgers te worden geraadpleegd; voorlichting is niet een soort introductie op of doorverwijzing naar de wettekst zelf.

⁴² Zie paragraaf 2.2; Monroe 2017, p. 81, 84: 'For taxpayers who file their own income tax returns, these publications are often their primary source of information regarding substantive tax law. From the vantage point of many of these taxpayers, IRS publications are the tax law.'; Blank & Osofsky 2017, p. 240: 'The effect of such opacity is that IRS simplifications can ironically decrease taxpayers' knowledge of the actual tax law, as it exists in the Internal Revenue Code, Treasury regulations, and case law. While taxpayers could theoretically reject statements in IRS publications and research the underlying tax law, the purpose of these statements is to ensure that many taxpayers and advisors need not access the underlying tax law to determine tax liability or answer questions. Indeed, the lack of notice or explanation of the changes, and limited disclosure, means that most taxpayers do not know that the IRS simplifications differ from the underlying law.'

⁴³ Blank & Osofsky 2017, p. 237-242 beschouwen dit als een nadeel (drawback) van simplicity.

- De *trade-off* wordt door de Belastingdienst gemaakt. De Belastingdienst is bij uitstek deskundig en heeft als vertaler inherent een invloedrijke positie. Voorlichting moet juist én begrijpelijk zijn; de burger verwacht dat, en mag dat ook verwachten.
- Informatie van de Belastingdienst dwingt de burger nergens toe, maar is onvermijdelijk sturend. Voorlichting is méér dan slechts algemene informatie.

De communicatieve invalshoek laat zien dat het juridisch perspectief bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel te weinig rekening houdt met hoe communicatie tussen taalgebruikers, zeker in een institutionele context, werkt. Voorlichting is inherent vertrouwenwekkend en een sturende informatiebron.

6.5 Opnieuw: Waarom is het burgerperspectief relevant voor het juridisch perspectief?

Tussen het juridisch perspectief en het burgerperspectief bestaat een conflict ten aanzien van het aan voorlichting te ontnemen vertrouwen. Waarom zou het juridisch perspectief zich daarvan iets moeten aantrekken? Het gaat hier immers om twee volstrekt andere invalshoeken die logischerwijs tot andere uitkomsten leiden. De juridische werkelijkheid is nu eenmaal anders dan de alledaagse of communicatieve werkelijkheid. De juridische werkelijkheid dient een doel (regelen van rechtsverhoudingen, vastleggen van normen, wegen van belangen, etc.).⁴⁴ Het is onvermijdelijk dat die benadering afwijkt van de leefwereld van de burger, dus waarom zou het juridisch perspectief überhaupt iets moeten doen met inzichten uit een ander perspectief?

Het antwoord is eenvoudig. Omdat het recht er is voor de burger – en niet andersom (paragraaf 2.2.3). Wanneer de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het juridisch perspectief niet meer herkenbaar of begrijpelijk is voor de burger, leidt dat tot rechtsvervreemding. Wanneer een kloof ontstaat tussen enerzijds de mate van bescherming die het belastingrecht de burger biedt en anderzijds de mate van bescherming die de burger verwacht, vervreemdt het recht zich van de burger. De perspectieven lopen dan te sterk uiteen. Dat kan gevolgen hebben in termen van vertrouwen in en legitimiteit van de overheid.⁴⁵ In de literatuur is daarvoor eerder gewaarschuwd, zoals door Damen en Scheltema.⁴⁶ Schending van bij de burger gewekt vertrouwen kan dus beschadigend zijn

