



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Over de dynamiek van vertrouwen en de sprong in het ongewisse: een verkenning

Huiskers-Stoop, E.A.M.; Dusarduijn, S.M.H.; Hout, M.B.A. van; Peters, C.A.T.; Stevens, S.A.

Citation

Huiskers-Stoop, E. A. M. (2025). Over de dynamiek van vertrouwen en de sprong in het ongewisse: een verkenning. In S. M. H. Dusarduijn, M. B. A. van Hout, C. A. T. Peters, & S. A. Stevens (Eds.), *Gribnau bundel* (pp. 231-239). Deventer: Wolters Kluwer. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4307103>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4307103>

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

Gribnau bundel

Opstellen aangeboden aan

prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

Ter gelegenheid van zijn afscheid op
14 maart
aan Tilburg University

Onder redactie van:

Sonja Dusarduijn

Diana van Hout

Cees Peters

Stan Stevens

Verkorte citeerwijze: Dusarduijn e.a. (red.), *Gribnau bundel 2025*/[paragraafnummer].
Volledige citeerwijze: S.M.H. Dusarduijn e.a. (red.), *Gribnau bundel*, Deventer: Wolters Kluwer 2025.

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: www.wolterskluwer.nl/shop.

Foto omslag: Ine van Son, *Tobar Cholmáin, Oughtmama, The Burren Ireland*.
Portretfoto: Raphaël Drent

Ontwerp omslag: Hans Roenhorst, www.h2rplus.nl

ISBN 978 90 13 18057 2
NUR 826-601

© 2025, S.M.H. Dusarduijn, M.B.A. van Hout, C.A.T. Peters & S.A. Stevens (red.) Wolters Kluwer Nederland B.V. e/o de betreffende auteur(s). Alle rechten voorbehouden. Tekst- en datamining niet toegestaan.

Onze klantenservice kunt u bereiken via: www.wolterskluwer.nl/klantenservice.

Auteur(s) en uitgever houden zich aanbevolen voor inhoudelijke opmerkingen en suggesties. Deze kunt u sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. c.q. de betreffende auteur(s). Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer Nederland B.V.

Niets uit deze uitgave mag worden gebruikt of opgeslagen in een applicatie die gebruikmaakt van artificial intelligence (AI) of daarmee vergelijkbare toepassing, waaronder begrepen het gebruik ten behoeve van het trainen van een AI-toepassing.

Gebruik van (delen van) de inhoud van deze uitgave voor tekst- en datamining is niet toegestaan.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht (www.reprorecht.nl).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer Nederland B.V. geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/nederland/algemene-voorwaarden.

Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt, is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via wolterskluwer.com/nl-nl/privacy-cookies.

Zie de inhoud van deze uitgave ook op:
wolterskluwer.com/nl-nl/solutions/inview/

InView



MR. DR. E.A.M. HUISKERS-STOOP¹

Over de dynamiek van vertrouwen en de sprong in het ongewisse

Een verkenning

Vertrouwen is geen rustig bezit. Het is een dynamisch spel van gedrag en verwachtingen en laat zich moeilijk vatten. Het samenspel wordt beheerst door gradaties van vertrouwen, relaties waarin het speelt en de betrouwbaarheid van het vertrouwde. Ook maatschappelijke gebeurtenissen spelen een rol in de aanwezigheid van vertrouwen of juist de afwezigheid daarvan. Niet alleen in onze persoonlijke relaties, maar ook in sociale relaties met andere burgers en in institutionele relaties met instellingen of organisaties. Zonder vertrouwen kan een samenleving echter niet functioneren; deelnemers aan een samenleving hebben elkaar immers voor bijna alles nodig.² Een vrijwel ongreijpbare dynamiek tussen persoonlijk, sociaal en institutioneel vertrouwen maakt dat het alleen in zijn context kan worden begrepen. Om met de woorden van de Engelse *barrister* Timothy Lyons (2023) te spreken³:

'Words in a dictionary are dead. They only come alive in context. It's like fish, they can only swim in water.'

