



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Het vertrouwensbeginsel in ontwikkeling

Cramwinckel, T.A.

### Citation

Cramwinckel, T. A. (2023). Het vertrouwensbeginsel in ontwikkeling. *Fiscaal Ondernemingsrecht*, 2023(187), 81-90. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3729656>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3729656>

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

# Het vertrouwensbeginsel in ontwikkeling

TFO 2023/187.1

## 1. Inleiding

In dit themanummer mag een analyse van het vertrouwensbeginsel – in het belastingrecht één van de belangrijkste algemene beginselen van behoorlijk bestuur ('abb') – niet ontbreken. Het beginsel strekt ertoe verwachtingen te beschermen die de Belastingdienst heeft gewekt bij belastingplichtigen, bijvoorbeeld door een toezegging, beleidsregel of via de BelastingTelefoon. Zoals de naam prijsgeeft, gaat het bij het vertrouwensbeginsel om *vertrouwen* aan de zijde van de belastingplichtige. Volgens Van Dale betekent *vertrouwen* onder andere 'met zekerheid hopen'. Deze definitie illustreert de parallel met de oorsprong van het vertrouwensbeginsel, te weten het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>2</sup> Vertrouwen is niet louter een juridisch begrip, maar ook een sociaal en psychologisch fenomeen.<sup>3</sup> In zijn juridische betekenis gaat het om het vertrouwen dat de Belastingdienst wekt bij belastingplichtigen over zijn handelswijze.<sup>4</sup> Eenvoudig gezegd: doen wat je zegt, je aan je woord houden. Dat dient de betrouwbaarheid van de Belastingdienst en daarmee ook die van de overheid.<sup>5</sup>

In een tijd waarin het vertrouwen in de overheid niet meer vanzelfsprekend is, is betrouwbaar overheidshandelen extra relevant geworden.<sup>6</sup> Bovendien is er – deels noodgedwongen als gevolg van de bekende fiscale affaires – een toenemende aandacht voor rechtsbescherming en de positie van de burger in het recht ('burgerperspectief').<sup>7</sup> Daarbij komt dat fiscale wet- en regelgeving in omvang uitdijt en complexer wordt – de vereenvoudigingspogingen vooralsnog ten spijt –, waardoor belastingplichtigen afhankelijker worden van uitlatingen van de Belastingdienst over de uitleg en toepassing van de fiscale wet- en regelgeving.<sup>8</sup> Daarbij gaat het niet alleen om die in publiekstoelichtingen, maar ook in bijvoorbeeld 'gewobt' beleid en gepubliceerde standpunten. Dergelijke uitingen kunnen verwachtingen wekken bij belastingplichtigen. Het belastingrecht beschermt echter niet zonder meer elke verwachting. Het belang van een juiste wetstoepassing (legaliteitsbeginsel)

weegt immers zwaar. Voor de afwegingen in concrete gevallen heeft de Hoge Raad in zijn rechtspraak over het vertrouwensbeginsel een beoordelingskader ontwikkeld. In de afgelopen jaren zijn daarin interessante ontwikkelingen te zien.

In deze bijdrage bespreek ik in vogelvlucht de voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen belangrijke ontwikkelingen in de toepassing van het vertrouwensbeginsel.<sup>9</sup> De centrale vraag is: *Hoe ontwikkelt het vertrouwensbeginsel zich in de recente rechtspraak van de Hoge Raad, en is deze rechtsontwikkeling als wenselijk te beschouwen of is bijstelling nodig?* Doel van de analyse is om te identificeren welke rechtsontwikkeling te zien is in de toepassing van het vertrouwensbeginsel (descriptief) en vervolgens die rechtsontwikkeling te waarderen in het licht van doel en strekking van het beginsel (normatief). De nadruk ligt daarbij op rechtsbescherming. Onder *rechtsbescherming* versta ik hier de bescherming van de rechten en belangen van belastingplichtigen in hun rechtsverhouding met de (heffende) overheid.<sup>10</sup> Ter beantwoording van de vraag gebruik ik (fiscale) jurisprudentie, literatuur en wetsgeschiedenis.

De bijdrage start met een juridisch kader (paragraaf 2). Vervolgens komen achtereenvolgens ontwikkelingen in arresten over het vertrouwensbeginsel aan bod over vertrouwenwekkende uitlatingen in de vorm van *standpuntbepalingen* en *toezeggingen* (paragraaf 3), *beleidsregels* (paragraaf 4), *algemene voorlichting en inlichtingen* (paragraaf 5) en het volgen van de aangifte bij horizontaal toezicht (paragraaf 6). Tot slot maak ik de balans op (paragraaf 7).

## 2. Juridisch kader vertrouwensbeginsel

Het vertrouwensbeginsel kan aan de orde komen in situaties waarin de inspecteur anders handelt dan een belastingplichtige had verwacht.<sup>11</sup> Onder omstandigheden bindt het vertrouwensbeginsel de inspecteur aan het door hem gewekte vertrouwen. Dat kan tevens met *contra legem*-werking: een juiste wetstoepassing wijkt dan ten gunste van het vertrouwen.

Het vertrouwensbeginsel is een niet-gecodificeerd abb. Recent werd duidelijk dat codificatie van dit beginsel in de Awb (vooralsnog) niet zal plaatsvinden.<sup>12</sup> Dat doet aan de gelding ervan overigens niet af.

1 Mr. dr. T. A. Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en universitair docent aan de Universiteit Leiden.

2 T.A. Cramwinckel, *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen* (Fiscale Monografieën nr. 177), Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 220-221.

3 O.a. S. Goslinga e.a. (eds.), *Tax and trust. Institutions, Interactions and Instruments*, Den Haag: Eleven International Publishing 2019.

4 Vgl. R.H. Happe, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996, p. 110, 112.

5 Veel burgers beschouwen de Belastingdienst als het gezicht van de overheid (Kantar, *Relatie burger overheid 2030*. Onderzoek in opdracht van De Nationale ombudsman, kenmerk H6566, 26 april 2019, p. 5).

6 Jaarplan Belastingdienst 2022, p. 6.

7 Hierover in algemene zin recent de 'preconsultatie-versie' van het wetsvoorstel Wet Versterking Waarborgfunctie Awb (*Kamerstukken II 2022/23*, 29279, nr. 763), bijlage 2 (MvT), par. 1-2.

8 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgeverij 2013, p. 100.

9 Over de periode 2020-2023 uitputtend overzicht beoogd.

10 Uitgebreider Cramwinckel 2022, par. 1.7.6.

11 Paragraaf is gebaseerd op Cramwinckel 2022, par. 4.2.

12 Zie 'preconsultatie-versie' van het wetsvoorstel Wet Versterking waarborgfunctie Awb (*Kamerstukken II 2022/23*, 29279, nr. 763), bijlage 2 (MvT), p. 6.

## 2.1 **Functie en inhoud**

Het vertrouwensbeginsel vervult een essentiële functie in het recht en de verhouding overheid-burger, zoals Wattel treffend heeft verwoord.

‘Het uitgangspunt dat gerechtvaardigd vertrouwen zo mogelijk gehonoreerd moet worden, wordt in alle democratische samenlevingen en in de Europese Unie en de Raad van Europa (RvE) als algemeen (rechts)beginsel beschouwd. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) en de RvE beschouwen het als een grondrecht respectievelijk een principe of administratieve law. Het heeft op alle rechtsgebieden uiteindelijk dezelfde functie en betekenis: zonder vertrouwen in elkaar, in zakenpartners en in overheidsinstellingen valt niet (fatsoenlijk) te ondernemen, te besturen, te wonen, te functioneren en samen te leven. Met name de overheid moet betrouwbaar zijn omdat een onbetrouwbare overheid uiteindelijk de gehele door die overheid (wan)bestuurde maatschappij onbetrouwbaar maakt.’<sup>13</sup>

Doel en strekking van het vertrouwensbeginsel ligt dus in de bescherming van door de overheid gewekt vertrouwen uit oogpunt van het belang van een betrouwbare overheid. Het fundament voor dit beginsel ligt in het rechtsstatelijke rechtszekerheidsbeginsel.<sup>14</sup>

Volgens de Hoge Raad in de Doorbraakarresten uit 1978 houdt het vertrouwensbeginsel in dat:

‘de administratie verwachtingen, welke zij bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft opgewekt en waarop deze zich in redelijkheid tegenover haar mag beroepen, honoreert’.<sup>15</sup>

In deze definitie is te zien dat het bij het vertrouwensbeginsel gaat om:

- verwachtingen gewekt door de Belastingdienst (niet door derden);
- over een gedragslijn van de Belastingdienst (wijze van bevoegdheidsuitoefening);
- verwachtingen gewekt bij een belastingplichtige (uitgangspunt is het perspectief van de belastingplichtige, niet de intentie van de Belastingdienst);
- de belastingplichtige moet zich in redelijkheid op de verwachtingen mogen beroepen.