44 Zie ook Nationale ombudsman, Jaarverslag 2015, par. 1.3-1.5.

45 Het vertrouwen in de overheid staat onder druk, zie bijv. <https://www.wodc.nl/actueel/nieuws/2021/01/26/kwart-nederlanders-heeft-gebrek-aan-vertrouwen-in-instituties-van-de-rechtsstaat>, <https://www.nationaleombudsman.nl/overheid-moet-vertrouwen-terugwinnen/>, <https://www.raadvanstate.nl/publicaties/toespraken-vice-president/investeren-in-vertrouwen/>, <https://www.scp.nl/actueel/nieuws/2021/06/30/scp-hoge-verwachtingen-van-overheid-in-overgangsfase-coronacrisis-daling-politiek-vertrouwen>, en <https://www.eur.nl/nieuws/dalend-vertrouwen-de-overheid-en-toenemende-onvrede-met-het-overheidsbeleid-na-1-jaar-pandemie> (alles laatstelijk geraadpleegd 31 oktober 2021). Zie ook L.G.M. Stevens, 'Hoge Raad geeft een zetje aan herstel van vertrouwen' in het FD van 13 december 2021 via <https://fd.nl/ opinie/1422374/hoge-raad-geeft-een-zetje-aan-herstel-van-vertrouwen>. Zie ook het Jaarverslag Raad van State 2020, p. 9-33; Damen 2018, par. 2.1.

46 Damen 2018, p. 35: 'Zonder een realistisch burgerbeeld, ook van openbaar bestuur en bestuursrechter, zal de rechtsvervreemding alleen maar toenemen. (...) Het openbaar bestuur zou zijn verwachtingenmanagement ook op zo'n burgerbeeld moeten afstemmen.'

voor het vertrouwen van de burger in de Belastingdienst en de overheid in het algemeen.⁴⁷ Tanend vertrouwen van de samenleving in de Belastingdienst is bovendien bedreigend voor belastingheffing, aangezien de uitvoeringsstrategie van de Belastingdienst is gebaseerd op het fundament van vertrouwen.⁴⁸

Als de burger uit het oog wordt verloren, dan gaat het, zoals de Ombudsman schreef, gemakkelijk mis tussen 'de burger en zijn overheid'.⁴⁹ Onlangs waarschuwde Van Hout in haar voorwoord van het rapport van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken voor de gevolgen van het uit het oog verliezen van de burger in het belastingrecht:

'Belastingheffing is essentieel om onze samenleving te kunnen financieren maar het is net zo belangrijk dat die heffing op een behoorlijke wijze plaatsvindt. Belastingheffing waarbij geen of onvoldoende oog is voor de menselijke maat tast niet alleen de legitimiteit van de overheid aan, maar het kan ook leiden tot stress, frustratie, onmacht of het kan relaties onder druk zetten. Het kan leiden tot gezondheidsproblemen, vereenzaming, of het ontnemt mensen de lust van het ondernemerschap of de mogelijkheid van een leefbaar bestaan. Dit geldt met name voor de mensen die toch al kwetsbaar zijn en afhankelijk zijn van de overheid. Daarom is het belangrijk dat, zeker in tijden van crisis, de belangen van een goed gevulde schatkist nooit de belangen van de rechtsstaat overschaduwen.'⁵⁰

Begrippen als rechtsvervreemding, legitimiteit en betrouwbaarheid zijn gewichtige, abstracte woorden. Echter, een blik op de betogen van de belanghebbenden in de casusposities in de onderliggende uitspraken illustreert hoe gevoelens van frustratie, vervreemding en onbegrip zich bij burgers daadwerkelijk manifesteren.⁵¹

Zo vroeg de invalide autobezitter zich af wat voor 'zin' het eigenlijk heeft om afspraken te maken met de Belastingdienst en te bellen (casuspositie 1). De notaris is duidelijk verontwaardigd over de risicoverdeling en ziet geen enkel belang voor burgers bij een 'onbelemmerde' uitvoering van de voorlichtende taak als dat betekent dat zij het risico op fouten in toelichtingen dragen (casuspositie 2). De echtgenote vraagt zich gefrustreerd af waarom de Belastingdienst onzorgvuldige voorlichting mag geven en vervolgens 'zomaar'

47 Zie Nationale ombudsman brief 2021/098 van 24 juni 2021 met update van 29 september 2021, waarin de Ombudsman schrijft dat de burger 'moet kunnen vertrouwen op informatie die wordt gegeven door medewerkers van een overheidsinstantie'. In deze zaak had de Belastingdienst niet meteen de fout toegegeven ('een gemiste kans', aldus de Ombudsman), maar later wel ('een goede zaak'), hoewel de Ombudsman daarbij wel aantekent dat de Belastingdienst 'wel meer aandacht [had] kunnen geven aan het feit dat het vertrouwen van de vrouw in de Belastingdienst is beschadigd'. Zie ook Nationale ombudsman 2018, p. 243: 'Wat vindt de burger er zelf eigenlijk van?'. Volgens de ombudsman moet aan burgers zelf worden gevraagd hoe het zit met hun vertrouwen in de overheid in allerlei situaties waarin dat vertrouwen onder druk kan komen te staan.