1. Gradaties van vertrouwen

Vertrouwen kan verschillende gradaties aannemen. Het laat zich kenmerken door menselijke belevingen zoals: geloven in, ervan uitgaan, overtuigd zijn, rekenen op, vrijwel zeker zijn et cetera. Door het ontbreken van eenduidigheid in deze belevingen kan over de invulling ervan al gauw verwarring ontstaan: als tien mensen spreken over vertrouwen, kan het zijn dat ze allemaal iets anders bedoelen.⁴ In het algemeen kan vertrouwen worden omschreven als:

1 Esther Huiskers-Stoop is als Universitair docent werkzaam bij Universiteit Leiden, Instituut voor Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht.

2 L.L. Fuller, *The Morality of Law*, New Haven: Yale University Press 1964 en K. Winston (ed.), *The Principles of Social Order. Selected Essays of Lon L. Fuller*, Oxford – Portland Oregon: Hart Publishing 2001.

3 T.J. Lyons, *The Functioning of a Tax Judge under the Rule of Law*, Symposium Platform Belastingrecht-spraak, Amsterdam: IBFD 2023.

4 Vgl. B. Nooteboom, 'Trust and Control', in: S. Goslinga e.a. (Eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interaction and Instruments*, Den Haag: Eleven International Publishing 2019, p. 31.

'Het zich kwetsbaar opstellen voor het handelen van een ander, uitgaand van de verwachting dat beiden acties zullen verrichten die voor de ander belangrijk zijn.'⁵

In deze relationele afhankelijkheid bestaat vertrouwen enerzijds uit de acceptatie van kwetsbaarheid en anderzijds uit de verwachting dat het wel goed zal komen. Vertrouwen impliceert dus het accepteren van kwetsbaarheid en het lopen van risico. Voor vertrouwen is een sprong in het ongewisse noodzakelijk.⁶

De mate van vertrouwen laat zich onderverdelen in meer en minder intensieve vormen. Wanneer Engelsen spreken over vertrouwen maken ze bijvoorbeeld onderscheid tussen *trust* en *confidence*. Mayer, Davis en Schoorman beschrijven een aan Luhmann ontleend verschil tussen *trust* en *confidence*, waarbij het risico op teleurstelling bij *trust* wordt erkend en aanvaard, terwijl dat bij *confidence* niet het geval is.⁷ De acceptatie van risico zou cruciaal zijn om van *trust* te kunnen spreken. Möllering wijst in dit verband op een door Hardin gemaakt onderscheid tussen persoonlijke en overheidsrelaties, waarbij in relatie tot de overheid niet gesproken zou moeten worden over *trust in government* maar over *confidence in government*, omdat een persoonlijke relatie ontbreekt.⁸ Persoonlijke relaties weerspiegelen veelal een intensievere vorm van vertrouwen.

Op hoofdlijnen kan vertrouwen worden onderscheiden in impliciet en rationeel vertrouwen. Impliciet vertrouwen vindt zijn oorsprong in affectieve processen tussen partijen, waarbij het gaat om een min of meer automatische, onbedoelde en onbewuste vorm van vertrouwen.⁹ Impliciet vertrouwen kan ontstaan door positieve ervaringen met een ander. Het zich kunnen identificeren met een ander, doordat iemand vindt dat hij of zij op de ander lijkt of dat dezelfde waarden of sociale normen worden nagestreefd, kan al vertrouwenwekkend zijn. Rationeel vertrouwen is daarentegen een bewuste op redenen gebaseerde vorm van vertrouwen. Rationeel vertrouwen kan bijvoorbeeld ontstaan als personen van elkaar afhankelijk zijn of als de competentie, capaciteit of bereidheid van de ander aantrekkelijk is en daarmee de kans op een teleurstelling klein.¹⁰ Ook het maken van een kosten-batenafweging, waarbij de kwetsbaarheid voor teleurstelling wordt ingecalculeerd, is een

5 F.E. Six, 'Vertrouwen in toezicht', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010, vol. 4, p. 14. Zie ook K. van den Bos, *Vertrouwen in de overheid: wanneer hebben burgers het, wanneer hebben ze het niet, en wanneer weten ze niet of de overheid te vertrouwen is?*, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2011, p. 7.

6 Vgl. F. Six, 'Trust in regulatory relations: How new insights from trust research improve regulation theory', *Public Management Review* 2013, vol. 15, issue 2, p. 163-185.

