



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Disponeren en het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht en bestuursrecht

Cramwinckel, T.A.; Triet, N. van

### Citation

Cramwinckel, T. A., & Triet, N. van. (2023). Disponeren en het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht en bestuursrecht. *Nederlands Juristenblad*, 98(24), 1984-1993. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3729658>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3729658>

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

# Disponeren en het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht en bestuursrecht

Tirza Cramwinckel & Nikky van Triet<sup>1</sup>

In een recent arrest herijkt de Hoge Raad zijn invulling van het dispositievereiste. Dit artikel neemt dat arrest van de belastingkamer onder de loep en plaatst dit in een breder rechtsvergelijkend verband. Wat is de betekenis van disponeren voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht respectievelijk het bestuursrecht? De conclusie is dat de invulling van het begrip disponeren in beide rechtsgebieden vergelijkbaar is, maar dat de functie die de omstandigheid van disponeren in de beide rechtsgebieden vervult, verschilt.

## 1. Inleiding

Aanleiding voor deze bijdrage is het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 5 november 2021, waarin de invulling van het dispositievereiste wordt herzien (hierna: het Arrest).<sup>2</sup> Het dispositievereiste ziet op de vraag of een rechtzoekende heeft gedisponeerd, oftewel, of hij op grond van gewekte verwachtingen iets heeft gedaan of nagelaten en daardoor in een nadeliger positie raakt indien die verwachtingen worden geschonden. Deze omstandigheid is relevant in zowel het belastingrecht als het algemeen bestuursrecht (hierna: bestuursrecht) in het leerstuk van het vertrouwensbeginsel, een van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Tegen deze achtergrond komt de vraag op naar de rol en invulling van het dispositievereiste in het belastingrecht en het bestuursrecht.

In de literatuur is nog relatief weinig bekend over hoe het dispositievereiste in het belastingrecht zich verhoudt tot het dispositievereiste in het bestuursrecht (waarbij het belastingrecht een bijzonder onderdeel vormt van het algemeen bestuursrecht).<sup>3</sup> Het Arrest is een goede aanleiding om dit te bezien. Het Arrest past in een trend van aandacht voor de rechtspositie van burgers ten opzichte van de overheid ('het burgerperspectief') in de rechtspraak, ingezet met de principiële *Dakterras*-uitspraak uit 2019 van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State over het vertrouwensbeginsel.<sup>4</sup>

Wij plaatsen het Arrest – in het bijzonder het dispositievereiste – in een breder rechtsvergelijkend perspec-

tief. De onderzoeksvraag is: *wat is de betekenis van disponeren voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht respectievelijk het bestuursrecht?* Doel is om beter zicht te krijgen op het dispositievereiste in de verschillende rechtsgebieden en hoe deze zich op dit punt tot elkaar verhouden. Ter beantwoording van deze vraag bestuderen we jurisprudentie en literatuur en passen we de onderzoeksmethode van interne rechtsvergelijking toe.<sup>5</sup> Deze is erop gericht om over de grenzen van de afzonderlijke rechtsgebieden te kijken, ter vergroting van de kennis over het dispositievereiste.

In deze bijdrage komen achtereenvolgens aan bod de achtergrond van het dispositievereiste (par. 2), disponeren in het belastingrecht (par. 3) en in het bestuursrecht (par. 4), gevolgd door een analyse (par. 5) en afronding (par. 6).

## 2. Achtergrond van het dispositievereiste

Heeft iemand die schade lijdt doordat de overheid door haar gewekte verwachtingen niet nakomt méér aanspraak op bescherming dan iemand die enkel wordt teleurgesteld door een schending van verwachtingen? Het dispositievereiste brengt tot uitdrukking dat deze omstandigheid in het recht inderdaad als een principe geldt.<sup>6</sup> De term 'dispositievereiste' is afkomstig uit het VAR-preadvies van Konijnenbelt uit 1975.<sup>7</sup> Volgens Konijnenbelt is voor toepassing van het vertrouwensbeginsel nodig dat de burger 'op grond van het gewekte vertrouwen handelingen heeft verricht die hij anders zou hebben nagelaten en die niet

licht ongedaan kunnen worden gemaakt of indien en voor zover hij ten gevolge van het vertrouwen anderszins in een andere toestand is geraakt.<sup>8</sup> In dat geval moet het besluit waarmee de gewekte verwachtingen zijn geschonden, mogelijk worden vernietigd op grond van het vertrouwensbeginsel.

Nicolaï schreef, voortbouwend op Konijnenbelt, dat het uitgangspunt moet zijn dat 'hoe groter het nadeel voor de burger is bij schending van het vertrouwen, des te meer aanleiding [...] zal zijn om de burger te beschermen en des te zwaarder de aan het algemeen belang te ontnemen overwegingen zullen moeten zijn om de aanspraak op bescherming van het vertrouwen niet te honoreren'.<sup>9</sup>

Disponeren ziet dus op de omstandigheid dat een rechtzoekende op grond van het gewekte vertrouwen iets heeft gedaan of nagelaten (*voortbouwen*) waardoor (*causaliteit*) hij bij niet-honorering van de verwachtingen in een nadeligere positie raakt dan die waarin hij zonder het gewekte vertrouwen zou hebben verkeerd (gevolg: *nadeel ondervinden of schade lijden*).<sup>10</sup> Deze situatie komt tot uit-

drukking in het werkwoord 'disponeren'. Denk aan een burger die – vertrouwende op een toegezegde bouwvergunning – een stuk grond aankoopt en, als het bestuur niet overeenkomstig de gewekte verwachting handelt (bijvoorbeeld omdat het bestemmingsplan zich verzet tegen het verlenen van een vergunning), met schade wordt geconfronteerd (bijvoorbeeld omdat hij zijn bouwplannen niet kan realiseren).<sup>11</sup> In dit voorbeeld is duidelijk dat de burger op grond van gewekte verwachtingen iets doet (*aankoop grond*), als gevolg waarvan (*causaliteit*) hij schade lijdt (niet gerealiseerd bouwplan) bij schending van die verwachtingen. Deze drie elementen worden in de literatuur en rechtspraak (zij het niet altijd met zoveel woorden<sup>12</sup>) inderdaad onderscheiden.<sup>13</sup> Verder wordt schade in de zin van dispositievereiste wel kortweg 'dispositieschade' genoemd.<sup>14</sup>

Het is van belang op te merken dat de begrippen 'disponeren' en 'dispositievereiste' in de literatuur niet altijd eenduidig worden gebruikt. Zo wordt *disponeren* soms ook wel gebruikt in de zin van (enkel) het eerste element, dus het doen of nalaten op grond van het gewekte ver-

## Disponeren ziet op de omstandigheid dat een rechtzoekende op grond van het gewekte vertrouwen iets heeft gedaan of nagelaten waardoor hij bij niet-honorering van de verwachtingen in een nadeligere positie raakt dan die waarin hij zonder het gewekte vertrouwen zou hebben verkeerd

### Auteurs

1. Mr. dr. T.A. Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en universitair docent aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden. Mr. dr. N. van Triet is jurist kennisunit van de directie bestuursrechtspraak van de Raad van State en onderzoeksfellow aan het Onderzoekcentrum voor Staat en Recht van de Radboud Universiteit Nijmegen.