48 De Belastingdienst zet 'bouwen aan vertrouwen' op één, zie de titel van het Jaarplan Belastingdienst 2022. Zie over de uitvoeringsstrategie paragraaf 2.3.3 en hoofdstuk 3.

49 Nationale ombudsman, Jaarverslag 2015, par. 1.3.

50 Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken 2021, p. 3. Zie ook Douma 2020, p. 20 die erop wijst dat bellers met de BelastingTelefoon achteraf machteloos staan wanneer de inspecteur achteraf een andere mening heeft, en dat dit leidt 'tot boosheid en frustraties' bij burgers.

51 Zie ook de stories in Damen 2018.

op zijn woord mag terugkomen (casuspositie 5). De co-ouder doet haar best en verifieert haar lezing van de website zelfs bij de BelastingTelefoon, maar vangt achteraf toch bot (casuspositie 6). De burger die zijn lijfrente afkoopt op grond van onjuiste informatie, krijgt weliswaar uiteindelijk gelijk, maar heeft daarvoor wel jarenlang moeten procederen (casuspositie 7). Deze burgers raken, zo blijkt wel, daadwerkelijk vervreemd van het recht.

Dit zijn geen zaaknummers, maar mensen. Het zijn weliswaar voorbeelden, maar de onderliggende arresten zijn representatief voor gevallen waarin de belastingrechter over aan voorlichting ontleend vertrouwen oordeelt. Dergelijke reacties geven dus een representatief inkijkje in 'de werkelijkheid' waarop het belastingrecht hier ziet.

Bovendien rijst bij de casusposities – nog los van hoe de belastingrechter uiteindelijk oordeelt, maar vanuit *menselijk* oogpunt – de vraag, zoals Meussen schreef: 'moet je dit als Belastingdienst nu willen?'⁵² De Belastingdienst heeft weliswaar op basis van het geldende recht juridisch houdbare standpunten, maar waarom wordt geprocedeerd tot aan de Hoge Raad *nota bene* in gevallen waarin de Belastingdienst zelf een fout heeft gemaakt? Of in situaties waarin de burger anderszins op het verkeerde been is gezet? Juridische argumenten als rechtsgelijkheid zijn misschien overtuigend in een 'bureaucratische rechtsstaat', maar niet in een 'responsieve rechtsstaat' (paragraaf 2.2.3.2).

Kortom, als we – zoals Scheltema eerder zei – 'serius menen dat het bij het recht niet gaat om de schoonheid van de systematiek, maar om het vervullen van een maatschappelijke functie',⁵³ dan moeten de inzichten uit het burgerperspectief serieus worden genomen. De wijze waarop het juridisch perspectief bij voorlichting het beste hiermee zou kunnen omgaan, is voorwerp van het volgende hoofdstuk.

6.6 Tussenconclusie: herijking onontkoombaar

In dit hoofdstuk heb ik de deelvraag beantwoord: *Welke toegevoegde waarde biedt de confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief voor de herijking van de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting?* De confrontatie aan de hand van zeven representatieve casusposities heeft concreet laten zien hoe de toepassing van het juridisch perspectief en het burgerperspectief uitwerken, en hoezeer zij kunnen botsen. De confrontatie heeft blootgelegd dat beide perspectieven een volstrekt andere kijk hebben op het aan voorlichting van de Belastingdienst te ontleen vertrouwen. De belangrijkste oorzaken voor het conflict tussen de perspectieven liggen in het feit dat de Belastingdienst (inspecteur) en de burger een andere brontekst hanteren voor hun handelen en dat de perspectieven een ander aangrijpingspunt en een ander moment voor gebondenheid aan (communicatieve) verwachtingen kennen. De confrontatie met het burgerperspectief toont aan dat de huidige hoofdregel *nee, tenzij* communicatief bezien 'oncoöperatief' is. Dat maakt de Belastingdienst in communicatief opzicht bij voorlichting waarop de burger in voorkomende gevallen niet kan vertrouwen, een 'oncoöperatieve' communicatiepartner. Dat staat niet alleen haaks op het communicatiebeleid en de compliancestrategie van

⁵² Meussen 2021; Meussen 2018.