7 R.C. Mayer e.a., 'An Integrative Model of Organizational Trust', *The Academy of Management Review* 1995, vol. 20, issue 3, p. 713 onder verwijzing naar Luhmann 1988.

8 G. Möllering, 'Trust without knowledge? Comment on Hardin, "Government without trust"', *Journal of Trust Research*, vol. 3, issue 1, 53-58, p. 56 onder verwijzing naar Hardin 2013.

9 J. Enachescu & E. Kirchler, 'The Slippery Slope Framework of Tax Behaviour: Reviewed and Revised', in: S. Goslinga e.a. (Eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interaction and Instruments*, Den Haag: Eleven International Publishing 2019, p. 92.

10 K. Gangl e.a., 'Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust', *New Ideas Psychology* 2015, vol. 37, p. 13-23.

vorm van rationeel vertrouwen. Om een kosten-batenafweging te kunnen maken is het wel nodig dat iemand over kennis over het vertrouwde beschikt en hoewel die kennis het risico op vertrouwensbeschaming vermindert, vergt ook gecaluleerd vertrouwen een sprong in het ongewisse. In een vertrouwensrelatie kan de kwetsbaarheid voor het handelen van de ander immers nooit volledig worden geëlimineerd. En voor zover dat wel het geval is, spreekt men niet langer over vertrouwen, maar over zekerheid.

2. Relaties van vertrouwen

Vertrouwen komt voor in persoonlijke, sociale en institutionele relaties. In persoonlijke relaties neemt het vertrouwen toe naarmate de relatie sterker wordt. Relaties worden sterker door bijvoorbeeld het onderhouden van intensief contact. Ook spelen eerdere ervaringen met de ander een rol, waarbij het evident mag zijn dat positieve ervaringen versterkend werken.¹¹ Naarmate relaties afstandelijker worden gaat interpersoonlijk vertrouwen langs een glijdende schaal over in sociaal vertrouwen. Sociaal vertrouwen is het vertrouwen in de medemens, de andere deelnemers aan de samenleving. De glijdende schaal gaat langs de lijn van veelal sterke familie- of vriendenbanden, naar afstandelijkere en zwakkere banden met kennissen of collega's tot oppervlakkige banden met onbekende mensen op straat.¹² Interpersoonlijk vertrouwen kent derhalve een dubbele dynamiek: het neemt niet alleen af naarmate persoonlijke relaties zwakker worden, maar ook naarmate de sociale afstand tussen mensen groter wordt. Omgekeerd geldt dat naarmate de sociale afstand kleiner wordt en de relatie sterker, het interpersoonlijke vertrouwen zal toenemen. In de veronderstelde kleine sociale afstand tussen familieleden kan het derhalve voorkomen dat bij een zwakke relatie het interpersoonlijke vertrouwen toch minimaal is. En hoewel het sociale vertrouwen in onbekende mensen niet gebaseerd is op eerdere ervaringen, kan er toch een positieve verwachting zijn van bijvoorbeeld de dienstbaarheid van de vreemde. Bij sociaal vertrouwen is er sprake van een optimistische inschatting van de risico's in de omgang met anderen.

In institutionele relaties speelt vertrouwen zich af op een meer algemeen niveau tussen personen en instellingen of organisaties, zoals overheidsorganen als de wetgever, rechter en uitvoeringsinstanties. Institutioneel vertrouwen is niet gericht op de personen binnen een orgaan, maar op het orgaan zelf.¹³ Dit is wat Luhmann en Hardin *confidence* noemen. Bij institutioneel vertrouwen kan het niettemin voorkomen dat een instituut op grond van bijvoorbeeld een goede reputatie wordt vertrouwd, terwijl individuele personen binnen de instelling of organisatie dat vertrouwen niet waarmaken. Ook kan het voorkomen dat een individueel persoon door bijvoorbeeld meer service te verlenen of welwillend te zijn wordt vertrouwd en dit

11 R. Hardin, 'Trustworthiness', *Ethics* 1996, vol. 107, issue 1, p. 32.

12 Vgl. A. Rus & H. Igluc, 'Trust, Governance and Performance: The role of institutional and Interpersonal Trust in SME Development', *International Sociology* 2005, vol. 20, issue 3, p. 374.