### Noten

2. HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, *BNB* 2022/10, m.nt. T.A. Cramwinckel. Deze bijdrage bouwt voort op dat commentaar.  
3. Eerdere rechtsvergelijking in T.A. Cramwinckel & N. van Triet, 'Het dispositievereiste en het vertrouwensbeginsel bij toezeggingen en inlichtingen', *NTB* 2016/16.  
4. ABRvS 29 mei 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1694, *AB* 2019/302, m.nt. L.J.A. Damen (*Dakterras*). Hierin zocht de Afdeling op deelonderwerpen van het vertrouwensbeginsel (beoordeling van toezeggingen en het benadrukken van het burgerperspectief) aansluiting bij het belastingrecht. In HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069, *BNB* 2020/120,

m.nt. P. Kavelaars over het vertrouwensbeginsel verwijst de belastingkamer naar rechtspraak van de Afdeling en de CRvB.  
5. A.R. Bloembergen, 'Interne rechtsvergelijking, een comparatieve kijk op privaatrecht, administratief recht en bouwrecht', *Bouwrecht* 1977, p. 125-141.  
6. Uitgebreider in Cramwinckel & Van Triet 2016 en T.A. Cramwinckel, 'Het dispositievereiste in het belastingrecht', *WFR* 2016/155.  
7. Preadvies van Konijnenbelt in M. Scheltema & W. Konijnenbelt, *De rechtsverwerking in het administratieve recht* (Preadviezen VAR), Groningen: Tjeenk Willink 1975, p. 104.  
8. Konijnenbelt 1975, p. 104.  
9. P. Nicolaï, *Beginselen van behoorlijk bestuur* (diss. Amsterdam UvA), Deventer: Kluwer 1990, p. 366.  
10. Zie ook R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat Band 1* (HSB), Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 8.3.7, punt 323 (Dispositievereiste). Vgl. de conclusie van A-G Wattel voor *BNB* 2000/331, punt 2.1: 'Vast is ook uw rechtspraak dat voor de honorering van vertrouwen contra legem, ontleend aan toezeggingen (anders dan voor de honorering van

inlichtingen contra legem, de onjuistheid waarvan in beginsel voor risico van de burger komt), niet vereist is dat de belanghebbende in vertrouwen op de toezegging iets heeft gedaan of nagelaten waardoor hij bij niet-honorering in een nadeliger positie geraakt dan hij zonder het door de toezegging gewekte vertrouwen verkeerd zou hebben (geen dispositievereiste).'  
11. Meer voorbeelden in Schlössels & Stroink, *Kern van het bestuursrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2013, p. 193; Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male, *Hoofdstukken van bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2014, p. 319; N.A. de Vos, *Europeanisering van het vertrouwensbeginsel* (diss. Utrecht), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011, p. 269.  
12. Mooi voorbeeld waarin dit wel gebeurt biedt Rb. Arnhem 22 november 2006, ECLI:NL:RBARN:2006:AZ3096, V-N 2007/20.3.4, r.o. 4: 'Ook aan de dispositieve of nadeelseis is voldaan, aangezien eiser naar aanleiding van het advies iets heeft nagelaten (aanmelding bij ziekenfonds en opzegging particuliere verzekering) en hij daardoor nadeel heeft geleden (dubbele premieplicht)'. Vgl. bijvoorbeeld CRvB 25 augustus

2022, ECLI:NL:CRVB:2022:1959, r.o. 4.2.  
13. Bijvoorbeeld R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, Deventer: Wolter Kluwer 2010, p. 433; Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male 2014, p. 319-320; M.E. de Sterke, 'Opgegewekte verwachtingen', *Gst.* 1989/6880; De Vos 2011, p. 269; Nicolaï 1990, p. 366; Schlössels & Stroink 2013, p. 192; Konijnenbelt 1975, p. 104; H.J.H. van Meegen, 'Het vertrouwensbeginsel. Ontwikkelingen in de jurisprudentie', *JBPL* 2001, p. 27.  
14. Bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch, 4 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2749, r.o. 4.12; conclusie van Staatsraad A-G Wattel over het vertrouwensbeginsel in het omgevingsrecht, ECLI:NL:RVS:2019:896, punt 3.4; S.A.L. van de Sande, *Overheidsaansprakelijkheid voor het verstrekken van onjuiste informatie* (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2019, par. 7.4.2; M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* (diss. Tilburg), 2009, par. 11.6.



© Shutterstock

trouwen (*voortbouwen*).<sup>15</sup> In de fiscale literatuur wordt met het dispositievereiste vaak kortweg bedoeld op het schade-element, waarmee de inhoud van het vereiste gelijk wordt gesteld aan (althans toegespitst op) de voorheen vereiste 'daarenboven geleden schade'.<sup>16</sup>

Hoewel deze benaderingen kunnen worden uitgelegd als een *pars pro toto*, is het volgens ons strikt genomen niet zuiver. Wij gebruiken het begrip dispositievereiste daarom in zijn betekenis waaronder de drie deelelementen vallen. Als de rechtzoekende immers niet aan één (of meer) element(en) voldoet, is aan het vereiste niet voldaan. In bovengenoemd voorbeeld kan de burger niet voldoen aan het element *voortbouwen* (bijvoorbeeld als hij de grond al had aangekocht voorafgaande aan de vertrouwenwekkende uitlating), *causaliteit* (het nadeel heeft een andere oorzaak, bijvoorbeeld een onjuist advies van een derde) of het element van *nadeel* (de niet-verlening van de bouwvergunning veroorzaakt geen schade omdat dit niet in de weg staat aan realisering van de bouwplannen).

Het dispositievereiste vertegenwoordigt ook een bewijsrechtelijk aspect: wie bewijst dat hij heeft gedisponeerd laat zien dat hij een (zwaarwegend) belang heeft bij nakoming van die verwachtingen.<sup>17</sup>

Tot slot merken wij op dat de term 'dispositievereiste' enigszins vertekent, aangezien disponeren niet zonder meer is *vereist* voor bescherming van gewekt vertrouwen (zie par. 3 en 4).

### 3. Disponeren in het belastingrecht

Sinds de *Doorbraak*-arresten uit 1978 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel fijnmazige rechtsregels ontwikkeld waarbij voor verschillende typen vertrouwenwekkende uitingen en gedragingen van de Belastingdienst een

'eigen' hoofdregel is geformuleerd met voorwaarden voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel (zoals voor *toezeggingen*, *inlichtingen*, *algemene voorlichting* respectievelijk *beleidsregels*).<sup>18</sup> Het dispositievereiste is relevant bij uitingen die juridisch worden gekwalificeerd als *inlichtingen* en *algemene voorlichting* (hierna tezamen: *voorlichting*), maar bijvoorbeeld niet voor *toezeggingen* of *beleidsregels* (par. 3.1). De decennialang gehanteerde invulling van het dispositievereiste (par. 3.2) is met het Arrest herzien (par. 3.3).

#### 3.1. Functie: vereiste voor toepassing van het vertrouwensbeginsel

In het standaardarrest HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB 1979/311 (Autokosten)* heeft de Hoge Raad rechtsregels geformuleerd voor toepassing van het vertrouwensbeginsel bij door *inlichtingen* en *toezeggingen* gewekte verwachtingen. Voor (*contra legem*-) toezeggingen geldt als regel dat een beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt indien:<sup>19</sup>

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

Bij toezeggingen geldt het dispositievereiste in het belastingrecht niet als voorwaarde.<sup>20</sup>

Voor *inlichtingen* (evenals *algemene voorlichting*)<sup>21</sup> is de rechtsregel dat een belastingplichtige geen in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlenen aan een (*contra legem*-) inlichting, tenzij de belastingplichtige voldoet aan deze twee voorwaarden:

- (i) het 'niet-kenbaarheidsvereiste' (d.w.z. hij had de onjuistheid van de uiting redelijkerwijs niet kunnen en moeten beseffen); en
- (ii) het 'dispositievereiste' (par. 3.2 en 3.3).<sup>22</sup>
- Het dispositievereiste geldt dus als voorwaarde voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting.