Voor dat laatste punt heeft de Hoge Raad een eigen beoordelingsmethode ontwikkeld.

## 2.2 **Toetsing aan het vertrouwensbeginsel: beoordelingskader**

De Hoge Raad gaat sinds de Doorbraakarresten logischerwijs niet zo ver dat het vertrouwensbeginsel elke willekeurige verwachting beschermt. De vraag naar de omstan-

digheden waaronder bescherming zich voordoet, moet van geval tot geval worden beantwoord. Leidend is *de aard van de gedragingen* van de Belastingdienst (inspecteur).

De Hoge Raad heeft de afgelopen decennia rechtsregels<sup>16</sup> ontwikkeld, die voorschrijven hoe de afweging tussen enerzijds het vertrouwensbeginsel en anderzijds het legaliteitsbeginsel moet worden gemaakt bij verschillende categorieën vertrouwenwekkende uitingen en gedragingen (bijv. *toezeggingen*, *beleidsregels* en *inlichtingen*). De rechtsregels bieden een vaste werkwijze voor toetsing aan het vertrouwensbeginsel, waarbij de volgende vragen kunnen worden onderscheiden:

- (i) Hoe wordt de uiting of gedraging gekwalificeerd (bijv. als *toezegging* of *inlichting*)?
- (ii) Wordt voldaan aan de voorwaarden uit de rechtsregel van de desbetreffende categorie voor toepassing van het vertrouwensbeginsel?
- (iii) Wat is het rechtsgevolg (d.w.z. slaagt het beroep op het vertrouwensbeginsel of niet)?

De fiscale benadering wijkt af van de algemeen bestuursrechtelijke benadering, waarbij in principe enkel uitingen die als *toezegging* worden gekwalificeerd, in aanmerking komen voor rechtens te beschermen vertrouwen.<sup>17</sup>

## 3. **Toezeggingen en standpuntbepalingen**

In de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst zijn toezeggingen – tegenwoordig ook wel ‘standpuntbepalingen’ genoemd<sup>18</sup> – niet weg te denken.<sup>19</sup> Zeker tegen de achtergrond van de complexiteit van het belastingrecht en zijn open normen, is in voorkomende gevallen van groot belang dat de inspecteur zijn standpunt kenbaar maakt over de wijze waarop hij zijn bevoegdheden zal uitoefenen. Het innemen van standpunten is onderdeel van de handhavingsstrategie van de Belastingdienst ter bevordering van compliance en draagt bij aan rechtszekerheid van belastingplichtigen.<sup>20</sup>

Standpuntbepalingen kunnen *expliciet* zijn, zoals in toezeggingen, akkoordverklaringen en vaststellingsovereenkomsten. Daarnaast kunnen gedragingen van de inspecteur bij belastingplichtigen de indruk wekken van een standpuntbepaling (*impliciete* standpuntbepaling), zoals een jarenlang gevolgde gedragslijn bij het opleggen van de aanslag en de wijze waarop een boekenonderzoek wordt afgehandeld. Kenmerkend voor standpuntbepalingen is dat deze de fiscale gevolgen van een *concreet* feitencomplex van een specifieke belastingplichtige betreffen (niet een algemene situatie, zoals bij voorlichting).

<sup>16</sup> Happé 1996, hoofdstuk 2 spreekt van ‘voorrangregels’.

<sup>17</sup> ABRvS 29 mei 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1694, AB 2019/302 (*Dakterras*); N. van Triet, *Afspraken en Aanspraken. Overheidsverplichtingen voor een schending van gerechtvaardigd vertrouwen, op het grensvlak van het bestuursrecht en het civiele recht* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 2023.

<sup>18</sup> S.C.W. Douma e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 6.2.1.5.

<sup>19</sup> Vgl. Happé 1996, p. 184.

<sup>20</sup> O.a. Belastingdienst, Handhavingsbrief 2018, p. 10; par. 3(1) Besluit Fiscaal Bestuursrecht (“BFB”).

<sup>13</sup> Conclusie Staatsraad A-G Wattel 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, punt 3.1.

<sup>14</sup> Vgl. P. Nicolai, *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer: Kluwer 1990, p. 315.

<sup>15</sup> HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AC2432, *BNB* 1978/135-137.

3.1 **Hoofdregele in HR BNB 1979/311: ‘ja, mits’**

In het standaardarrest HR BNB 1979/311 (*Autokosten*-arrest) heeft de Hoge Raad rechtsregels geformuleerd voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij door *inlichtingen* en *toezeggingen* gewekte verwachtingen.<sup>21</sup> Voor (*contra legem*) toezeggingen geldt de hoofdregele ‘ja, mits’. Als regel slaagt een beroep op het vertrouwensbeginsel in dien aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:<sup>22</sup>

- (i) De inspecteur heeft, na kennisname van alle bijzonderheden van het geval, toegezegd aan fiscale wet- en regelgeving een bepaalde toepassing te geven;
- (ii) De belastingplichtige heeft juiste en relevante gegevens verstrekt; en
- (iii) De toezegging is niet zozeer in strijd met een juiste wetstoepassing dat de belastingplichtige in redelijkheid niet op nakoming mag rekenen.

Bij toezeggingen geldt het dispositievereiste niet als voorwaarde (zie par. 5).<sup>23</sup>

3.2 **Nieuwe formulering in HR BNB 2020/120**

Relatief recent heeft de Hoge Raad een vernieuwde formulering voor de rechtsregel bij het aan toezeggingen te ontnemen vertrouwen gegeven. De relevante overweging in HR 19 juni 2020, BNB 2020/120 luidt:

‘Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belasting- of premieplichtige aannemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen.<sup>24</sup> Dit sluit aan bij hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918.<sup>25</sup>

Mijns inziens heeft de Hoge Raad met deze nieuwe formulering niet een koerswijziging beoogd ten opzichte van HR BNB 1979/311. Zie immers de slotzin dat deze regel ‘aansluit’ bij hetgeen de Hoge Raad in dit arrest heeft geoordeeld. De criteria uit HR BNB 1979/311 zijn dan ook niet ir-

relevant<sup>26</sup> geworden.<sup>27</sup> Wel benadrukt de nieuwe formulering, meer dan voorheen, dat de omstandigheden van het geval ertoe doen voor de indruk van een ingenomen standpunt, bezien vanuit het perspectief van de belastingplichtige (‘burgerperspectief’).<sup>28</sup> Ook valt op dat de nieuwe formulering iets ruimere bewoordingen kent: zo zijn naast ‘toezeggingen’ ook ‘andere uitlatingen’ en ‘gedragingen’ genoemd die vertrouwen kunnen wekken. Bovendien expliciteert de formulering dat de vertrouwenwekkende uitlatingen afkomstig kunnen zijn van ‘de overheid’ (dus ruimer dan bijv. inspecteur/Belastingdienst; in de onderhavige zaak ging het om een uiting van het UWV).<sup>29</sup> Reden voor deze nieuwe formulering ligt in het streven naar rechtseenheid, gezien de verwijzing van de Hoge Raad naar rechtspraak van de andere hoogste bestuursrechters, die reeds een vergelijkbare rechtsregel hanteerden bij het vertrouwensbeginsel.

De besproken punten van de nieuwe formulering laten mijns inziens qua rechtsontwikkeling zien dat de Hoge Raad bij toepassing van het vertrouwensbeginsel meer nadruk legt op het perspectief van de belastingplichtige en daarmee – terecht – op de rechtsbeschermende werking van het beginsel.

3.3 **Vertrouwenwekkend standpunt in controlerapport in HR BNB 2022/17**

In het *Boekenclub*-arrest<sup>30</sup> uit 1992 oordeelde de Hoge Raad dat *gedragingen bij een boekenonderzoek* onder omstandigheden in rechte te beschermen vertrouwen wekken. Recent kwam een situatie aan bod in het verlengde van het boekenonderzoek.