13 A. Rus, 'Trust and Performance: Institutional, Interpersonal and Network Trust', in: K. Bijlsma-Frankema & R. Klein Woolthuis (eds.), *Trust Under Pressure*, Cheltenham, Northampton: Edward Elgar 2005, p. 85.

een positieve bijdrage levert aan het vertrouwen in het instituut.¹⁴ Het is echter ook denkbaar dat een bepaalde persoon binnen een instelling of organisatie wordt vertrouwd en toch niet naar verwachting handelt, omdat de persoon bijvoorbeeld een positie bekleedt die om ander handelen vraagt. De wisselwerking tussen het vertrouwen in een persoon binnen een instituut en het instituut zelf wordt derhalve beïnvloed door de omstandigheden.¹⁵

Institutioneel vertrouwen hangt onder meer samen met de mate waarin instellingen en organisaties onpartijdig en rechtvaardig handelen en bijvoorbeeld onwenselijk gedrag van burgers en bedrijven aanpakken.¹⁶ Ook hangt institutioneel vertrouwen samen met de (ervaren) rechtvaardigheid van wetgeving en speelt de hoeveelheid en complexiteit daarvan een rol: burgers en bedrijven willen niet door de overheid lastig gevallen worden met overbodige of onnodig complexe regelgeving.¹⁷ Tegelijkertijd wordt van burgers en bedrijven verwacht dat zij iets terugdoen voor het profijt dat zij hebben van hun deelname aan de samenleving.¹⁸ Deelname aan de samenleving brengt de morele verplichting met zich mee om ook zelf een bijdrage te leveren. Bovendien is van essentieel belang dat *free riders* worden aangepakt op straffe van verlies aan overheidsvertrouwen bij andere burgers en bedrijven.¹⁹

3. De betrouwbaarheid van het vertrouwde

Waar vertrouwen gaat over de acceptatie van kwetsbaarheid en het nemen van risico jegens het handelen van een ander, is betrouwbaarheid een eigenschap die aan die ander – een persoon of instituut – wordt toegeschreven. Bij betrouwbaarheid wisselt het perspectief dus van het subject dat vertrouwt naar het object dat vertrouwd wordt. Deze subject-object benadering komt uit de filosofie en verwijst enerzijds naar 'het bewustzijn dat in staat is tot beleven' en anderzijds naar 'hetgeen door het subject wordt beleefd'.²⁰ Discussies over de aanwezigheid van vertrouwen gaan in het dagelijks leven veeleer over de betrouwbaarheid van de ander dan over het accepteren van de kwetsbaarheid en het nemen van risico door degene die vertrouwt. De betrouwbaarheid van een ander wordt doorgaans beoordeeld aan

14 M.B.A. van Hout e.a., *Burgers beter beschermd: Praktische rechtsbescherming in belastingzaken*, Commissie praktische rechtsbescherming belastingzaken 2021, p. 101-102. www.open.overheid.nl/documenten/ronl-28b27e0e-e8e6-4d72-a4ad-64e79bfa5871/pdf.

15 S. van de Walle & G. Bouckaert, 'Public service performance and trust in government: the problem of causality', *International Journal of Public Administration* 2003, vol. 29 (8 & 9), p. 891-913. www.repub.eur.nl/pub/41526/.

16 A. Rus & H. Iglıc, supra n. 12, p. 374.

17 S. Dusarduijn, 'Trust and Tax principles: A Dutch Case Study', in: S. Goslinga e.a. (Eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interaction and Instruments*, The Hague: Eleven International Publishing 2019, p. 67.

18 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013.

19 J.L.M. Gribnau, 'Paradoxe fiscale vrijheid', *Ars Aequi* 2017, AA20170402.

20 Zie de filosofie van Arthur Schopenhauer in *Die welt als Wille und Vorstellung* uit 1819, 1844 en 1859 en de Engelse vertaling van J. Norman e.a., *The World as Will and Representation*, Cambridge: Cambridge University Press 2010, vol. I & 2018, vol. II.

de hand van de competentie of bekwaamheid van de ander en de goede intenties of welwillendheid (*benevolence*) alsmede de openheid en integriteit waarmee de ander handelt.²¹ De laatste twee criteria worden ook wel samengenomen tot één criterium: motivatie.²²