In het belastingrecht geldt als uitgangspunt dat de Belastingdienst niet is gebonden aan onjuiste voorlich-

## Het dispositievereiste geldt dus als voorwaarde voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting

ting, omdat, aldus de Hoge Raad, 'het belang dat de belastingplichtigen erbij hebben dat de fiscus zijn voorlichten- de taak onbelemmerd kan vervullen ertoe noopt te aanvaarden dat het risico van een onjuiste inlichting in de regel voor rekening van de betrokken belastingplichtige blijft'.<sup>23</sup> Bij de hieraan ten grondslag liggende aannames, zoals vrees voor een anders afnemende bereidheid tot publieksvoorlichting, kunnen kritische vraagtekens worden geplaatst.<sup>24</sup>

### 3.2. De 'oude' invulling (volgens BNB 1979/311)

We zoomen nu in op de oorspronkelijke invulling van het dispositievereiste in het belastingrecht. Volgens het *Auto-*

*kosten*-arrest houdt het dispositievereiste in dat de belastingplichtige 'afgaande op die onjuiste inlichtingen, een handeling heeft verricht of nagelaten, ten gevolge waarvan hij niet alleen de wettelijk verschuldigde belasting heeft te betalen, maar daarenboven schade lijdt' ('oude' invulling).<sup>25</sup>

Belangrijk is dat de Hoge Raad in deze invulling een onderscheid maakt tussen enerzijds de wettelijk verschuldigde belasting (d.w.z. hogere belasting dan verwacht) en anderzijds bijkomende schade. Enkel het tweede kwalificeert als schade in de zin van het dispositievereiste, hetgeen de drempel om aan deze eis te voldoen aanzienlijk verhoogt in fiscale zaken. Verder laat de formulering zien dat het dispositievereiste uit drie elementen bestaat: (i) afgaande op de informatie iets doen of nalaten (*doen of nalaten*), (ii) als gevolg waarvan (*causaliteit*) (iii) daarenboven schade wordt geleden (*gevolg*: schade-element).

In de fiscale literatuur is het dispositievereiste reeds bij zijn introductie bekritiseerd om zijn onduidelijkheid.<sup>26</sup> Een voorbeeld waarin een belastingplichtige wél voldeed aan het dispositievereiste biedt HR 14 juni 2000, *BNB 2000/330*, waarin een campingexploitant, vertrouwend op achteraf onjuiste inlichtingen van een waterschap, had nagelaten zijn kampeertarieven te verhogen en naderhand met een fiscale naheffing werd geconfronteerd. Deze kosten kon hij achteraf niet meer doorberekenen aan de campinggasten, zodat hij bij handhaving van de aanslag schade zou lijden. Daarmee is voldaan aan het dispositievereiste, aldus de Hoge Raad.<sup>27</sup>

Deze zaak is een van de uitzonderingen.<sup>28</sup> Meestal voldoen belastingplichtigen niet aan het dispositievereiste.<sup>29</sup> Uit jurisprudentieonderzoek over de periode 1979-2020 blijkt dat het beroep op het vertrouwensbeginsel in zo'n 62% van de gevallen faalde (mede) vanwege het dispositievereiste.<sup>30</sup>

15. Schlössels & Zijlstra 2010, p. 433; Van Wijk e.a. 1996, p. 355; Van Wijk, Konijnenbelt & Van Male 2014, p. 319-320; T. Barkhuysen e.a., *Bestuursrecht in het Awb-tijdperk*, Deventer: Kluwer 2014, p. 111.

16. Zie bijvoorbeeld 'Extra schade-eis voor vertrouwensbeginsel is vervallen', [taxence.nl/formeel-belastingrecht/extra-schade-eis-voor-vertrouwensbeginsel-is-vervallen/](https://www.belastingdienst.nl/formeel-belastingrecht/extra-schade-eis-voor-vertrouwensbeginsel-is-vervallen/).

17. Zie Nicolai 1990, p. 366. Zie hieronder par. 4 over het bestuursrecht.

18. Zie R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming* (diss. Leiden), Deventer: Kluwer 1996.

19. *BNB 1979/311*; recenter HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069, *BNB 2020/120*, r.o. 2.3.1. Vgl. HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1849, *BNB 2022/17*.

20. 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 het herroepen van toezeggingen (HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6200, *BNB 2000/331*, r.o. 3.2).

21. HR 9 maart 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3780, *BNB 1988/148*\*. In HR 5 november 2021, *BNB 2022/10*, r.o. 4.2.1 worden inlichtingen en algemene voorlichting samengenomen.

22. O.a. *BNB 1988/148*\*, recenter o.a. HR 24 september 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BM1206, *BNB 2010/314*\* en HR 29 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:142, *BNB 2021/76*\*.

23. *BNB 1979/311*. Recenter *BNB 2010/314* en HR 5 november 2021, *BNB 2022/10*.

24. T.A. Cramwinckel, *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen* (diss. Leiden), Leiden: 2022, par. 4.3.2.6.

25. Zie o.a. HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918, *BNB 1979/311*; HR 9 maart 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3780, *BNB 1988/148*\*; HR 24 september 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BM1206, *BNB 2010/314*\* en HR 29 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:142, *BNB 2021/76*\*.

26. Zie Scheltens in *BNB 1979/311* en in *BNB 1990/148*, de bijdrage van Scheltens in B. Baardman (red.), *De plaats van de Hoge Raad in het huidige rechtsbestel*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1988, p. 133. Zie ook Hofstra in *BNB 1977/286* en Den Boer in *BNB 1988/148*.

27. HR 14 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6205, *BNB 2000/330*, r.o. 3.4.

28. Zie in de lagere rechtspraak bijvoorbeeld Rb. Arnhem 22 november 2006, ECLI:NL:RBARN:2006:AZ3096, *V-N 2007/20.3.4* en recenter Hof 's-Hertogenbosch 14 oktober 2021,

ECLI:NL:GHSHE:2021:3134, *V-N 2022/2.22.8*.

29. Voorbeelden uit de lagere rechtspraak: Rb. Leeuwarden 23 september 2010, ECLI:NL:RBLLE:2010:BN9809, *V-N 2010/63.3.1*, r.o. 3.3; Hof Arnhem-Leeuwarden 6 oktober 2015,

ECLI:NL:GHARL:2015:7487, *V-N 2015/64.15.10*; Hof Amsterdam 17 november 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:4551, *V-N 2017/9.29.20*; Rb. Gelderland 7 september 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:4832, *V-N 2016/57.18.6*, r.o. 13; Rb. Noord-Nederland 13 november 2018,

ECLI:NL:RBNNE:2018:5620, *V-N 2019/31.2.3*, r.o. 13; Rb. Gelderland 22 december 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:6763; Hof 's-Hertogenbosch 4 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2749; Hof Arnhem-Leeuwarden 3 januari 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:10.

30. Cramwinckel 2022, par. 4.3.4.1 en Annex I.



### 3.3. De ‘nieuwe’ invulling (volgens BNB 2022/10)

In het Arrest herijkt de Hoge Raad zijn invulling van het dispositievereiste.<sup>31</sup> Na 42 jaar vaste rechtspraak is het dus een belangrijk arrest. De zaak gaat over een belastingplichtige die eind jaren tachtig een lijfrenteverzekering had afgesloten en overwoog deze voortijdig af te kopen. Uit de website van de Belastingdienst leidt hij af dat bij afkoop geen revisierente is verschuldigd. Vervolgens koopt hij zijn lijfrenteverzekering af. Tegen zijn verwachting in brengt de belastinginspecteur revisierente in rekening. De belastingplichtige beroept zich op het vertrouwensbeginsel. Bezien vanuit de rechtsregel voor toepassing van het vertrouwensbeginsel uit het *Autokostenarrest* is de vraag of de belastingplichtige voldoet aan (i) het niet-kenbaarheidsvereiste en (ii) het dispositievereiste, waarbij het laatste het knelpunt vormt.

De rechtsvraag is of revisierente<sup>32</sup> voor het dispositievereiste kwalificeert als ‘daarenboven geleden schade’. Volgens de rechtbank,<sup>33</sup> het hof<sup>34</sup> en A-G Niessen<sup>35</sup> is dat het geval, hetgeen tot gevolg heeft dat de belastingplichtige (ook) voldoet aan het dispositievereiste. Echter, volgens de Hoge Raad is revisierente niet aan te merken als ‘daarenboven geleden schade’.<sup>36</sup> Het gevolg zou dan zijn dat belanghebbende niet aan het dispositievereiste voldoet en zijn beroep op het vertrouwensbeginsel faalt.