In het arrest HR BNB 2022/17<sup>31</sup> was een boekenonderzoek gedaan en de inspecteur had vervolgens in bijbehorend controlerapport een expliciete uitlating gedaan. Volgens de Hoge Raad is op zo’n geval niet het beoordelingskader uit het *Boekenclub*-arrest van toepassing, maar moet de uitlating worden beoordeeld langs de maatstaf van ‘als toezeggingen op te vatten expliciete uitlatingen van de inspecteur’. Voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel gelden dan de voorwaarden uit de rechtsregel voor een standpuntbepaling uit HR BNB 1979/311 (zie par.

21 HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, BNB 1979/311.

22 BNB 1979/311; recenter zie par. 3.2 e.v.

23 HR 4 juni 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW8004, BNB 1986/248. Recenter Hof Den Bosch 13 februari 2020 ECLI:NL:GHSHE:2020:501, V-N 2020/28.17, r.o. 4.3.2, 4.12. Disponeren kan onder omstandigheden relevant zijn bij herroeping van toezeggingen (HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6200, BNB 2000/331, r.o. 3.2). In de literatuur is de vraag opgeworpen of met HR BNB 2022/10 het onderscheid tussen inlichtingen en toezeggingen voor toepassing van het vertrouwensbeginsel is komen te vervallen (bijv. Haas in BNB 2022/17, punt 5). Ik meen van niet (althans niet geheel), omdat de HR in BNB 2022/10 de voorwaarde stelt dat de belastingplichtige aangaande op de achteraf onjuiste inlichting een handeling moet hebben verricht of nagelaten (etc.), terwijl deze eis niet wordt gesteld bij toezeggingen. Dit betekent concreet dat ook een toezegging over een reeds verrichte handeling de inspecteur kan binden, terwijl dat voor een ‘achteraf’ geraadpleegde voorlichtingsuiting niet zo zal uitwerken.

24 Vgl. ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128, r.o. 4.3; en CRvB 7 april 2020, ECLI:NL:CRVB:2020:877, r.o. 4.1.

25 HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069, BNB 2020/120, r.o. 2.3.1.

26 De nieuwe formulering in BNB 2020/120 wordt niet gezien als een breuk met het verleden, zie redactie in V-N 2020/29.26, Van der Bogt in NTFR 2020/203, Gerverdinck in FED 2020/148, punt 8.

27 Zie ook de conclusie van A-G IJzerman bij BNB 2020/120, punt 6.7-6.11, 7.7-7.10. In het onderhavige geval had belanghebbende geen accurate voorinformatie verstrekt aan het UWV (zie voorwaarde (ii) in par. 4.1). Vgl. BNB 2022/17, r.o. 3.3.2 (par. 3.3).

28 Op zichzelf was uit BNB 1979/311 al duidelijk dat voor de kwalificatie van een toezegging niet beslissend is of de inspecteur een standpunt heeft willen innemen, maar of de Belastingplichtige de indruk van een standpunt mocht hebben (‘als toezeggingen op te vatten uitlatingen’). Vgl. HR 7 december 2001, ECLI:NL:HR:2001:AD6781, BNB 2002/44, r.o. 3.3.

29 Over de rol van het UWV hier zie Kavelaars in BNB 2020/120, punt 3. Overigens spelen bevoegdheidskwesies in de fiscale jurisprudentie (anders dan in het bestuursrecht) nauwelijks een rol (conclusie Staatsraad A-G Wattel van 20 maart 2019, nr. 201802496/2/A1, Bijlage 2, punt 2.19-2.22).

30 HR 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8148, BNB 1992/182, r.o. 3.5 (*Boekenclub*-arrest).

31 HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1849, BNB 2022/17.

3.1).<sup>32</sup> Dat verrast niet, nu het hier om een andere situatie gaat waarin juist wel een expliciete uiting was gedaan (anders dan in het Boekenclubarrest, waarin een expliciete uitlating ontbrak).

Interessant is dat de Hoge Raad aan de bekende voorwaarden vervolgens toevoegt dat, voor wat betreft de toezegging in een controlerapport, dit niet alleen geldt indien de inspecteur *daadwerkelijk* kennis heeft genomen van alle benodigde feiten en omstandigheden van het geval, maar dat het ook geldt indien de belastingplichtige *in redelijkheid ervan mocht uitgaan* dat de inspecteur kennis heeft genomen van alle feiten en omstandigheden die de inspecteur voor de door hem gedane toezegging nodig acht.<sup>33</sup> Hierbij betreft de Hoge Raad expliciet (opnieuw) het perspectief van de belastingplichtige. Dat past ook goed bij het vertrouwensbeginsel, dat immers ziet op vertrouwen gewekt bij de belastingplichtige.

Als reden voor genoemde toevoeging overweegt de Hoge Raad, samengevat, dat – anders dan bij een standpuntbepaling op verzoek van de belastingplichtige – het initiatief voor een boekenonderzoek bij de inspecteur ligt. Het ligt dan ook op zijn weg om ervoor te zorgen dat hij beschikt over de nodige informatie om de kwestie op zijn fiscale merites te beoordelen. Het risico op ontoereikende voorinformatie voor het doen van een toezegging bij een boekenonderzoek ligt daarom in beginsel bij de inspecteur.

Verder maakt de Hoge Raad duidelijk dat een belastingplichtige zich niet met succes op een toezegging in een controlerapport kan beroepen, indien de belastingplichtige onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt dan wel de inspecteur de juiste en volledige inlichtingen heeft onthouden,<sup>34</sup> terwijl hij redelijkerwijs had moeten weten dat de inspecteur daardoor niet in staat was de desbetreffende kwestie goed en volledig op haar fiscale merites te beoordelen.<sup>35</sup>

Die laatste nuance – bij het overigens begrijpelijke voorbehoud – laat mijns inziens zien dat niet elk informatiegebrek aan de zijde van de belastingplichtige ‘fataal’ is; de belastingplichtige had wel (objectief) moeten beseffen dat het om voor de beoordeling relevante informatie ging.<sup>36</sup> Dat is mijns inziens in lijn bij het karakter van het vertrouwensbeginsel, waarbij de Hoge Raad met deze nuance tot uitdrukking brengt dat in het kader van dit beginsel geen onmogelijk kennisniveau van de belastingplichtige wordt verwacht. Overigens moet dit wel objectief worden beoordeeld (‘redelijkerwijs’).

32 R.o. 3.3.2.

33 R.o. 3.3.3.

34 Vgl. HR 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY6916, *BNB* 2013/76, r.o. 3.3.4.

35 R.o. 3.3.4. Tot slot oordeelt de HR (r.o. 3.3.5) over de verhouding van zijn nationale uitleg van het vertrouwensbeginsel tot het Unierecht. Voor de EU-invalshoek op de abbb verwijs ik naar de bijdrage van Poelmann in dit themanummer.

36 Zie ook Haas in *BNB* 2022/17, punt 7.

### 3.4 **Vertrouwen gewekt door beschikking fiscale eenheid in HR BNB 2022/64**

In een ander recent arrest, HR *BNB* 2022/64, ging het om de voorwaarden voor een fiscale eenheid voor de omzetbelasting.<sup>37</sup> Relevant is dat de Hoge Raad hier ook oordeelt over het karakter van de beschikking fiscale eenheid omzetbelasting art. 7(4) Wet OB 1968 (“Beschikking FE OB”) in het licht van het vertrouwensbeginsel.<sup>38</sup>

De Hoge Raad overweegt dat de Beschikking FE OB naar Nederlands recht een expliciete uitlating is van de inspecteur die onder omstandigheden gerechtvaardigd vertrouwen kan wekken dat sprake is van een fiscale eenheid en dat de betrokkenen daarom onderling geen omzetbelasting in rekening meer hoeven te brengen.<sup>39</sup> Voor zo’n expliciete als toezegging op te vatten uitlating stelt de Hoge Raad de (bekende) voorwaarden voor in rechte te beschermen vertrouwen ontleend aan als toezeggingen op te vatten uitingen, waarnaar ook wordt verwezen.<sup>40</sup> Langs dezelfde lijn als in *BNB* 2022/17 oordeelt de Hoge Raad dat van een toezegging niet alleen sprake is indien de inspecteur daadwerkelijk kennis heeft genomen van de relevante feiten, maar ook indien de belastingplichtige daarvan in redelijkheid mocht uitgaan. Dat draagt mijns inziens bij aan de rechtsbeschermende werking van het vertrouwensbeginsel. Wel ligt het volgens de Hoge Raad op de weg van de belastingplichtige om ervoor te zorgen dat de inspecteur alle informatie verkrijgt waarover die belastingplichtige redelijkerwijs de beschikking heeft of kan krijgen en die nodig is om deze kwestie op haar fiscale merites te kunnen beoordelen.<sup>41</sup> Hier wordt dus wel de nodige actie van de belastingplichtige verlangd. Hoe deze rechtsregel zal uitwerken in concrete gevallen zal toekomstige, feitelijke jurisprudentie moeten uitwijzen. Mijns inziens is hiervoor in ieder geval van belang dat vraagstellingen in de formulieren om informatie aan te leveren bij de inspecteur duidelijk zijn.