⁵³ Scheltema 1997, p. 5.

de Belastingdienst, het doet tevens geen recht aan de inspanningen bij de uitvoering van de voorlichtende taak (hoofdstuk 3). Afgezien van deze praktische kant, toont de confrontatie met het burgerperspectief dat de huidige juridische benadering principieel gezien onvoldoende onderkent dat voorlichting, als institutionele vorm van communicatie, inherent vertrouwenwekkend is. Daardoor ontstaan bovendien discrepanties tussen beide perspectieven op het punt van disclaimers. De huidige juridische benadering van disclaimers bij het vertrouwensbeginsel houdt onvoldoende rekening met de communicatieve werking van disclaimers.

Verder heeft de confrontatie van perspectieven het vergrootglas gezet op andere, juridische knelpunten. Zo volgt uit de nadere analyse van de positie van de Belastingdienst als 'vertaler' dat juridische aannames over de verantwoordelijkheid van de Belastingdienst voor zijn 'vertaling' niet onverkort houdbaar zijn (paragraaf 6.3). De Belastingdienst is als vertaler weliswaar niet verantwoordelijk voor de inhoud van de wet, maar wel voor zijn voorlichting over de wet. Het is vanuit het burgerperspectief onbegrijpelijk als de Belastingdienst haast categorisch niet verantwoordelijk wordt gehouden voor tekortschietende voorlichting over die wet. Zeker bij voorlichting over wetgeving die interpretatie behoeft, vervagen bij uitingen in het kader van de voorlichtende taak de grenzen tussen het optreden van de Belastingdienst als zender en als bron. Het juridisch perspectief heeft daarvoor onvoldoende oog. Dat werpt een nieuw licht op de eerdere conclusie dat het juridische onderscheid tussen diverse categorieën uitingen, waarbij voorlichting op voorhand niet-bindend is, te ongenueanceerd is (paragraaf 4.6, 4.7.2). Zo lang dat onderscheid primair wordt gebaseerd op de bedoeling van de Belastingdienst (bijvoorbeeld of hij een goedkeurende beleidsregel of louter voorlichting heeft beoogd) en niet zozeer op de indruk van de burger, wordt juist het perspectief van de Belastingdienst centraal gezet. Van doelmatige rechtsbescherming is dan geen sprake.

Tot slot is met de confrontatie in dit hoofdstuk beter inzichtelijk geworden waarom de hoofdregel *nee, tenzij* bij het aan voorlichting te ontleen vertrouwen botst met het karakter van voorlichting (paragraaf 6.4). Juridisch gezien ligt bij voorlichting de nadruk op voorlichting als vertaling waarbij de wettekst als brontekst dominant blijft, maar voor de burger is voorlichting dé informatiebron. Tegelijkertijd is in voorlichting sprake van schijneenvoud, die het resultaat is van een *trade-off*. Voor de burger verdwijnt dat naar de achtergrond: voorlichting is als een institutionele vorm van communicatie, afkomstig van de Belastingdienst, voor de burger een inherent vertrouwenwekkende en sturende informatiebron. Zelfs als het niet een in een brief aan hem gerichte toezegging is, maar algemene informatie op de website betreft. Het is immers informatie van de Belastingdienst, die ertoe dient om het project belastingheffing efficiënt te laten verlopen (communicatief doel). Bovendien bevindt de Belastingdienst zich bij voorlichting, als maker van de *trade-off*, gewild of ongewild in een invloedrijke positie. Het valt dan ook niet goed uit te leggen dat burgers in de regel niet mogen vertrouwen op voorlichting.