De Hoge Raad laat het daar niet bij en grijpt de zaak aan om de 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 gegeven. De in het arrest van 26 september 1979 vervatte beperking van het begrip schade tot ‘daarenboven geleden schade’ kan daarom niet worden gehandhaafd. In gevallen waarin de belastingplichtige, afgaande op – achteraf gezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten ten gevolge waarvan een hoger bedrag van hem wordt gegeven 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 gegeven.’<sup>37</sup>

Met dit oordeel verlaat de Hoge Raad zijn ‘oude’ invulling van het dispositievereiste met betrekking tot het derde element daarvan. Specifiek wordt de beperking van schade tot ‘daarenboven geleden schade’ losgelaten. 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 gegeven 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 (nog steeds) de drie bekende elementen van het dispositievereiste her-

## Specifiek wordt de beperking van schade tot ‘daarenboven geleden schade’ losgelaten

kenbaar. Kernelement van de nieuwe invulling is dat het ondervonden nadeel ook kan zijn gelegen in een *hogere belasting* dan verwacht. In zoverre kan een belastingplichtige nu eerder aan het vereiste voldoen.

Overigens is in de fiscale literatuur wel uit het arrest afgeleid dat het dispositievereiste is ‘afgeschafte’ en niet langer geldt.<sup>38</sup> Die visie kan worden verklaard in de lezing dat het dispositievereiste enkel wordt opgevat als een schade-eis (element (iii)). Echter, een dergelijk beperkte en onzes inziens onjuiste interpretatie gaat voorbij aan het feit dat het dispositievereiste uit méér elementen bestaat ((i) *voortbouwen* en (ii) *causaliteit*). Voor rechtens te beschermen vertrouwen bij toezeggingen, daarentegen, gelden die elementen niet (par. 3.1), waardoor bijvoorbeeld ook op een toezegging die achteraf is gedaan mag worden vertrouwd, terwijl vertrouwenwekkende voorlichting betrekking moet hebben op ‘toekomstige’ feiten.<sup>39</sup> Verder oordeelt de Hoge Raad dat de beperking van het begrip schade tot ‘daarenboven geleden schade’ niet kan worden gehandhaafd, maar verlaat hij het dispositievereiste als zodanig niet.<sup>40</sup>

Bezien door een bestuursrechtelijke ‘bril’ verrast de nieuwe invulling van het dispositievereiste niet.<sup>41</sup> De bewoordingen van de Hoge Raad wekken de indruk dat de fiscaal afwijkende invulling van element (iii) wordt verlaten en aansluiting is gezocht bij de bestuursrechtelijke herkomst van het dispositievereiste (par. 2).

Waarom de Hoge Raad is omgegaan ten aanzien van het dispositievereiste is niet gemotiveerd. De Hoge Raad verwijst enkel naar ‘huidige rechtsopvattingen’ en ‘doeltreffende rechtsbescherming’.<sup>42</sup> Wat de rechtsopvattingen anno 2021 inhouden en hoe deze zich verhouden tot die in 1979, of wat doeltreffende rechtsbescherming (anders dan in bijvoorbeeld 1979, in 2010<sup>43</sup> of slechts enkele maanden eerder)<sup>44</sup> inhoudt, licht de Hoge Raad niet toe. Dat is een gemis, gezien het principiële karakter van de koersaanpassing. Uit de conclusie van A-G Niessen waren evenmin voortekenen af te leiden. Tegelijkertijd ligt het voor de hand aan te nemen dat de Hoge Raad, mede naar aanleiding van de Toeslagenaffaire, de mate waarin rechtsbescherming wordt geboden aan belastingplichtigen tegen het licht heeft willen houden, in dit geval op het terrein van het vertrouwensbeginsel.<sup>45</sup>

Deze herijking heeft weliswaar niet geleid tot een algemene koerswijziging – het uitgangspunt blijft dat belastingplichtigen geen in rechte te beschermen vertrouwen kunnen ontlenen aan voorlichting – maar wel biedt de Hoge Raad nu meer rechtsbescherming aan de belastingplichtige die zijn gedrag heeft afgestemd op (achteraf onjuiste) voorlichting en daardoor met een onverwacht hogere belasting wordt geconfronteerd. Het eerste voorbeeld daarvan betreft het Arrest, nu het herijkte dispositievereiste bij belanghebbende verhindert dat hij de onverwachte revisierente moet betalen.

### 3.4. Evaluatie: gevolgen voor de rechtspraak

In de fiscale literatuur is het Arrest positief ontvangen: het wordt gezien als een 'opsteker'<sup>46</sup> voor de rechtsbescherming.<sup>47</sup> De mogelijkheid voor belastingplichtigen om zich met succes te beroepen op het vertrouwensbeginsel is 'aanzienlijk verruimd', zo is de gedachte.<sup>48</sup> Juridisch gezien geldt inderdaad dat de eis minder strikt wordt ingevuld en een belastingplichtige er in zoverre dus eerder aan kan voldoen. Bovendien wijst de gekozen bewoording 'een hoger bedrag' erop dat het nadeel niet is beperkt tot de belasting zelf, maar ook kan zien op bijvoorbeeld revisierente (zoals in het Arrest), belasting- of invorderingsrente, een door de Belastingdienst opgelegde boete of ander nadeel.<sup>49</sup>

De praktische betekenis van de nieuwe invulling van het dispositievereiste moet echter niet worden overschat. Een blik op de fiscale rechtspraak van de afgelopen decennia laat namelijk zien dat belastingplichtigen vaak niet voldoen aan het dispositievereiste omdat de belastingplichtige niet voortbouwde op de voorlichting (element (i)) of de vereiste causaliteit ontbrak (element (ii)).<sup>50</sup> In termen van rechtsbescherming levert de verruiming van de schade-eis (element (iii)) hier strikt genomen niets op. Anders gezegd: belastingplichtigen die weliswaar vertrouwen hebben ontleend aan voorlichting maar niet hebben gedisponeerd, worden met de nieuwe invulling niet eerder beschermd. Dat kan dus (nog steeds) tot de (soms onbillijke)<sup>51</sup> situatie leiden dat een belastingplichtige die te goeder trouw zijn rechtspositie bepaalt op grond van (achteraf tekortschietende) voorlichting niet in aanmerking komt voor bescherming, om de enkele reden dat hij niets anders

heeft gedaan dan vertrouwen op informatie van de Belastingdienst.

### Feitelijke rechtspraak met de 'nieuwe' invulling

Inmiddels zijn de eerste fiscale uitspraken gepubliceerd waarin feitenrechters het herijkte dispositievereiste toepassen.<sup>52</sup> Biedt de nieuwe invulling een ruimere rechtsbescherming? In een van de zeventien gepubliceerde uitspraken is dat inderdaad het geval. In deze zaak voldoet belanghebbende aan de nieuwe invulling van het dispositievereiste en slaagt zijn beroep op het vertrouwensbeginsel.<sup>53</sup> Belanghebbende had uit een e-mail van de inspecteur, gekwalificeerd als 'inlichtingen',<sup>54</sup> afgeleid dat hij aftrek ter voorkoming van dubbele belasting zou krijgen ter zake van een Amerikaanse pensioenuitkering. Hij was op basis van die inlichtingen naar Nederland verhuisd en kocht vervolgens zijn Amerikaanse pensioen af. Volgens de rechtbank heeft belanghebbende daarmee op basis van onjuiste informatie van de inspecteur een handeling verricht (*voortbouwen*) ten gevolge waarvan (*causaliteit*) een hoger bedrag van hem wordt geheven dan hij op basis van die informatie meende als gevolg van die verhuizing en afkoop te moeten betalen (*hoger bedrag*). De rechtbank herstelt het fiscale nadeel met toepassing van het vertrouwensbeginsel.