De inspecteur is volgens de Hoge Raad niet gebonden aan een door middel van een Beschikking FE OB gedane toezegging indien de belastingplichtige, kort gezegd, onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt. Dat is gezien eerdere jurisprudentie en het karakter van het vertrouwensbeginsel geen verrassende uitzondering.<sup>42</sup>

### 3.5 **Vertrouwen gewekt door VAR beschikking in HR BNB 2023/57**

Onlangs wees de Hoge Raad opnieuw arrest over het karakter van een beschikking voor toepassing van het vertrouwensbeginsel. In HR *BNB* 2023/57 ging het om een be-

37 Zie r.o. 4.1.1–4.3.3.

38 HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:269, *BNB* 2022/64.

39 R.o. 4.5.2. Voor de Unierechtelijke aspecten zie genoemde bijdrage van Poelmann.

40 R.o. 4.6.2: “Vgl. HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918; en HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1849, r.o. 3.3.2.” Zie par. 3.1 en 3.3.

41 R.o. 4.6.3. Hierbij verwijst de HR naar art. 4:2(2) resp. art. 3:2 Awb.

42 *BNB* 2022/64, r.o. 4.6.4. Zie ook *BNB* 2022/17, r.o. 3.3.4 (par. 3.3) en *BNB* 1979/311 (par. 3.1, voorwaarde (ii)). Zie bijv. ook HR 18 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:2095, *BNB* 2021/44, r.o. 3.8.6 (belanghebbende gaf geen openheid van zaken tijdens overleg met de inspecteur).

schikking Verklaring arbeidsrelatie (“VAR”).<sup>43</sup> De Hoge Raad zet de koers van *BNB 2022/64* voort (par. 3.4).

De Hoge Raad oordeelt dat een VAR een als toezegging op te vatten expliciete uitlating van de inspecteur is. Als is voldaan aan de bekende voorwaarden voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel, is de inspecteur daaraan gebonden.<sup>44</sup> Daarop geldt een uitzondering, namelijk indien de belastingplichtige (1) bij het verzoek om die beschikking of naar aanleiding van vragen van de inspecteur om nadere inlichtingen naar aanleiding van dat verzoek, onjuiste of onvolledige inlichtingen heeft verstrekt dan wel de inspecteur de juiste en volledige inlichtingen daarover heeft onthouden, terwijl (2) hij redelijkerwijs had moeten weten dat de inspecteur daardoor niet in staat was het verzoek goed en volledig op zijn fiscale merites te beoordelen.<sup>45</sup>

De toegevoegde waarde van dit arrest is dat de Hoge Raad vervolgens een nieuw handvat geeft voor de beoordeling van genoemde uitzondering. Bij de beoordeling van element (1) komt het erop aan of de belastingplichtige die vragen redelijkerwijs heeft mogen opvatten zoals hij heeft gedaan.<sup>46</sup> Voor de beoordeling of de belastingplichtige de vragen juist en volledig heeft beantwoord, moet dus (ge-objectiveerd) worden gezien of de belastingplichtige – vanuit zijn perspectief – de gestelde vragen heeft mogen opvatten als hij had gedaan. Deze maatstaf doet mijns inziens recht aan doel en strekking van het vertrouwensbeginsel (par. 2), dat uitgaat van gewekt vertrouwen bij de belastingplichtige en dus het centraal stellen van zijn perspectief verlangt. Het past om daarbij rekening te houden met het begrip van de concrete belastingplichtige.<sup>47</sup>

Na beoordeling van element (1) is ook een beoordeling van element (2) nodig.<sup>48</sup> De Hoge Raad laat zich daarover niet nader uit, maar ik kan mij voorstellen dat ook voor die beoordeling het perspectief van de belastingplichtige als vertrekpunt geldt en concreet moet worden gezien of de belastingplichtige in de gegeven omstandigheden had moeten begrijpen dat de inspecteur zo geen adequaat oordeel zou kunnen vellen. Bij die omstandigheden kunnen mijns inziens relevant zijn bijvoorbeeld de deskundigheid van de belastingplichtige en de door de inspecteur gegeven context bij zijn vragen.

## 4. Beleidsregels

Beleidsregels dienen de rechtseenheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid bij de uitvoering van het belastingrecht.<sup>49</sup> In beleidsregels met een interpretatief karakter neemt de Belastingdienst een standpunt in over hoe een wettelijke bepaling volgens hem moet worden geïnterpreteerd, uitgelegd of toegepast (*wetsinterpreterend beleid*). Daarnaast kan aan een wettelijke bepaling een uitleg worden gegeven waarin ten gunste van (een groep) belastingplichtigen van de wet wordt afgeweken (*goedkeurend beleid*).

Art. 4:81 Awb kent de bevoegdheid om beleidsregels uit te vaardigen toe aan het bestuursorgaan. In de praktijk vaardigt de Staatssecretaris van Financiën beleidsregels uit als een instructie aan de inspecteur.<sup>50</sup> Daarnaast nemen kennisgroepen van de Belastingdienst standpunten in, die als beleid worden aangemerkt (par. 4.2).

### 4.1 Gebondenheid aan beleidsregels

Volgens art. 1:3 lid 3 Awb is een beleidsregel een bij besluit vastgestelde algemene regel, niet zijnde een algemeen verbindend voorschrift omtrent de afweging van belangen, de vaststelling van feiten of de uitleg van wettelijke voorschriften bij het gebruik van een bevoegdheid van een bestuursorgaan ('Awb-definitie').

De Belastingdienst (inspecteur) is aan dergelijke formele, 'bij besluit' vastgestelde beleidsregels gebonden ex art. 4:84 Awb. Echter, de Awb-definitie sluit 'aan beleidsregels verwante verschijnselen' uit, zoals een niet op schrift gestelde gebrachte gedragslijn, een interne beleidslijn, een vaste uitvoeringspraktijk of mondeling bekend gemaakte beleidsvoornemens.<sup>51</sup> Aan dergelijke beleidsregels is de Belastingdienst (inspecteur) onder omstandigheden gebonden op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het vertrouwensbeginsel.<sup>52</sup> Dit heeft de Hoge Raad beslist in HR *BNB 1990/194 (Leidraad-arrest)*.<sup>53</sup> Het *Leidraad-arrest* bevat een materiële benadering van beleidsregels, waarbij niet de vorm of intentie, maar de inhoud beslissend is voor de beoordeling of sprake is van beleid.<sup>54</sup>

Uit de jurisprudentie volgt dat belastingplichtigen zich met succes op beleidsregels kunnen beroepen onder, samengevat, de volgende omstandigheden (hoofdregeel 'ja, mits'):<sup>55</sup>

- (i) De belastingplichtige beroept zich in redelijkheid op de gedragslijn<sup>56</sup> (oftewel, zijn situatie moet onder het

43 HR 24 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:292, *BNB 2023/57*.

44 *BNB 2023/57*, r.o. 3.2.1, waarbij de HR met "vgl." verwijst naar *BNB 2022/64*, r.o. 4.6.2 (zie par. 3.4).

45 *BNB 2023/57*, r.o. 3.3.2, waarbij de HR met "vgl." verwijst naar *BNB 2022/64*, r.o. 4.6.4.

46 R.o. 3.2.2.

47 De redactie in *V-N 2023/11.24* betoogt dat het de inspecteur vrijstaat om in een aanvraagformulier algemeen te blijven, maar dat het dan ook redelijk is dat in voorkomend geval het risico van onvolledige of onvoldoende precieze beantwoording van die algemene vragen voor rekening van de inspecteur dient te blijven. Mijns inziens valt deze redenering door te trekken naar andere formulieren.

48 Haas bespreekt in *BNB 2023/57*, punt 4-5 de mogelijke uitwerking in de onderhavige zaak.

49 *Kamerstukken II 1993/94*, 23700, nr. 3, p. 111. Zie ook *BNB 1978/135 (Doorbraak-arresten)*. Uitgebreid Happé 1996, par. 2.2; *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.2.