Bij de competentie of bekwaamheid gaat het om de mate waarin die ander in staat is om verwachte acties te verrichten en de waarschijnlijkheid dat handelingen ook zullen worden uitgevoerd.²³ Of de ander in staat is om de handelingen uit te voeren hangt mede af van de beschikbaarheid van benodigde (technische) middelen en de kennis en vaardigheden om de acties te verrichten.²⁴ Competentie of bekwaamheid kan worden omschreven als het geheel van middelen, kennis en vaardigheden, waarmee een persoon of instituut op een specifiek terrein bekwaam is. Bij de goede intenties of welwillendheid, gaat het om de mate waarin de ander verondersteld wordt goed te willen doen, zonder vanuit egocentrische motieven te handelen.²⁵ Deze veronderstelling vereist een minimale band met de ander of een zekere mate van betrokkenheid bij het instituut om goede intenties of welwillendheid te kunnen beoordelen.²⁶ Bij de openheid en integriteit waarmee de ander handelt gaat het om de transparantie van het handelen en de beginselen of uitgangspunten die aan dat handelen ten grondslag liggen. Voor de betrouwbaarheid van de ander moeten zowel de handelwijze als de onderliggende beginselen voor degene die vertrouwt aanvaardbaar zijn. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om de consistentie van handelen, de motivering van overheidsbeslissingen of de mate waarin woorden worden omgezet in daden.

4. Enkele fiscale bespiegelingen

Is een vertrouwensrelatie eenmaal aanwezig, dan durven mensen grotere vertrouwensrisico's te nemen en zullen zij zich bereidwilliger naar elkaar opstellen. Ook nodigt het uit om nieuwe vertrouwensrelaties aan te gaan (*spill over effect*).²⁷ Komt een vertrouwensrelatie onder druk te staan, doordat bepaalde verwachtingen niet (kunnen) worden waargemaakt, dan is het voor de instandhouding van de relatie van belang om open kaart te spelen, problemen (vroegtijdig) te bespreken om ze vervolgens weer zo veel mogelijk op te lossen. Instandhouding van persoonlijke

21 R.C. Mayer e.a., supra n. 7, p. 717.

22 J.L.M. Gribnau & A. van Steenberghe, *Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation*, Tilburg: Tilburg University 2021. www.ssrn.com/abstract=3786139. Ook wordt wel gesproken over *values*, zie OECD, *Trust and Public Policy: How better Governance can help rebuild Public Trust*, OECD Public Governance Reviews, Paris: OECD Publishing 2017.

23 K. Cook & A. Gerbasi, 'Trust', in: P. Hedström & P. Bearman (eds.), *The Oxford Handbook of Analytical Sociology*, Oxford: Oxford University Press 2009, p. 223.

24 B. Nooteboom, supra n. 4, p. 33.

25 R.C. Mayer e.a., supra n. 7, p. 718 en F.D. Schoorman e.a., 'An Integrative Model of Organizational Trust: Past, Present, and Future', *The Academy of Management Review* 2007, vol. 32 issue 2, p. 345.

26 K. Cook & A. Gerbasi, supra n. 23, p. 223.

27 J.L.M. Gribnau, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg: Tilburg University 2012, p. 8.

relaties kan worden omschreven als een dynamisch 'process of gaining, maintaining and restoring trust when it breaks down'.²⁸

Het zal weinig verrassen dat de aanwezigheid van vertrouwen, het besef van wederzijdse verplichtingen en het dragen van verantwoordelijkheid voor instandhouding van relaties, ook belangrijke ingrediënten zijn voor een soepele heffing en inzameling van belastinggelden in de relatie tussen burgers en de overheid.²⁹ Belastingheffing en vertrouwen zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Fiscaal overheidsvertrouwen gaat bijvoorbeeld over de goede besteding van belastinggelden, de vertrouwelijke omgang met fiscale gegevens, het niet onnodig schaden van belastingplichtigen en het vertrouwen door burgers en bedrijven dat anderen ook hun *fair share* aan belasting betalen.³⁰ De betrouwbaarheid van overheidsorganen leidt evenwel een volatiel bestaan.