In andere onderzochte uitspraken faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel (mede) vanwege het dispositievereiste.<sup>55</sup> In deze zaken hebben de belanghebbenden niet een handeling verricht of nagelaten op basis van de verstekte informatie (geen *voortbouwen*). Voor deze situaties levert het bijgestelde dispositievereiste geen ruimere rechtsbescherming op. In andere onderzochte uitspraken slaagt het beroep op het vertrouwensbeginsel evenmin,

31. HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, *BNB* 2022/10. Zie ook het commentaar van Damen bij dit arrest in *AB* 2022/53.

32. De regeling van de revisierente is neergelegd in art. 30i van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

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

34. Hof Den Haag 4 augustus 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1681, *V-N* 2020/57.1.7, r.o. 5.10-5.18.

35. Conclusie A-G Niessen voor HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, *BNB* 2022/10, punt 6.

36. Zie HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.2.

37. HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.3.

38. Zie o.a. het commentaar in *V-N* 2021/48.13 ('Het arrest komt er, kort en goed, op neer dat de tweede voorwaarde, het dispositievereiste, is afgeschaft.'). *Taxence* van 5 november 2021 ([taxence.nl/formeel-belastingrecht/extra-schade-eis-voor-vertrouwens-](https://www.taxence.nl/formeel-belastingrecht/extra-schade-eis-voor-vertrouwens-)

beginsel-is-vervallen/) en vgl. E. Poelmann, 'Het vertrouwensbeginsel in beweging: het dispositievereiste als maatschappelijke antenne', *WFR* 2022/173, par. 4.

39. Verder Cramwinckel 2022, par. 4.3.4.5.

40. Zie Cramwinckel in *BNB* 2022/10, punt 12-18.

41. Zie het commentaar van Cramwinckel in *BNB* 2022/10, punt 19-20.

42. *BNB* 2022/10, r.o. 4.2.3, tweede zin respectievelijk laatste zin.

43. *BNB* 2010/314.

44. HR 29 januari 2021, *BNB* 2021/76 bevatte geen (aankondiging voor) aanpassing van het dispositievereiste.

45. Poelmann 2022, par. 4 spreekt in dit verband over het dispositievereiste als maatschappelijke antenne.

46. Commentaar redactie in *FutD* 2021/3395.

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

48. Commentaar Redactie in *V-N*

2021/48.13.

49. Uitbreider in het commentaar van Cramwinckel in *BNB* 2022/10, punt 18.

50. Enkele voorbeelden in *WFR* 2016/155, par. 4.3-4.4.

51. Bijvoorbeeld HR 24 september 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BM1206, *BNB* 2010/314, r.o. 3.5.2-3-3.5.4 (in het kader van het zorgvuldigheidsbeginsel) en hierover ook R.J.N. Schlössels, 'Beginselen van behoorlijk bestuur', *NTB* 2011/23, par. 2.5.2.

52. Een zoekopdracht via [rechtspraak.nl](https://rechtspraak.nl) met de zoekterm 'ECLI:NL:HR:2021:1654' (uitgevoerd laatstelijk 25 mei 2023) naar (uitgevoerd laatstelijk 25 mei 2023) naar

ECLI:NL:RBGEL:2023:1660;

ECLI:NL:GHAMS:2023:723;

ECLI:NL:GHSHE:2022:3820;

ECLI:NL:RBZWB:2022:5968;

ECLI:NL:RBZWB:2022:5478;

ECLI:NL:GHSHE:2022:3024;

ECLI:NL:RBNNE:2022:2949;

ECLI:NL:RBZWB:2022:4118;

ECLI:NL:RBZWB:2022:4117;

ECLI:NL:RBZWB:2022:3518;

ECLI:NL:RBZWB:2022:3205;

ECLI:NL:RBZWB:2021:6601;

ECLI:NL:RBZWB:2022:654;

ECLI:NL:RBZWB:2021:6602;

ECLI:NL:RBZWB:2022:2892;

ECLI:NL:RBNNE:2022:1353;

ECLI:NL:RBNHO:2022:1347.

53. Rb. Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5968.

54. Overigens waren ook andere uitkomsten bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel denkbaar geweest, zoals de behandeling van de uiting als een standpuntbepaling (zie ook commentaar Faber in *NTRF* 2022/3726).

55. In Rb. Zeeland-West-Brabant 30 mei 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:2892 faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel primair vanwege het dispositievereiste; in de andere zaken is de informatie te algemeen en is ook niet voldaan aan het dispositievereiste (Hof 's-Hertogenbosch 27 september 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3820; Hof 's-Hertogenbosch 31 augustus 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3024; Rb. Noord-Nederland 18 augustus 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:2949).

## De eerste rechtspraak onderstreept dat belastingplichtigen bij wie verwachtingen zijn gewekt door voorlichting tegen meer beletselen aanlopen dan enkel het ('oude' schade-element in het) dispositievereiste

maar vanwege andere omstandigheden zoals de bewijslast<sup>56</sup> dat de informatie niet onjuist is<sup>57</sup> of een gebrek aan relevantie of toepasbaarheid van de informatie voor de situatie van belanghebbende.<sup>58</sup>

De eerste rechtspraak onderstreept dus dat belastingplichtigen bij wie verwachtingen zijn gewekt door voorlichting tegen meer beletselen aanlopen dan enkel het ('oude' schade-element in het) dispositievereiste. In zoverre is er aanleiding voor de Hoge Raad om de mate van 'doeltreffende rechtsbescherming' die het vertrouwensbeginsel biedt opnieuw tegen het licht te houden.

### 4. Disponeren in het bestuursrecht

Het bestuursrecht maakt – anders dan het belastingrecht – voor de rechtsregels voor toepassing van het vertrouwensbeginsel geen onderscheid tussen verschillende vormen van vertrouwenwekkende uitingen, zoals voorlichting of toezeggingen.<sup>59</sup> Bij de beoordeling van een beroep op het vertrouwensbeginsel hanteert de bestuursrechter het stappenplan van de *Dakterras*-uitspraak (hierna: het 'stappenplan'), waarin de welbewuste standpuntbepaling van het bestuursorgaan centraal staat. Dit kan een klassieke toezegging zijn, maar een standpuntbepaling kan ook liggen in 'andere uitlatingen of gedragingen waaruit betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of, en zo ja hoe, het bestuursorgaan in een concreet geval een bevoegdheid zou uitoefenen'.<sup>60</sup> Voor bescherming van vertrouwen gewekt door algemene informatie is in het bestuursrecht in beginsel geen plaats, omdat het geen toezegging over een concrete bevoegdheidsuitoefening betreft (stap 1; zie hieronder).<sup>61</sup>

#### 4.1. Functie: relevante omstandigheid bij een beroep op het vertrouwensbeginsel

De Afdeling formuleerde het stappenplan – dat ook door de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven is overgenomen – als volgt:

'Bij de beoordeling van een beroep op het vertrouwensbeginsel moeten (...) drie stappen worden doorlopen. De eerste is de juridische kwalificatie van de uitlating en/of gedraging waarop de betrokkene zich beroept. Doorgaans zal de uitlating en/of gedraging door een ambtenaar worden gedaan of worden verricht, maar dit kan ook gebeuren door anderen, bijvoorbeeld een wethouder of derden die door het bestuursorgaan worden ingeschakeld. Kan die uitlating en/of gedraging worden gekwalificeerd als een toezegging? Bij de tweede stap moet de vraag worden beantwoord of die toezegging aan het bevoegde bestuursorgaan kan worden toegerekend. Indien beide vragen bevestigend worden beantwoord, en er dus een geslaagd beroep op

het vertrouwensbeginsel kan worden gedaan, volgt de derde stap. In het kader van die derde stap zal de vraag moeten worden beantwoord wat de betekenis van het gewekte vertrouwen is bij de uitoefening van de betreffende bevoegdheid'.<sup>62</sup>