50 Par. 2 BFB geeft algemene uitgangspunten over de aard, inhoud en totstandkoming van beleidsregels.

51 *Kamerstukken II 1993/94*, 23700, nr. 3, p. 107 en 124.

52 *Kamerstukken II 1993/94*, 23700, nr. 3, p. 109, 124. Bijv. ook het gelijkheidsbeginsel kan relevant zijn.

53 HR 28 maart 1990, nr. 25 668, *BNB 1990/194 (Leidraad-arrest)*.

54 *Kamerstukken II 1993/94*, 23700, nr. 3, p. 107.

55 Uitgebreider Cramwinckel 2022, par. 4.4.

56 *BNB 1978/135 (Doorbraak-arresten)*.

bereik van de regel vallen, waarbij beleidsregels objectief moeten worden uitgelegd).<sup>57</sup>

- (ii) De beleidsregel is behoorlijk bekendgemaakt ('bekendmakingsvereiste'; d.w.z. bekendmaking conform de eisen van art. 3:42 Awb of de jurisprudentie van de Hoge Raad).<sup>58</sup>

Daarnaast zijn diverse temporele aspecten relevant, waaronder dat een belastingplichtige zich op beleid kan beroepen zo lang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.<sup>59</sup>

Voor wat betreft het *bekendmakingsvereiste* oordeelde de Hoge Raad dat hieraan onder andere voldoet: publicatie in een Kamerbrief,<sup>60</sup> de toelichting bij het aangiftebiljet<sup>61</sup> en de vermelding van een beleidsregel op de website van de Belastingdienst.<sup>62</sup> Relatief recent is hieraan de via een Wob-verzoek gepubliceerde beleidsregel toegevoegd (zie hierna).

#### 4.2 *Vertrouwensbeginsel bij 'gewobt' beleid in HR BNB 2021/95*

In deze zaak ging het om de vraag of de belastingplichtige zich met succes kon beroepen op een (begunstigende) passage uit een verslag van de Landelijke vakgroep Formeel recht ("LVFR") van de Belastingdienst over de berekening van belastingrente.<sup>63</sup> Het verslag was (pas) na een beroep op de Wob door de staatssecretaris bekendgemaakt.

De Hoge Raad oordeelt (met 'vgl.' naar HR BNB 2020/120 (zie over dit arrest in par. 3.2)), samengevat, dat voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belanghebbende aannemelijk maakt dat hij uit de uitspraken van de zijde van de Belastingdienst of de voor die dienst verantwoordelijke bewindslieden in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden dat geen rente zou worden berekenen over de periode dat het geld al bij de Belastingdienst was.<sup>64</sup> De passage uit het verslag van de LVFR bevat – zoals het Hof terecht had geoordeeld – beleid waarop belanghebbende zich kan beroepen.<sup>65</sup> Belanghebbende mag op toepassing van dat beleid blijven rekenen totdat het *uitdrukkelijk* is ingetrokken of gewijzigd.<sup>66</sup>

Uit dit arrest kan worden geconcludeerd dat belastingplichtigen zich kunnen beroepen op (pas) na een Wob (of WOO)-verzoek door de staatssecretaris gepubliceerd – en aldus bekend gemaakt – beleid.<sup>67</sup> Het is mijns inziens terecht dat met zo'n publicatie aan het bekendmakingsvereiste wordt voldaan, gezien de ratio van die eis in het kader van het vertrouwensbeginsel (kenbaarheid en toegankelijkheid van beleid)<sup>68</sup> evenals de functie van beleidsregels (rechtseenheid, rechtszekerheid, rechtsgelijkheid).

#### 4.3 *Vertrouwensbeginsel bij 'gewobt' beleid in HR BNB 2021/131*

Enkele maanden later bestendigde de Hoge Raad zijn koers in HR BNB 2021/131.<sup>69</sup> Hier ging het om gewekt vertrouwen door de Handreiking Wet-Dezentjé met interne richtlijnen voor (o.a.) het nemen van informatiebeschikkingen (art. 52a AWR).

De Hoge Raad oordeelt, samengevat, dat een beroep op het vertrouwensbeginsel in beginsel kan worden gedaan ten aanzien van beleid dat naar aanleiding van een beroep op de Wob is bekendgemaakt.<sup>70</sup>

Echter, in dit geval onderbouwden de passages waarop belanghebbende zich beriep niet de verwachting over de handelswijze van de inspecteur.<sup>71</sup> De verwachting moet dus wel gefundeerd zijn om als gerechtvaardigd te kunnen worden gekwalificeerd. Dat komt mij gezien doel en strekking van het vertrouwensbeginsel logisch voor.

#### 4.4 *Gepubliceerde standpunten kennisgroepen*

Per 30 maart 2023 maakt de Belastingdienst zogenoemde kennisgroepstandpunten, evenals bijbehorende analyse, openbaar op een speciaal ingerichte website van de Belastingdienst.<sup>72</sup> De 26 kennisgroepen buigen zich over de uitleg en toepassing van wettelijke regels indien vragen opkomen over de toepassing van wet- en regelgeving in concrete gevallen. De kennisgroepstandpunten reiken verder dan alleen voor dat specifieke geval.<sup>73</sup> De publicatie van kennisgroepstandpunten roept diverse vragen op voor zowel de rechtspraktijk als de uitvoeringspraktijk,<sup>74</sup> waar-

57 Vgl. Happé 1996, p. 121; HR 18 juni 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9956, BNB 1980/222; HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1109, BNB 2022/21; Conclusie A-G Wattel 28 mei 2020, ECLI:NL:PHR:2020:540, V-N 2020/29.38.1. Zie ook par. 4.3.

58 HR 28 maart 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, BNB 1990/194; HR 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1235, BNB 2017/176.

59 HR 10 november 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ1839, BNB 2007/159. Verder *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.2.F. Zie ook par. 23 BFB over mogelijkheden van ambtshalve vermindering.

60 Bijv. HR 5 februari 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA3248, BNB 1997/160.

61 Bijv. HR 11 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4809, BNB 1992/98; *Kamerstukken II* 1993/94, 23700, nr. 3, p. 107.

62 HR (civiele kamer) 9 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1046, BNB 2017/152, r.o. 3.6.3 en punt 2.20 van Conclusie A-G Keus. Vgl. Van der Voort Maarschalk in *NFR* 2017/1570. Zie ook par. 4.4.

63 HR 9 april 2020, ECLI:NL:HR:2021:439, BNB 2021/95.

64 R.o. 3.3.

65 R.o. 3.4.

66 R.o. 3.5.

67 In de literatuur is met instemming op het arrest en de invulling van het bekendmakingsvereiste gereageerd, bijv. Pechler in *BNB* 2021/95 en redactie in *V-N* 2021/17.23.

68 Vgl. *BNB* 1990/194 (*Leidraad*-arrest) waarin de HR overweegt dat het moet gaan om (een andere wijze van) bekendmaking met medeweten of goedvinden van de overheid *waarmee is verzekerd dat de regels voor betrokkenen kenbaar en toegankelijk zijn*. Ook kwalificeert beleid dat is bestemd om ook buiten de Belastingdienst bekendheid te krijgen (HR 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1235, BNB 2017/176, r.o. 3.1.2). Overigens zijn bestuursorganen gehouden om actief informatie over hun beleid openbaar te maken (art. 3.1 WOO).

69 HR 11 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:778, BNB 2021/131.

70 R.o. 4.2.

71 R.o. 4.3.

72 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/>. Zie de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 21 oktober 2022, 2022-0000258236, V-N 2022/48.13. Zie ook V-N 2023/17.3.

73 Rb. Rotterdam 12 juli 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:6695, V-N 2022/44.16, r.o. 9.2.

74 Zie o.a. de redactie in *V-N* 2022/44.16; Van den Hoek in *NLF* 2023/0923. Zie ook de recente, uitgebreide analyse in M. Weijers, 'Een aantal formele aspecten van kennisgroepstandpunten', *NLF-W* 2023/17.

van één invalshoek die van het vertrouwenwekkende karakter van de standpunten betreft.

Een relevante vraag is of de Belastingdienst (inspecteur) aan kennisgroepstandpunten is gebonden en of belastingplichtigen zich erop mogen beroepen, zoals via het vertrouwensbeginsel.<sup>75</sup> De staatssecretaris is helder over de juridische kwalificatie van de kennisgroepstandpunten.