Het begrip vertrouwen kreeg voor het eerst expliciete fiscale context bij de introductie van horizontaal belastingtoezicht in 2005.³¹ De van oudsher hiërarchische relatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen maakte plaats voor een samenwerking op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie met als doel een juiste belastingheffing tot stand te brengen. In ruil voor vrijwillige en actuele fiscale gegevensverstrekking kregen aan horizontaal toezicht onderworpen grote(re) ondernemingen voortaan snel zekerheid over hun belastingpositie en werden ze niet belast met tijdrovende boekenonderzoeken en andere fiscale controlemaatregelen achteraf. Deze op wederzijds vertrouwen gebaseerde samenwerking stond haaks op de tot dan toe veelal door wantrouwen gekenmerkte hiërarchische relatie tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen.³² Een fiscale samenwerking, waarbij de houding en het gedrag van belastingplichtigen in grote mate bepalend werd voor de wijze waarop zij fiscaal behandeld werden, vormde een revolutionaire omwenteling in de institutionele relatie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst.³³ Door wederzijdse transparantie over fiscaal relevante informatie, konden eventuele onzekerheden in de belastingheffing voor beide partijen worden verminderd.³⁴ De

28 B. Nooteboom, supra n. 4, p. 31.

29 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: *Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, no. 243, Deventer: Kluwer 2013, p. 71-168.

30 S. Goslinga e.a., 'Introduction to Tax and Trust', in: S. Goslinga e.a. (eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interaction and Instruments*, The Hague: Eleven International Publishing 2019, p. 20.

31 E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (dissertatie EUR), Rotterdam: Erasmus Universiteit 2015, www.repub.eur.nl/pub/79080.

32 Vgl. J.L.M. Gribnau & A. van Steenberghe, 'Prettig contact met de Belastingdienst', in: A.T. Marseille & L. van der Velden, *Vertrouwen verdient*, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2014, p. 86-100.

33 E.A.M. Huiskers-Stoop & J.L.M. Gribnau, 'Co-operative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model', *Journal of Tax Administration (JOTA)* 2019, vol. 5 issue 1, p. 66-110. www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3333347.

34 E.A.M. Huiskers-Stoop, 'Horizontaal belastingtoezicht: het onderbouwen van fiscaal vertrouwen', *Vakblad Tax Assurance*, 2016/4(1), p. 38-45. www.scholarlypublications.universiteitleiden.nl/access/item%3A2901111/view.

op geïnformeerd vertrouwen gebaseerde horizontaal toezichtrelatie is een vorm van rationeel vertrouwen. Het als *Tax Control Framework* aan te merken geheel van fiscale maatregelen om risico's vast te stellen en in de greep te houden, visualiseert de competentie van de ondernemingen en daarmee hun betrouwbaarheid.

De toeslagenaffaire laat daarentegen zien dat niet alleen het vertrouwen in de Belastingdienst tot een dieptepunt kan wegzakken, maar ook de rechter zich onmachtig kan voelen en de wetgever het moet ontgelden: de wet ontbeert een ventiel voor gevallen van bijzondere hardheid.³⁵ De affaire visualiseert dat er een destructieve dynamiek kan zijn tussen de wetgever, de Belastingdienst/Toeslagen en de rechterlijke macht met onomkeerbare en soms desastreuze gevolgen voor toeslaggerechtigden.³⁶ Het gaat om gedupeerden die slachtoffer werden van etnische profilering door de Belastingdienst/Toeslagen. De slachtoffers werden niet vertrouwd en voelden zich behandeld als een lagere sociale groep, waardoor ook hun vertrouwen in de Belastingdienst/Toeslagen tot in het extreme beschadigd raakte. De toeslagenaffaire laat een interessante wisselwerking zien in de dynamiek van vertrouwen tussen burgers en de overheid: als burgers de indruk krijgen dat de overheid hen niet vertrouwt, vermindert ook hun vertrouwen in de overheid.³⁷ Tussen de gedupeerden zal het (impliciete) onderlinge vertrouwen daarentegen juist zijn gegroeid, doordat zij tot eenzelfde sociale groep behoren, zich vermoedelijk met elkaar kunnen identificeren en mogelijk ook dezelfde sociale normen en waarden delen.