Met andere woorden, voor honorering van een beroep op het vertrouwensbeginsel moet sprake zijn van:

1. een welbewuste standpuntbepaling;
2. afkomstig van of toerekenbaar aan het bevoegde bestuursorgaan; en
3. het gerechtvaardigd vertrouwen mag het niet afleggen tegen zwaarder wegende belangen (belangenafweging). De Afdeling overweegt over de belangenafweging in stap (iii):

'Bij deze belangenafweging kan ook een rol spelen of betrokkene op basis van de gerechtvaardigde verwachtingen handelingen heeft verricht of nagelaten als gevolg waarvan hij/zij schade heeft geleden of nadeel heeft ondervonden. Wanneer er andere belangen in de weg staan aan honorering van die verwachtingen, kan voor het bestuursorgaan de verplichting ontstaan om de terzake geleden schade te vergoeden als onderdeel van de besluitvorming'.<sup>63</sup>

Indien nakoming van gerechtvaardigd vertrouwen wegens zwaarder wegende belangen niet mogelijk is,<sup>64</sup> bestaat mogelijk een recht op schadevergoeding (par. 4.3).<sup>65</sup>

In het bestuursrecht is dus géén sprake van een dispositievereiste voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel zoals dat geldt bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel in geval van inlichtingen in het belastingrecht.<sup>66</sup> Wel is de omstandigheid dat een belanghebbende disponeert relevant omdat dit gewicht geeft aan het belang van nakoming van gerechtvaardigd vertrouwen in stap 3 (zie par. 4.1). De aanwezigheid van dispositieschade kan in stap 3 een doorslaggevende rol spelen bij de belangenafweging ten opzichte van andere belangen. Het kan bovendien meebrengen dat, hoewel andere belangen in de weg staan aan honorering van de gewekte verwachtingen, er een schadevergoedingsplicht ontstaat voor het bestuursorgaan (zie par. 4.2). Er is een derde variant denkbaar waarbij, hoewel de belanghebbende heeft gedisponeerd, hieraan geen rechtsgevolg (noch nakoming, noch schadevergoeding) wordt verbonden. Op deze (zeldzaam lijkende) variant gaan wij niet nader in.<sup>67</sup>

#### 4.2. Rechtsgevolg 1: disponeren draagt bij aan geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel

Ten eerste kan disponeren er (mede) toe leiden dat het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt en dat de



gewekte verwachtingen worden nagekomen. De betrokkene wordt dan in de positie gebracht waar hij op basis van de aan hem verschaftte vertrouwenwekkende toezeggingen of inlichtingen had gerekend. Dit is vergelijkbaar met het rechtsgevolg bij een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht (par. 3).

Ter illustratie bespreken wij hieronder enkele voorbeelden uit de bestuursrechtelijke jurisprudentie.<sup>68</sup>

In een uitspraak van het CbB uit 2020 had een bedrijf gedisponeerd.<sup>69</sup> Op grond van de gewekte verwachting dat het bedrijf niet onder de Regeling fosfaatreductieplan 2017 valt, heeft het zijn uitstoot niet gereduceerd in 2017 (element (i): voortbouwen). Het bedrijf lijdt daardoor schade wegens onverwachts opgelegde heffingen (element (iii): schade). Bovendien oordeelt het CbB dat zonder de onjuiste informatie het bedrijf wel zou hebben gereduceerd (element (ii): causaliteit tussen nalaten en de onverwachts opgelegde heffingen). Er zijn geen zwaarder wegen de belangen die zich verzetten tegen honorering van het beroep op het vertrouwensbeginsel, zodat het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt en het CbB de heffingsbesluiten herroept.

In een zaak van de CRvB uit 2021 over Onvermijdelijk Verzwarende Werkomstandigheden-periodieken (OVW-periodieken) had belanghebbende gedisponeerd. Betrokkene ging akkoord met overplaatsing naar een andere functie (element (i): voortbouwen) na de toezegging dat zij haar recht op OVW-periodieken zou behouden. Vervolgens werd besloten dat zij toch geen OVW-periodieken kreeg (element (iii): schade). Betrokkene betoogt met succes dat zij van

overplaatsing zou hebben afgezien, indien zij geweten zou hebben dat zij daarmee haar recht op OVW-periodieken zou verliezen (element (ii): causaliteit). De CRvB overweegt dat bij niet-nakoming van de toezegging betrokkene vanaf april 2018 een substantieel financieel nadeel zal lijden. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt.<sup>70</sup>

Kortom, de omstandigheid dat is gedisponeerd in de zin dat aan de elementen van het dispositievereiste is voldaan kan leiden tot een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel. De voorbeelden illustreren dat dit rechtsgevolg zich met name voordoet in situaties waarin geen rechtstreekse derdenbelangen meespelen.

### 4.3. Rechtsgevolg 2: disponeren draagt bij aan schadevergoeding

Indien het beroep op het vertrouwensbeginsel niet slaagt vanwege de uitkomst van de belangenafweging (stap 3), staat belanghebbende niet noodzakelijkerwijs met lege handen. Met name sinds de *Dakerras*-uitspraak besteedt de bestuursrechter namelijk meer aandacht aan de plicht van een bestuursorgaan tot vergoeding van dispositieschade als vorm van maatwerk indien gewekt vertrouwen niet gestand kan worden gedaan.<sup>71</sup> De omstandigheid dat betrokkene heeft gedisponeerd, leidt dan tot een (onderzoek naar een) schadevergoedingsplicht voor een bestuursorgaan.<sup>72</sup> De grondslag voor een dergelijke compensatie wordt gevonden in schending van gerechtvaardigde verwachtingen.<sup>73</sup> Wij bespreken enkele voorbeelden.<sup>74</sup>

In een uitspraak van de Afdeling uit 2020 kwam het college van b&w zijn toezeggingen aan appellant om een

56. Rb. Zeeland-West-Brabant 8 februari 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:654; Rb. Zeeland-West-Brabant 22 december 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:6602; Rb. Zeeland-West-Brabant 25 juli 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:4118 en ECLI:NL:RBZWB:2022:4117.

57. Rb. Noord-Holland 26 januari 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:1347; Rb. Zeeland-West-Brabant 22 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5478; Gerechtshof Amsterdam 9 maart 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:723.

58. Rb. Zeeland-West-Brabant 22 december 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:6601; Rb. Noord-Nederland 25 april 2022, ECLI:NL:RBNNE:2022:1353; Rb. Zeeland-West-Brabant 14 juni 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:3205; Rb. Gelderland 28 maart 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:1660.

59. 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: Wolters Kluwer 2023, par. 6.2.

60. Bijvoorbeeld CRvB 2 november 2021, ECLI:NL:CRVB:2021:2708, r.o. 4.4.1.

61. Uit de rechtspraak blijkt echter dat onder omstandigheden ook algemene infor-

matie gerechtvaardigd vertrouwen kan wekken, zie Van Triet 2023, par. 6.2.3. Zo wordt in CbB 18 oktober 2022, ECLI:NL:CBB:2022:706, AB 2023/112 (r.o. 8.2) informatie op een website (die in het belastingrecht in principe als voorlichting zou worden gekwalificeerd) aangemerkt als een toezegging.

62. ABRvS 29 mei 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1694, AB 2019/302 (*Dakerras*).

63. ABRvS 24 maart 2021, ECLI:NL:RVS:2021:638, AB 2021/246, r.o. 10.3. Ook bijvoorbeeld ABRvS 1 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:953, r.o. 4.3 en ABRvS 6 mei 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1185, r.o. 3.3.

64. Uitgebreid over het stappenplan N. van Triet, 'De toepassing van het vertrouwensbeginsel sinds de *Dakerras*-uitspraak. Over burgervriendelijkheid en rechtseenheid', *JBPlus* 2021/4; Van Triet 2023, hoofdstuk 6 en over stap 3 L.J.A. Damen, 'Struikelen bij stap 3 van de Amsterdamse dakopbouw', in: K.J. Graaf, B. Marseille, S. Prechal, R. Widdershoven, & H. Winter (red.), *Grensoverstijgende rechtsbeoefening: Liber amicorum Jan Jans*, Zutphen: Paris 2021.