'De inspecteur is gehouden dit kennisgroepstandpunt toe te passen in het voorliggende geval en in gelijke gevallen.<sup>76</sup> Daarmee hebben kennisgroepstandpunten dezelfde betekenis als formeel vastgesteld, dat wil zeggen bij beleidsbesluit vastgesteld, beleid.'<sup>77</sup>

Kennisgroepstandpunten kwalificeren dus materieel als beleid, waaraan de inspecteur is gebonden. Dit is in lijn met het oordeel van Rechtbank Rotterdam uit 2022.<sup>78</sup>

Bepaalde kennisgroepstandpunten zullen volgens de staatssecretaris in beleidsbesluiten worden opgenomen. Andere vormen van publicatie zijn ook mogelijk, zoals op de website of in een handboek van de Belastingdienst, afhankelijk van wat passend is gezien de detaillering, zwaarte en doelgroep van het standpunt.<sup>79</sup> Uit de jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel kan mijns inziens worden afgeleid dat het erom gaat of *materieel* sprake is van beleid – en niet de vorm of intentie van de publicatie (par. 4.1-4.3).

Bovendien kunnen belastingplichtigen mijns inziens aan bovengenoemde uitleg van de staatssecretaris, gedaan als hoofd van de uitvoering (en niet in de hoedanigheid als medewetgever), in rechte te beschermen vertrouwen ontlelen dat de kennisgroepstandpunten gelden als bindend beleid.<sup>80</sup>

Meer in algemene zin bevatten gepubliceerde kennisgroepstandpunten uitingen waaruit belastingplichtigen – afhankelijk van de gegeven omstandigheden – in redelijkheid verwachtingen kunnen afleiden over de wijze waarop de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zal uitoefenen (zie par. 3 en 4). Daarbij zullen onder andere relevant zijn de inhoud en reikwijdte van het standpunt, evenals de specifieke situatie van de belastingplichtige.

Verder kan uit de jurisprudentie worden afgeleid dat belastingplichtigen op toepassing van het beleid (kennisgroepstandpunt) mogen rekenen totdat het uitdrukkelijk is ingetrokken of gewijzigd.<sup>81</sup>

## 5. Algemene voorlichting en inlichtingen

Sinds de jaren '80-90 van de vorige eeuw heeft de Belastingdienst in zijn communicatiebeleid een weldoordachte visie ontwikkeld op communicatie met belastingplichtigen.<sup>82</sup> Belangrijk onderdeel daarvan is begrijpelijke, algemene informatie over fiscale wet- en regelgeving via bijvoorbeeld de website, brochures, toelichtingen, sociale media, BelastingTelefoon en inlichtingen van de inspecteur.<sup>83</sup>

Als uitgangspunt wordt dergelijke informatie voor toepassing van het vertrouwensbeginsel gekwalificeerd als *algemene voorlichting* of *inlichtingen* (hierna samen: 'voorlichting').

### 5.1 Kenmerken van voorlichting

Voor de Belastingdienst dient goede voorlichting niet enkel als 'hulpmiddel' voor belastingplichtigen, maar ook ter bevordering van *compliance*.<sup>84</sup> Belastingplichtigen die zich door de Belastingdienst laten informeren, zullen er logischerwijs van uitgaan met dergelijke informatie op adequate wijze hun fiscale rechten en verplichtingen na te kunnen komen. Er bestaat een spanningsveld tussen enerzijds de bedoeling van de Belastingdienst om algemene, niet op een concreet geval toegespitste, laagdrempelige informatie te verstrekken en anderzijds de wens van belastingplichtigen om daarmee duidelijkheid te krijgen over hun specifieke fiscale rechtspositie (rechtszekerheid). Bovendien kenmerkt voorlichting zich door een veelal begrijpelijker uitleg van een vaak complexere onderliggende wettekst. Daardoor kunnen juridisch relevante elementen verloren raken.

### 5.2 Hoofregel in HR BNB 1979/311: 'nee, tenzij'

Voor *inlichtingen* bepaalde de Hoge Raad in BNB 1979/311 (*Autokosten*-arrest) als hoofregel dat een belastingplichtige geen in rechte te beschermen vertrouwen kan ontleenen aan een (*contra legem*) inlichting, tenzij sprake is van een uitzonderingsgeval. Daarvoor moet de belastingplichtige voldoen aan twee voorwaarden:

1. het 'niet-kenbaarheidsvereiste' (d.w.z. hij had de onjuistheid van de uiting redelijkerwijs niet kunnen en moeten beseffen); en
2. het 'dispositievereiste' (d.w.z. – in de zin van BNB 1979/311 – hij heeft afgaande op onjuiste inlichtingen, een handeling verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt. NB zie herijking van het dispositievereiste in par. 3.4).

75 Bijv. ook het gelijkheidsbeginsel; zie hierover Weijers 2023, par. 4.

76 Zie par. 2 BFB.

77 Beantwoording van Kamervragen door de staatssecretaris op 21 oktober 2022 (Aanhangsel *Handelingen II* 2022/23, nr. 459).

78 Rb. Rotterdam 12 juli 2022, ECLI:NL:RBROT:2022:6695, V-N 2022/44.16, r.o. 9.2.

79 Aanhangsel *Handelingen II* 2022/23, nr. 459, p. 2.

80 Vgl. HR 23 januari 1985, ECLI:NL:HR:1985:BH1707, BNB 1986/230; HR 29 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI5126, V-N 2009/27.7; *Cursus Belastingrecht* FBR.4.3.4.G.

81 O.a. BNB 2021/95, r.o. 3.5 (par. 4.2).

82 Uitgebreid Cramwinckel 2022, hoofdstuk 3.

83 Onlangs kondigde de staatssecretaris verbetering aan in voorlichting over de vrijwilligersregeling (NIFR 2023/509).

84 O.a. Rijksbegroting 2023 (MinFin), *Kamerstukken II* 2022/23, 36200 IX, nr. 2, p. 75, 79.



Deze hoofdregel geldt ook voor *algemene voorlichting*.<sup>85</sup> De regel brengt tot uitdrukking dat het uitgangspunt is dat de Belastingdienst niet is gebonden aan achteraf onjuiste of onvolledige voorlichting. Het risico daarop wordt in beginsel bij belastingplichtigen gelegd.

### 5.3 **Bestendiging van de koers in HR BNB 2021/76**

De afgelopen decennia is de beschreven koers door de Hoge Raad ongewijzigd voortgezet. Een relatief recent arrest betreft HR BNB 2021/76.<sup>86</sup> Hier ging het om informatie op de website van de Belastingdienst over de voorwaarden voor toepassing van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Belanghebbende had tevens de BelastingTelefoon gebeld om zijn begrip van de voorwaarden te verifiëren. Achteraf bleek de website-informatie onvolledig (onvoldoende precies) en de mededeling van de BelastingTelefoon onjuist, zodat belanghebbende ten onrechte in de veronderstelling verkeerde recht te hebben op toepassing van de IACK.

De Hoge Raad beoordeelde de zaak met inachtneming van de bekende rechtsregel (par. 5.2).<sup>87</sup> Belanghebbende voldeed niet aan de voorwaarde van het dispositievereiste, dus het beroep op het vertrouwensbeginsel werd afgewezen.<sup>88</sup>

Voor de Hoge Raad was kennelijk niet relevant dat sprake was van een combinatie tussen vertrouwenwekkende website-informatie plus de navraag bij de BelastingTelefoon. Gezien eerdere jurisprudentie<sup>89</sup> is dit niet verrassend. Echter, het roept wel vragen op over de redelijkheid van de uitkomst in deze zaak en over de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel bij door voorlichting gewekt vertrouwen in gevallen waarin de belastingplichtige niet heeft gedisponeerd. In een situatie als de onderhavige klemt dat eens te meer omdat de interpretatie van de belastingplichtige van de website-informatie nota bene bij de BelastingTelefoon was geverifieerd. Het vertrouwensbeginsel biedt hier geen bescherming, hetgeen mijns inziens onwenselijk is in het licht van de functie van het beginsel.

Bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het geval de belastingplichtige vertrouwen heeft ontleend aan achteraf onjuiste of onvolledige voorlichting zou meer rekening moeten worden gehouden met de omstandigheden van het geval, in plaats van enkel met de voorgeselecteerde omstandigheden van disponeren en niet-kenbare onjuistheid (zoals in de huidige hoofdregel). Mijns inziens behoeft de toepassing van het vertrouwensbeginsel op dit

punt bijstelling.<sup>90</sup> Ook gevallen waarin de belastingplichtige niet heeft gedisponeerd, zouden in aanmerking moeten komen voor rechtens te beschermen vertrouwen, net als bij de andere situatietypen met vertrouwenwekkende uitlatingen (toezeggingen, standpuntbepalingen, beleidsregels).