De dynamiek tussen wetgever, rechterlijke macht en uitvoeringsinstantie laat zich ook aanschouwen in de problematiek rond de strijdigheid van de vermogensrendementsheffing in box 3 Wet IB 2001 met artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM.³⁸ Kort gezegd, ziet de Hoge Raad in 2021 ruimte om gedupeerden, voor een in 2019 geconstateerde discriminerende tekortkoming in de *fair balance* in het box 3-regime, rechtsherstel te bieden voor belastingjaren vanaf 2017.³⁹ Het is de Belastingdienst die hieraan feitelijke uitvoering moet gaan geven. De tekortkomingen laten zich echter niet eenvoudig herstellen, zodat ook adequate nieuwe wetgeving lang op zich laat wachten. Niet in de laatste plaats, omdat de Hoge Raad pas in 2024 weer gelegenheid krijgt om zich met nadere aanwijzingen uit te laten over de opheffing van de discriminerende tekortkoming. Met een (nader) wetgevingstraject

35 Raad van State, 'Grote kamer van Afdeling bestuursrechtspraak loopt aan tegen hardheid van de wet', gepubliceerd op 1 maart 2023. www.raadvanstate.nl/actueel/nieuws/@135997/grote-kamer-loopt-aan-tegen-hardheid-wet/.

36 L. Kok e.a., *Evaluatie toeslagenstelsel. Evaluatie Awir, uitvoering en dienstverlening toeslagen*, Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek 2023, SEO-rapport nr. 2022-123. www.seo.nl/publicaties/evaluatie-toeslagenstelsel/.

37 F.E. Six, supra n. 5, p. 7.

38 Zie voor de tekortkoming in de wetgeving HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816, *BNB* 2019/161, het bieden van rechtsherstel HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, *BNB* 2022/27, de berekening van het werkelijke rendement HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704/705/756/771/813, *BNB* 2024/84 en HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:855/856/857/860, *BNB* 2024/89 en de strijdigheid van de herstelwet HR 2 augustus 2024, ECLI:NL:HR:2024:1083/1084/1085/1086/1087.

39 O.a. J.P. Boer, 'Box 3: over het Kerstavond-arrest, rechtsherstel en de nabije toekomst', *WFR* 2022/80.

voor de boeg zullen de naweën in het rechtstekort nog lang door burgers worden gevoeld. Dat vraagt naast het bieden van rechtsherstel en het werken aan wetsherstel, ook om investering in institutioneel vertrouwensherstel.⁴⁰

Als laatste voorbeeld een interactie uit het rapport Onderzoek informatiebeschikking 2023, waarbij belastingambtenaren en fiscaal advocaten en adviseurs elkaar over en weer verwijten de informatiebeschikkingsprocedure te gebruiken om te traineren.⁴¹ Advocaten en adviseurs zouden daarmee aansturen op fouten van de inspecteur om de beschikking van tafel te krijgen en inspecteurs zouden de beschikking bij kans gebruiken om de aanslagtermijn te verlengen. Hoewel daadwerkelijk traineren over en weer niet kan worden vastgesteld, zet de wederzijdse perceptie hiervan de vertrouwensrelatie onder druk. Een verharding van de relatie wordt door ambtenaren ook gevoeld in de toenemende weerstand bij belastingplichtigen, vooral tegen controlemedewerkers bij boekenonderzoeken.⁴² Fiscaal advocaten en adviseurs ervaren op hun beurt een afnemende bereidheid bij de (verjongde) dienst om pragmatische oplossingen te vinden en in overleg met de inspecteur te kijken naar waar een geschil nog werkelijk over gaat. Sommige ambtenaren laten bovendien weten het moeilijk te vinden dat de Belastingdienst door de media wordt neergezet als een volstrekt ongeorganiseerde organisatie. Deze gepercipieerde onbetrouwbaarheid van de Belastingdienst wordt gevoeld in de arbeidsvreugde van de medewerkers. Institutionele organisaties genieten graag een goede reputatie en medewerkers willen graag trots kunnen zijn op de organisatie waarvoor ze werken.⁴³ Het gevoel niet vertrouwd te worden vermindert ook het vertrouwen in de ander. Een verharding van institutionele relaties staat in de weg aan het gezamenlijke belang van een uitvoerbare wetgeving.⁴⁴