65. Uitgebreid Van Triet 2021, par. 2.3.

66. Zie conclusie A-G Wattel van 20 maart

2019, ECLI:NL:RVS:2019:896, bijlage 1, onder 23. Ook bijvoorbeeld CRvB 3 augustus 2021, ECLI:NL:CRVB:2021:1911, *JB* 2021/188, r.o. 8.6: 'Dat betrokkene op basis van de gewekte verwachting door de verzekeringsarts bezwaar en beroep geen handelingen heeft verricht of nagelaten als gevolg waarvan zij schade heeft geleden of nadeel heeft ondervonden, is bij deze belangenafweging niet doorslaggevend.' en Rb. Oost-Brabant 17 december 2021, ECLI:NL:RBOBR:2021:6516, AB 2022/59.

67. Bijvoorbeeld CRvB 20 februari 2020, ECLI:NL:CRVB:2020:387, AB 2020/350, waarin in het midden blijft of de belanghebbende daadwerkelijk een ruimere pensioenvoorziening zou hebben getroffen afgaande op een toezegging van de SVB. De CRvB geeft het belang van een juiste wettoepassing voorrang, waarbij relevant lijkt dat met name sprake is van ergernis bij belanghebbende en niet zozeer schade.

68. Ook bijvoorbeeld Rb. Zeeland-West-Brabant 30 juli 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:3565.

69. CbB 3 november 2020, ECLI:NL:CBB:2020:786, AB 2021/18, r.o. 3.6.

70. CRvB 15 april 2021, ECLI:NL:CRVB:2021:847, AB 2021/157.

71. Bijvoorbeeld ABRvS 9 september 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2175, *JB* 2020/185; CRvB 25 mei 2022, ECLI:NL:CRVB:2022:1156, r.o. 4.1. Soms kiest het bestuursorgaan er zelf direct voor om schadevergoeding toe te kennen in plaats van verwachtingen na te komen: ABRvS 10 juni 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1362, r.o. 10.1.

72. Bijvoorbeeld ABRvS 5 juni 2019, ECLI:NL:RVS:2019:1832, r.o. 13; CbB 17 november 2020, ECLI:NL:CBB:2020:852, AB 2021/19; Rb. Noord-Holland 10 maart 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:2575; en Rb. Noord-Holland 28 april 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:5481. Er moet wel sprake zijn van concreet nadeel, zie Rb. Noord-Holland 20 augustus 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:6325.

73. Toegepast in o.a. ABRvS 9 september 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2175, *JB* 2020/185. Zie ook ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128, *JB* 2020/134; ABRvS 6 mei 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1185, *JB* 2020/135; ABRvS 7 oktober 2020, ECLI:NL:RVS:2020:2385; en CbB 17 november 2020, ECLI:NL:CBB:2020:852, AB 2021/19.

74. Ook bijvoorbeeld Rb. Noord-Holland 28 april 2021, ECLI:NL:RBNHO:2021:5481.

bestemmingswijziging tot stand te brengen wegens zwaarder wegende belangen niet na.<sup>75</sup> Appellant stelt door de schending van de gewekte verwachtingen schade te hebben geleden, 'door er bij de verkoop van zijn bedrijf van uit te gaan dat het college een wijzigingsplan zou vaststellen voor het perceel waarop zijn bedrijfswoning staat' (element: (iii) schade). De Afdeling overweegt dat met die verkoop (element (i): voortbouwen) appellant zijn bedrijf heeft afgesplitst en zijn woonperceel heeft overgehouden, in het gerechtvaardigde vertrouwen dat daar een woonbestemming aan zou worden gegeven. Zonder die verwachting zou hij zijn perceel niet op die wijze hebben verkocht (element (ii): causaliteit). De Afdeling acht het dan ook 'zeer wel mogelijk' dat appellant door de vertrouwensschending schade heeft geleden.<sup>76</sup> Het college heeft bij de voorbereiding van het besluit in strijd met artikel 3:2 Awb niet de nodige kennis vergaard omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen en moet dat in de verlengde besluitvorming alsnog doen.

In een uitspraak van de Afdeling uit 2020 had betrokkene op basis van de onjuiste mededelingen van de gemeente dat geen omgevingsvergunning nodig was, een garage gebouwd.<sup>77</sup> Tegen die garage wilde het college handhavend optreden. De Afdeling overweegt dat appellant de garage heeft gebouwd in het gerechtvaardigd vertrouwen dat daarvoor geen omgevingsvergunning was vereist (element (i): voortbouwen) en hij bij verwijdering schade zal lijden (element (ii) en (iii): causaliteit en schade). De Afdeling oordeelt dat het bestuursorgaan alsnog een standpunt moet innemen over schadevergoeding bij handhavend optreden.

Bovenstaande voorbeelden laten zien dat disponeren kan meebrengen dat schadevergoeding nodig is om tegemoet te komen aan een schending van gewekte verwachtingen. Uit de rechtspraak lijkt te volgen dat het dan (slechts) om vergoeding van dispositieschade gaat.<sup>78</sup>

## 5. Analyse: rechtsvergelijking van de betekenis van disponeren voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel

In deze paragraaf leggen we de bevindingen over de betekenis van disponeren voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het bestuursrecht respectievelijk het belastingrecht naast elkaar. Voor die betekenis onderzoeken we zowel de functie van disponeren als de inhoud van het begrip. Uiteraard betreft het hier verschillende rechtsgebieden en zal in een rechtsvergelijking daarmee rekening moeten worden gehouden.<sup>79</sup>

### 5.1. Functie van disponeren: anders

Voor wat betreft de *functie* van de omstandigheid dat is gedisponeerd valt op dat deze in het bestuursrecht en het

belastingrecht verschillend is. In het belastingrecht functioneert het dispositievereiste als een harde voorwaarde voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel bij *algemene voorlichting* en *inlichtingen* (maar niet voor *toezeggingen*). In het bestuursrecht, daarentegen, is disponeren geen voorwaarde voor een succesvol beroep op het vertrouwensbeginsel, maar geldt de omstandigheid dat een belanghebbende heeft gedisponeerd als een relevante factor bij de boordeling of gewekte verwachtingen moeten worden gehonoreerd (par. 4.1) dan wel of schadevergoeding nodig is (par. 4.2).

Deze verschillende functies kunnen deels worden verklaard. Ten eerste met de aard van het rechtsgebied. Voor het belastingrecht geldt dat sprake is van uitoefening van gebonden bevoegdheden door de Belastingdienst waarbij in geval van een vertrouwensschending een afweging moet plaatsvinden tussen enerzijds het belang van bescherming van gewekte verwachtingen (vertrouwensbeginsel) en anderzijds het belang van een strikte wetstoepassing (legaliteitsbeginsel). Er is sprake van een financiële tweepartijenverhouding en er zijn geen rechtstreekse derdenbelangen betrokken. Honorering van gewekt vertrouwen stuit in zoverre op minder bezwaren. De belangenafweging van de bestuursrechter in stap 3, hoeft in het belastingrecht daarom niet te worden gemaakt.<sup>80</sup> Tegelijkertijd kent het bestuursrecht ook terreinen waarbij sprake is van een financiële tweepartijenrelatie zonder derdenbelangen (bijvoorbeeld sociale verzekeringen).<sup>81</sup> Voor die terreinen liggen parallellen met het belastingrecht voor de hand, zoals diverse voorbeelden lieten zien (par. 4.2).