### 5.4 **Herijking van het dispositievereiste in HR BNB 2022/10**

Enkele maanden na BNB 2021/76 verscheen met HR BNB 2022/10 een belangrijk nieuw arrest.<sup>91</sup> De Hoge Raad herijkt na 42 jaar vaste voorlichtingsrechtspraak zijn koers, hetgeen heeft geleid tot een bijstelling van de voorwaarde van het dispositievereiste op het punt van het schade-element.<sup>92</sup>

In deze zaak had belanghebbende uit informatie op de website van de Belastingdienst afgeleid dat bij afkoop van zijn lijfrenteverzekering geen revisierente is verschuldigd. Hij koopt vervolgens zijn lijfrenteverzekering af, maar de inspecteur brengt toch revisierente in rekening. Bij het beroep op het vertrouwensbeginsel vormt het dispositievereiste het discussiepunt.

Volgens de rechtbank, het hof en A-G Niessen kwalificeert revisierente als 'daarenboven geleden schade' in de zin van het dispositievereiste. Volgens de Hoge Raad niet. Het gevolg zou dan zijn dat belanghebbende niet aan het dispositievereiste voldoet en zijn beroep op het vertrouwensbeginsel faalt.

De Hoge Raad stopt hier echter niet en ziet aanleiding om het dispositievereiste te herijken. De Hoge Raad gaat op dit punt 'om':

'De Hoge Raad ziet evenwel aanleiding zijn rechtspraak op dit punt te herzien. Met huidige rechtsopvattingen is niet te verenigen dat een beroep op door uitlatingen van de Belastingdienst gewekt vertrouwen moet worden afgewezen op de enkele grond dat het ondervonden nadeel is gelegen in hetgeen bij een juiste wetstoepassing zou moeten worden geheven. De in het arrest van 26 september 1979 vervatte beperking van het begrip schade tot 'daarenboven geleden schade' kan daarom niet worden gehandhaafd. In gevallen waarin de belastingplichtige, afgaande op – achteraf bezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen, zal doeltreffende rechtsbescherming tegen inbreuken op het vertrouwensbeginsel in de regel het oordeel rechtvaardigen dat het meerdere niet van de belastingplichtige mag worden geheven.'<sup>93</sup>

85 Zie o.a. HR 9 maart 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3780, BNB 1988/148, recenter o.a. HR 24 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM1206, BNB 2010/314 en HR 29 januari, ECLI:NL:HR:2021:142, BNB 2021/76. In HR 5 november 2021, BNB 2022/10, r.o. 4.2.1 (par. 5.4) worden inlichtingen en algemene voorlichting samengenomen.

86 HR 29 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:142, BNB 2021/76.

87 R.o. 2.4.2.

88 R.o. 2.4.3.

89 Vgl. BNB 1990/148 en terecht kritisch Happé 1996, p. 178.

90 Zie Cramwinckel 2022, par. 7.3-7.4, waarin ik een uitgewerkt herijtingsvoorstel voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting uiteenzet.

91 HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, BNB 2022/10.

92 Paragraaf bouwt voort op mijn commentaar in BNB 2022/10.

93 R.o. 4.2.3.

Met dit oordeel verlaat de Hoge Raad terecht zijn ‘oude’ invulling van het dispositievereiste met betrekking tot het schade-element. De ‘nieuwe’ invulling van het dispositievereiste houdt in dat een belastingplichtige, afgaande op – achteraf gezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die handeling of dat nalaten te moeten betalen.

In de formulering van de Hoge Raad zijn de uit HR *BNB* 1979/311 bekende drie elementen van het dispositievereiste herkenbaar: (i) een handeling doen of nalaten afgaande op de achteraf onjuiste informatie (*voortbouwen*), (ii) ten gevolge waarvan (*causaliteit*), (iii) de belastingplichtige een nadelig gevolg ondervindt (*gevolg*). De crux van de nieuwe invulling is dat het ondervonden nadeel (element iii) ook kan zijn gelegen in een *hogere belasting* dan verwacht. De Hoge Raad maakt bij element (iii) dus niet langer een onderscheid tussen enerzijds de wettelijke belasting en anderzijds daarenboven geleden schade, waarbij enkel de laatste als schade in de zin van het dispositievereiste telde. In zoverre kan een belastingplichtige nu eerder aan het vereiste voldoen.

Van een algehele koerswijziging is met HR *BNB* 2022/10 geen sprake: de Hoge Raad blijft bij voorlichting vasthouden aan het uitgangspunt dat de Belastingdienst niet is gebonden aan achteraf onjuiste voorlichting en dat door voorlichting gewekte verwachtingen in beginsel niet worden beschermd. Ook wordt het dispositievereiste als voorwaarde voor toepassing van het vertrouwensbeginsel hier niet verlaten.<sup>94</sup> Immers, de Hoge Raad verlangt nog steeds dat een belastingplichtige heeft gedisponeerd (d.w.z. *voortgebouwd* op de vertrouwenwekkende uiting *ten gevolge waarvan* een hoger bedrag wordt geheven dan verwacht). Voor toezeggingen geldt die voorwaarde niet – ook bijvoorbeeld een ‘achteraf’ gedane toezegging, over feiten die zich al hebben voorgedaan, kan de inspecteur binden (par. 3). Wel draagt de herijkte invulling van het dispositievereiste bij aan een betere rechtsbescherming van belastingplichtigen die op basis van voorlichting hebben gedisponeerd. Reden daarvoor liggen volgens de Hoge Raad in ‘doeltreffende rechtsbescherming’ en veranderde ‘rechtsopvattingen’, die verder niet zijn toegelicht, maar mijns inziens zijn te plaatsen in de toegenomen aandacht voor adequate rechtsbescherming.<sup>95</sup>

Voor de visie van de Hoge Raad op situaties waarin belastingplichtigen niet afgaande op achteraf onjuiste voorlichting iets hebben gedaan of nagelaten (d.w.z. niet hebben gedisponeerd, zoals in HR *BNB* 2021/76), zal toekomstige jurisprudentie afgewacht moeten worden. Zoals hierboven besproken (par. 5.3), zou de Hoge Raad mijns inziens het dispositievereiste als harde voorwaarde moeten loslaten.<sup>96</sup> Voor de beoordeling of sprake is van gerechtvaardigd

vertrouwen dient rekening te worden gehouden met de omstandigheden van het geval. De beoordeling zou primair moeten zijn of de bij de belastingplichtige gewekte verwachtingen – gegeven die omstandigheden – redelijk zijn.<sup>97</sup>

## 6. Volgen van de aangifte bij horizontaal toezicht

Tot slot een ontwikkeling in de jurisprudentie over het vertrouwensbeginsel bij het volgen van een onder horizontaal toezicht (“HT”) ingediende aangifte.

### 6.1 Toezicht onder HT

HT is een vorm van toezicht die is gebaseerd op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen.<sup>98</sup> HT is in beginsel toegankelijk voor grote ondernemingen en het MKB, via individuele convenanten respectievelijk via convenanten met (o.a.) fiscale dienstverleners. Onder HT hebben belastingplichtigen sneller zekerheid en verstrekken zij proactief relevante informatie. Wanneer HT van toepassing is, blijft voor alle partijen wet- en regelgeving onverkort van toepassing.<sup>99</sup>

### 6.2 Volgen van een onder HT ingediende aangifte HR *BNB* 2023/40

In HR *BNB* 2023/40 ging het om de vraag of HT het in rechte te beschermen vertrouwen meebrengt dat de inspecteur geen navorderingsaanslag zal opleggen bij een onder HT ingediende aangifte.<sup>100</sup> De aangifte IB/PVV van belanghebbende (een dga met geldleningen van zijn BV) was ingediend onder het HT-convenant van zijn fiscaal dienstverlener. De inspecteur volgde in de aanslag de aangifte, maar legde later een navorderingsaanslag op. In cassatie betoogt belanghebbende dat de belastingplichtige erop mag vertrouwen dat navordering achterwege zal blijven indien de aanslag is vastgesteld in overeenstemming met een onder HT ingediende aangifte. De Hoge Raad gaat daarin niet mee.