Het juridisch perspectief kan niet om het burgerperspectief heen. Kanttekening is evenwel dat in de communicatieve invulling van het burgerperspectief de juridische belangenafweging niet aan de orde is. Dat is uiteraard anders dan in het juridisch perspectief. Tegelijkertijd laat de confrontatie van de perspectieven in dit hoofdstuk juist precies zien

hoe *intern-juridisch* de argumentatie is voor de huidige koers van de Hoge Raad. Dat gegeven verklaart waarom de door de Hoge Raad gegeven argumenten vanuit het oogpunt van de burger – in het licht van hoe talige communicatie tussen overheid en burger werkt – niet overtuigen. Het argument van het belang van de ‘onbelemmerde voorlichtende taak’ is onvoldoende overtuigend om zo’n sterke afwijking van het burgerperspectief te rechtvaardigen. Dat inzicht kan in het belastingrecht niet worden genegeerd (paragraaf 6.5).

Balans opmaken na confrontatie van Deel I en II: herijking is onontkoombaar

Uit de confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief in dit hoofdstuk volgt dat de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting onvoldoende rekening houdt met het perspectief van de burger. De juridische, praktische en principiële bezwaren bij de huidige stand van het recht die zijn behandeld in Deel I (paragraaf 4.7) worden met de inzichten uit het burgerperspectief versterkt. Dit hoofdstuk voegt daaraan onderbouwing toe vanuit het burgerperspectief. Ik benoem hieronder de belangrijkste knelpunten.

De huidige koers in de voorlichtingsjurisprudentie is sinds 1979 niet principieel aangepast, terwijl de werkelijkheid en de wijze waarop de voorlichtende taak wordt ingevuld sterk is veranderd. Zo heeft de komst van internet de mogelijkheden van voorlichting sterk verruimd en zijn de opvattingen over de voorlichtende taak gewijzigd. De huidige koers van de Hoge Raad voldoet niet meer in het licht van juridische en maatschappelijke ontwikkelingen (Deel I). Bovendien staat de hoofdregel *nee, tenzij* haaks op de rechtsstatelijke functie van voorlichting. Het legt een juridisch ambivalente houding ten opzichte van voorlichting als communicatievorm bloot, waarvan de burger de dupe wordt wanneer voorlichting tekort schiet. Daarbij komt dat de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting mede leunt op veronderstellingen die niet meer of niet meer onverkort gelden, zoals ten aanzien van de functie van voorlichting. Voorlichting is méér dan slechts algemene informatie.

De huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel leidt tot een onevenredige verhouding tussen de *voordelen* van de Belastingdienst bij voorlichting en de *nadelen* voor de burger. Er bestaat dus een disbalans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming (Deel I). Bovendien wijkt de huidige bescherming van door voorlichting gewekte verwachtingen op belangrijke onderdelen sterk af van wat tussen taalgebruikers in communicatie – en dus in de ‘gewone’ werkelijkheid – gebruikelijk is (Deel II). Het belastingrecht heeft in dat opzicht te weinig oog voor het perspectief van de burger (Deel I en II). Verder leidt de confrontatie van het juridisch perspectief met het burgerperspectief tot de conclusie dat de huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting een onwenselijk conflict oplevert tussen de perspectieven (Deel II en III). Die botsing wordt verklaard doordat voorlichting een vorm van communicatie is, en dat heeft – zo leert de communicatieve theorie – consequenties, die in het geldende recht nog niet worden meegenomen. Ondertussen is dat wel mogelijk, in ieder geval meer dan nu.

Om in het belastingrecht beter rekening te houden met het burgerperspectief moet er meer oog zijn voor de werking van talige communicatie tussen overheid en burger, zoals bij het

institutionele karakter van voorlichting, de verantwoordelijkheid die bij de 'vertaler' ligt en de contextafhankelijkheid van communicatie (Deel II en III).

De huidige toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting dient dus te worden aangepast, mede met inachtneming van het burgerperspectief. Het volgende hoofdstuk geeft invulling aan de herijking.