5. Tot slot

Voor een soepel functionerende samenleving is het niet alleen van belang dat burgers vertrouwen hebben in de overheid, maar ook in elkaar.⁴⁵ Zowel de aanwezigheid van institutioneel als sociaal vertrouwen is derhalve van cruciaal belang. Hoe-

40 S. Dusarduijn, supra n. 17, p. 67: *'When injustice is experienced, this might lead to the fading of the trust in the legislator.'*

41 E.A.M. Huiskers-Stoop, *Onderzoek informatiebeschikking 2023: Als we om rechtsbescherming geven*. Leiden: Universiteit Leiden, Instituut voor Fiscale en Economische vakken, Afdeling Belastingrecht 2024, p. 42, 70 & 72. www.open.overheid.nl/documenten/427d1c35-7623-4106-810e-621340a38b44/file.

42 Vgl. V. Braithwaite, 'Defiance and Motivational Postures', in: D. Weisburd & G. Bruinsma (Eds), *Encyclopedia of Criminology and Criminal Justice*, Australia: Springer Verlag 2012, p. 2 & 5: *'Resistance is a posture of protest and anger about how an authority operates.'*

43 Vgl. J. Braithwaite & B. Fisse, *The Impact of Publicity on Corporate Offenders*, Albany: State University of New York Press 1983, p. 247.

44 Vgl. M.B.A. van Hout e.a., supra n. 14, p. 59-67.

45 Zie in dit verband de *2024 Edelman Trust Barometer – Global Report*, waarin op p. 52 een overzicht is opgenomen van *Trust in People – Percent trust to do what is right*, waaruit een stijging van vertrouwen in werkgevers volgt, onder afname van vertrouwen in regeringsleiders en journalisten, www.edelman.com/sites/g/files/aatuss191/files/2024-02/2024%20Edelman%20Trust%20Barometer%20Global%20Report_FINAL.pdf.

wel slechte ervaringen door de overheid soms zullen neigen tot het omgekeerde, zou in relatie tot burgers altijd van vertrouwen uitgegaan moeten worden: *'trust breeds trust'*.⁴⁶ De Belastingdienst neemt vertrouwen dan ook als uitgangspunt van het beleid⁴⁷:

'In contacten met burgers en bedrijven gaat de Belastingdienst uit van het vertrouwen dat zij hun verplichtingen na willen komen.'

Belastingambtenaren zouden overwegend ook een positief beeld hebben van belastingplichtigen en hen ook vertrouwen.⁴⁸ Om te bouwen aan institutioneel vertrouwen is het van belang dat belastingambtenaren rechtvaardig handelen, het juiste bedrag aan belasting heffen en innen en een gelijke behandeling van gelijke belastingplichtigen garanderen. Betrouwbare belastingambtenaren helpen bovendien om de uitvoeringskosten laag te houden.⁴⁹ Een betrouwbare overheid zal zich immers minder hoeven in te spannen om burgers te bewegen hun maatschappelijke bijdrage te leveren, dan wanneer de overheid niet wordt vertrouwd. Om een betrouwbare overheid te kunnen zijn moeten zowel de wetgeving, de totstandkoming daarvan als de onderliggende rechtsbeginselen voor burgers aanvaardbaar zijn.⁵⁰ In het geval burgers zowel kunnen vertrouwen op hun overheid als op elkaar, is de basis voor een succesvolle samenleving al snel gelegd.

46 L.P. Feld & B.S. Frey, 'Trust breeds trust: How taxpayers are treated', *Economic of Governance* 2002, vol. 3, p. 87-99.

47 Belastingdienst, *Uitvoering, dienstverlening, en opsporing bij de Belastingdienst. Uitvoering en handhavingsstrategie 2022*, www.bbpartners.nl/wp-content/uploads/2023/07/uitvoerings-en-handhavingsstrategie-belastingdienst-januari-2022-1.pdf, p. 3 & 5.

48 S. van de Walle, 'Building Trust in Taxation', *WFR* 2019/131, onderdeel 2.

49 J.L.M. Gribnau, 'Tweehonderd jaar belastingwetenschap', in: H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015, p. 199.

50 Vgl. J.J.M. Jansen, 'Fiscale beleidsnotities 2025: Herstel van vertrouwen, nog een lange weg te gaan', *WFR* 2024/269.