De Hoge Raad oordeelt eerst dat in een geval als deze geen sprake is van een toezegging van de inspecteur.<sup>101</sup> De Hoge Raad overweegt – onder verwijzing naar zijn vaste rechtspraak over het volgen van de aangifte<sup>102</sup> – dat voor het in rechte te beschermen vertrouwen dat de inspecteur een bepaalde toepassing zal geven aan wettelijke of andere door hem in acht te nemen algemene regels en op grond daarvan navordering achterwege zal laten, méér is vereist dan de enkele omstandigheid dat de aanslag met betrekking tot een bepaald punt is vastgesteld in overeenstem-

94 Uitgebreider in *BNB* 2022/10, punt 12-18.

95 Zie ook E. Poelmann, ‘Het vertrouwensbeginsel in beweging: het dispositievereiste als maatschappelijke antenne’, *WFR* 2022/173.

96 Zie uitgebreid in Cramwinckel 2022, par. 4.3.4.5.

97 Cramwinckel 2022, par. 7.4.

98 Bijv. Leidraad Horizontaal Toezicht - Fiscaal dienstverleners oktober 2022 (“Leidraad HT”); E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht* (diss. Rotterdam), 2015; J.H.A.M. Rijsbergen & M.A. Siglé, ‘Het doorontwikkeld horizontaal toezicht van de Belastingdienst’, *WFR* 2021/89.

99 Leidraad HT 2022, p. 9.

100 HR 13 januari 2023, ECLI:NL:HR:2023:26, *BNB* 2023/40.

101 R.o. 3.2.1.

102 Vgl. HR 13 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4179, r.o. 4.5; HR 14 februari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4233, r.o. 4.2; en HR 22 maart 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5225, r.o. 3.3.

ming met de aangifte.<sup>103</sup> Daarvoor zijn een of meer andere omstandigheden vereist die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat de vaststelling van de aanslag met betrekking tot dit punt berust op een bewuste standpuntbepaling van de inspecteur. De Hoge Raad voegt hieraan toe dat dit niet anders is of een aangifte al dan niet is ingediend onder HT.

Met dit arrest wordt duidelijk dat (ook) bij een onder HT ingediende aangifte voor rechtens te beschermen vertrouwen bijkomende omstandigheden nodig zijn die de indruk hebben kunnen wekken van een bewuste standpuntbepaling.

Ik acht het goed te begrijpen dat de Hoge Raad het vertrouwensbeginsel zo uitlegt dat het enkele feit dat een belastingplichtige deelneemt in HT, navordering niet verhindert.<sup>104</sup> Bij dit *soft law* instrument staat immers de intentie tot samenwerken centraal – en niet zozeer specifieke afspraken over bijvoorbeeld concrete aanslagen.<sup>105</sup> Een HT-relatie is op zichzelf iets anders dan een standpuntbepaling in een specifieke situatie.

Overigens kan de communicatie binnen de HT-relatie wel leiden tot een vertrouwenwekkende toezegging<sup>106</sup> of standpuntbepaling, bijvoorbeeld bij vooroverleg over een discussiepunt in de aangifte,<sup>107</sup> of in het kader van het actief voorleggen van fiscale kwesties aan de inspecteur.<sup>108</sup> Indien de aangifte wordt gevolgd na zo'n bespreking, kan mijns inziens sprake zijn van een bijkomende omstandigheid in de zin van HR *BNB* 1990/119 die de indruk van een standpuntbepaling bij het opleggen van de aanslag kan rechtvaardigen.<sup>109</sup> Dit alles speelde in dit arrest echter niet.

## 7. Afronding

In deze bijdrage heb ik onderzocht hoe het vertrouwensbeginsel zich in recente jurisprudentie van de Hoge Raad heeft ontwikkeld en hoe die rechtsontwikkeling is te waarderen in het licht van doel en strekking van het vertrouwensbeginsel, met nadruk op rechtsbescherming. De rechtspraak laat zien dat de Hoge Raad nog altijd zijn decennialang gehanteerde beoordelingskader met specifieke rechtsregels voor toetsing aan het vertrouwensbeginsel toepast (par. 2). Wel zijn enkele verschuivingen en nuan-

ceringen te zien, waarbij opvalt dat deze over het algemeen de rechtsbeschermende werking van het vertrouwensbeginsel versterken. Deze rechtsontwikkeling is als wenselijk te waarderen, gezien de functie van het vertrouwensbeginsel en het belang van een betrouwbaar handelende overheid.

Het is een goede zaak dat de Hoge Raad diverse arresten heeft aangegrepen om de mate waarin het vertrouwensbeginsel bescherming biedt aan belastingplichtigen te versterken. Zo valt voor wat betreft vertrouwenwekkende standpuntbepalingen op dat de Hoge Raad in recentere rechtspraak explicieter nadruk legt op het perspectief van de belastingplichtige, wat goed past bij het vertrouwensbeginsel dat gaat over *bij de belastingplichtige* gewekte verwachtingen (par. 3.2-3.5). Voor wat betreft de jurisprudentie over beleidsregels is relevant dat de Hoge Raad zich heeft uitgelaten over 'gewobt', intern beleid, waarbij niet de vorm of publicatiewijze, maar de *inhoud* bepalend is voor de vraag of sprake is van beleid. Terecht, want als het gaat om gewekt vertrouwen moet het perspectief van de belastingplichtige – en niet de intentie van de Belastingdienst – als uitgangspunt worden genomen. Daarbij past eveneens het oordeel van de Hoge Raad dat belastingplichtigen mogen rekenen op beleidsregels totdat deze uitdrukkelijk zijn ingetrokken of gewijzigd (par. 4). Verder is van belang dat de Hoge Raad bij vertrouwenwekkende voorlichting (par. 5) een belangrijke stap heeft gezet in de herijking van het dispositievereiste, al levert dit vooralsnog enkel meer rechtsbescherming op voor belastingplichtigen die hebben gedisponeerd en blijft het uitgangspunt van niet-binding van de Belastingdienst ongewijzigd. Mijns inziens is de benadering van de Hoge Raad op dit punt te streng en verdient de toepassing van het vertrouwensbeginsel bijstelling. Bij verdere rechtsontwikkeling van het vertrouwensbeginsel in de context van voorlichting acht ik het wenselijk dat het dispositievereiste als harde voorwaarde wordt losgelaten en in het beoordelingskader meer rekening wordt gehouden met de relevante omstandigheden van het geval, om zodoende met het vertrouwensbeginsel doeltreffende rechtsbescherming te bieden. Tot slot bleek uit de besproken rechtspraak dat de Hoge Raad in de enkele omstandigheid van de toepasselijkheid van HT als zodanig geen vertrouwenwekkende factor ziet (par. 6). Extra rechtsbescherming levert die omstandigheid dus niet op, maar bij bijkomende omstandigheden in de HT-relatie of in geval van een toezegging kan dat wel degelijk anders uitpakken. Toekomstige jurisprudentie zal uitwijzen of de rechtsontwikkeling inderdaad deze (wenselijke) richting inslaat.

Alles afwegende acht ik het positief te waarderen dat recente jurisprudentie over het algemeen bijdraagt aan de rechtsbeschermende werking van het vertrouwensbeginsel en de Hoge Raad daarbij nadrukkelijk oog heeft voor het perspectief van de belastingplichtige. Op sommige punten zou de rechtsontwikkeling in de toepassing van het vertrouwensbeginsel mijns inziens nog een stap verder moeten gaan, met name waar vertrouwenwekkende voorlichting nog relatief weinig bescherming geniet.

103 R.o. 3.2.1.

104 In de literatuur wordt niet verrast gereageerd, o.a. in *V-N* 2023/4.7; Albert in *BNB* 2023/40, punt 7; Van den Hoek in *NLF* 2023/0254.

105 Gribnau 2013, p. 100.

106 Zie eerste zin r.o. 3.2.1.

107 Leidraad HT 2022, hoofdstuk 3.

108 Huiskers-Stoop 2015, par. 6.1.

109 In *BNB* 1990/119 noemt de HR als bijkomende omstandigheden voor de indruk van een welbewuste standpuntbepaling: (i) vaststelling van een aanslag in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige de voor die aanslag van belang zijnde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde heeft gesteld; (ii) vaststelling van een aanslag na raadpleging van bewijsstukken, na gehouden besprekingen of gevoerde correspondentie, dan wel in overeenstemming met eerder verstrekte, voor de toen op te leggen aanslag van belang zijnde inlichtingen; of (iii) tegemoetkoming aan een bezwaar betreffende dezelfde zich onveranderd voordoende aangelegenheid.