Ten tweede is een verklaring voor het verschil in functie van het dispositievereiste in het belastingrecht en het bestuursrecht te vinden in het beoordelingskader van het vertrouwensbeginsel. De methode van de belastingrechter respectievelijk de bestuursrechter voor toepassing van het vertrouwensbeginsel hebben zich de afgelopen decennia op een eigen wijze ontwikkeld. Waar de belastingkamer van de Hoge Raad voor toetsing aan het vertrouwensbeginsel relatief 'hard and fast' rechtsregels heeft gevormd (per type uiting een hoofregel met specifieke criteria), heeft de bestuursrechter een stappenplan ontwikkeld waarbij de nadruk meer ligt op de belangenafweging. Waar in het belastingrecht in principe enkel 'voorgeselecteerde' omstandigheden relevant zijn (zoals het niet-kenbaarheidsvereiste en het dispositievereiste, par. 3.1), biedt de bestuursrechtelijke aanpak de mogelijkheid om meer rekening te houden met de omstandigheden van het geval.

Essentieel in de rechtsvergelijking is dat de bestuursrechtelijke benadering primair is gericht op toezeggingen, terwijl in het belastingrecht ook andere vertrouwenwekkende uitingen worden onderscheiden. De bestuursrechtelijke benadering brengt mee dat het aan inlichtingen en algemene voorlichting te ontnemen vertrouwen in principe niet voor bescherming in aanmerking komt.<sup>82</sup> Dit is een belangrijk verschil met het belastingrecht.<sup>83</sup> Het betekent dat in het bestuursrecht bij het vertrouwensbeginsel als het gaat om inlichtingen opvallend minder bescherming wordt geboden dan in het belastingrecht. Overigens is de belastingrechter bij de bescherming van door voorlichting gewekt vertrouwen wel terughoudender dan bij toezeggingen, hetgeen de functie van het dispositievereiste voor

**Disponeren kan meebrengen dat schadevergoeding nodig is om tegemoet te komen aan een schending van gewekte verwachtingen**

Disponeren	Leerstuk	Invulling	Functie
<b>Belastingrecht</b>	Vertrouwensbeginsel	(i) Doen of nalaten afgaande op de informatie (ii) als gevolg waarvan (iii) een hoger bedrag van de belastingplichtige wordt geheven dan hij had verwacht op grond van de informatie.	Voorwaarde voor geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel bij algemene voorlichting en inlichtingen ('dispositievereiste')
<b>Algemeen bestuursrecht</b>	Vertrouwensbeginsel	(i) Doen of nalaten afgaande op de informatie (ii) als gevolg waarvan (iii) belanghebbende schade lijdt of nadeel ondervindt bij schending van de gewekte verwachtingen.	Omstandigheid die relevant is bij de beoordeling van een beroep op het vertrouwensbeginsel. Disponeren kan een doorslaggevende rol spelen in (i) de belangenafweging van stap 3 en (ii) de schadevergoedingsplicht van het bestuursorgaan.

voorlichting (maar niet voor toezeggingen) als toepassingsvoorwaarde verklaart. Zo kan een toezegging van de inspecteur die achteraf wordt gedaan de inspecteur binden, terwijl een achteraf geraadpleegde website van de Belastingdienst geen gerechtvaardigd vertrouwen kan wekken (de belastingplichtige heeft dan niet *afgaande* op dat vertrouwen gehandeld, waardoor niet aan het dispositievereiste zal zijn voldaan). Overigens verdient opmerking dat het Arrest niet ingaat op de situatie dat een belastingplichtige bij voorlichting niet heeft gedisponeerd, dus voor het antwoord op de vraag hoe de Hoge Raad daarover denkt, zal verdere rechtsontwikkeling afgewacht moeten worden.

Hoewel de eigen beoordelingskaders van het bestuursrecht en het belastingrecht bij het vertrouwensbeginsel kunnen verklaren waarom het dispositievereiste een andere functie heeft, is van belang dat de gehanteerde methodes *systeemkeuzes* zijn. Zij zijn dus ook niet zonder meer een rechtvaardiging voor het verschil in functie.<sup>84</sup>

### 5.2 Invulling van disponeren: vergelijkbaar

De *invulling* van het begrip disponeren is in het bestuursrecht en het belastingrecht vrij vergelijkbaar. Disponeren bestaat uit drie elementen, die zijn samen te vatten als (i) *voortbouwen*, (ii) *causaliteit*, (iii) *gevolg (schade lijden of nadeel ondervinden)*.

Meer in detail bezien is er wel een verschil. In het belastingrecht gaat het bij gevolg in element (iii) sinds het Arrest om *een hoger bedrag* dat van een belastingplichtige wordt geheven, terwijl dit in de bestuursrechtelijke jurisprudentie ruimer is geformuleerd, namelijk als *schade lijden of nadeel ondervinden*. Het verschil kan worden verklaard met de aard van de rechtsgebieden: het belastingrecht ziet op de heffing van belastingen en daar zal een schending van gewekte verwachtingen doorgaans tot

gevolg hebben dat een belastingplichtige met een hogere belasting wordt geconfronteerd dan hij had verwacht. In het bestuursrecht kunnen geschillen ook over financiële kwesties gaan (heffingen, subsidies, toeslagen, etc.), maar ook over niet-financiële zaken (zoals in het omgevingsrecht, vergunningen).

## 6. Conclusie

In deze bijdrage is geanalyseerd wat de betekenis is van disponeren voor de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het belastingrecht respectievelijk het bestuursrecht. De conclusie is dat de invulling van het begrip disponeren in beide rechtsgebieden vergelijkbaar is, maar dat de functie die de omstandigheid van disponeren in de beide rechtsgebieden vervult, verschilt. Bij wijze van samenvatting van de rechtsvergelijking geven wij het volgende overzicht in bovenstaande tabel.

Onze bevindingen leiden tot de volgende slotopmerkingen en aanbevelingen.

- Met de herijking van het dispositievereiste in het Arrest heeft de belastingkamer van de Hoge Raad een belangrijke stap gezet in de beschermende werking van het vertrouwensbeginsel voor de categorie voorlichting.
- De nieuwe fiscale invulling van het dispositievereiste heeft (nog) geen zichtbaar effect op de bestuursrechtelijke benadering van het vertrouwensbeginsel. Dat kan worden verklaard door de verschillende aard van de rechtsgebieden en de (verschillende) functie die disponeren in de respectievelijke gebieden vervult.
- Bezien vanuit het doel van het vertrouwensbeginsel, rechtsbescherming en rechtseenheid, dient het bestuursrecht, in navolging van het belastingrecht, (meer) ruimte te bieden voor rechtsbescherming bij vertrouwen gewekt door inlichtingen. •

75. ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128, JB 2020/134.

76. ABRvS 22 april 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1128, JB 2020/134, r.o. 4.8.

77. ABRvS 6 mei 2020, ECLI:NL:RVS:2020:1185, AB 2020/311.

78. Zie ABRvS 22 maart 2023, ECLI:NL:RVS:2023:1155, NJB 2023/906.

Het bestuursrecht kijkt hiermee af van het civiele recht, waar in geval van niet-nakoming van een toezegging ook ruimte is voor vergoeding van het zogenoemde positieve contractbelang, zie Van Triet 2023, par. 11.4.3.

79. Asser/Vranken Algemeen deel\*\*\*\* 2014/147 (bijzonderheden van rechtsvergelijkend onderzoek).

80. Uitgebreider Cramwinckel 2022, par. 4.2.3.4.

81. Gelet op dezelfde rechtsstatelijke achtergrond van informatieverstrekking door de overheid en de functie van het vertrouwensbeginsel in beide rechtsgebieden, is rechtsvergelijking nuttig, zie Van Triet 2023, p. 192.

82. Zie evenwel uitzonderingsgevallen

waarbij algemene informatie als toezegging wordt gekwalificeerd (par. 4.1).

83. Kritisch Van Triet 2023, hoofdstuk 6 en 11 en N. van Triet, 'Informatieverstrekking door de overheid, op het grensvlak van het bestuursrecht en het civiele recht', *Ars Aequi* 2023, p. 290-297.

84. Zie ook Cramwinckel 2022, par. 4.2.2.3.