

1872

150 jaar

Weekblad

*fiscaal
recht*

Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit

Onder redactie van:

Prof. dr. P.H.J. Essers

Mr. F.R. Herreveld

Mr. dr. J.J.M. Jansen

Prof. dr. L.G.M. Stevens

Mr. W.J.M. Vennix RB

2022



Wolters Kluwer

Wie het leest, mag het zeggen. Verschuivende machten bij rechtszekerheid via voorlichting

MR. DRS. T.A. CRAMWINCKEL¹

“Als de realiteit is dat burgers minder kennis nemen van de wet dan besloten ligt in de fictie dat ‘eenieder wordt geacht de wet te kennen’, dient de rechtsbescherming en zekerheid die burgers aan voorlichting mogen ontlene, te worden versterkt.”

1. Inleiding

Iedere burger wordt geacht de wet te kennen, maar wie leest de wet? De meeste burgers zullen dat niet doen, zoals in het jubilerende *Weekblad* al vaker is geschreven.² Dat betekent dat veel burgers de fiscale kennis die zij nodig hebben om aan de op hen rustende fiscale verplichtingen te voldoen, zullen (moeten) vergaren via andere wegen. Denk aan ingeschakelde expertise via bijvoorbeeld belastingadviseurs, administratiekantoren of rechtswinkels. De kwantitatief belangrijkste³ informatiebron is evenwel de wetsuitvoerder, de Belastingdienst, die op grote schaal informatie geeft aan het publiek over de uitleg en toepassing van fiscale wet- en regelgeving (hierna: *voorlichting*). Wanneer burgers niet (meer) de wet raadplegen, maar afgaan op voorlichting om zicht te krijgen op hun fiscale rechtspositie (*rechtszekerheid*⁴), rijst de vraag hoe de positie van de uitvoerder zich verhoudt tot die van de belastingwetgever. Is hier sprake van een verschuivende machtsverhouding, en zo ja, welke juridische waarborgen moeten in acht worden genomen met oog op de rechtszekerheid?

1 Tirza Cramwinckel is promovenda aan de Universiteit Leiden en advocaat bij Stibbe te Amsterdam. Deze bijdrage is deels gebaseerd op haar promotieonderzoek met de titel ‘Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen’ (te verschijnen najaar 2022).

2 Bijv. L.G.M. Stevens, ‘Iedere burger wordt geacht de wet te kennen’, *WFR* 2017/80; R.P.C.W.M. Brandsma, ‘Elke burger wordt geacht de wet te kennen!’, *WFR* 2002/1807.

3 Reeds R.C.M. Brouwers, ‘Fiscale rechtshulp: ook voor minder-draagkrachtigen’, *WFR* 1980/1017, onderdeel 4.7.

4 H.A. Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid: een onderzoek naar de bijdrage van het legaliteitsvereiste aan de rechtszekerheid van de burger* (diss. Groningen), Deventer: Kluwer 1998, par. 2.3 onderscheidt negen dimensies van rechtszekerheid, waarbij duidelijkheid over de rechtspositie de kern vormt.

In deze bijdrage zal ik het toegenomen belang van voorlichting plaatsen binnen de context van de daarmee samenhangende verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit. Achtereenvolgens bespreek ik de wet en voorlichting als bron van rechtszekerheid (paragraaf 2), de invloedrijke positie van de Belastingdienst bij zijn voorlichtende taak (paragraaf 3) en enkele waarborgen voor rechtszekerheid op het niveau van de wetgever, uitvoerder en rechter (paragraaf 4). Tot slot concludeer ik dat de rechtsbescherming van burgers niet mag achterblijven bij de verschuivende functie van voorlichting (paragraaf 5).

2. Belastingwet en voorlichting als bron van rechtszekerheid

Traditioneel gezien wordt de wet beschouwd als bron van rechtszekerheid voor burgers. In de kern is de gedachte dat in de belastingwet de (fiscale) rechten en verplichtingen van burgers staan, de wet daarmee duidelijkheid geeft over de (fiscale) rechtspositie van burgers en dat zij aldus kunnen voorspellen hoe de wetsuitvoerder zal handelen.⁵ Een aanname in deze redenering is dat burgers de wet ook daadwerkelijk lezen. Echter, reeds uit door Scheltema aangehaald juridisch en bestuurskundig onderzoek in de jaren negentig blijkt dat burgers niet zozeer in de wet kijken, maar veelal naar andere bronnen, zoals voorlichting van wetsuitvoerders.⁶

Onlangs bevestigde Rechtbank Oost-Brabant het hedendaagse realiteitsgehalte van die bevindingen in een bestuursrechtelijke zaak.⁷ In de in 'klare taal' geschreven uitspraak over toekenning van een kindgebonden budget overweegt de Rechtbank:

“Deze wetgeving [Algemene Kinderbijslagwet] heeft gevolgen voor de financiële positie van veel Nederlanders. De wetgever zou zich moeten inspannen om wetten te maken die iedereen begrijpt. Daarnaast mag eiseres erop vertrouwen dat de Belastingdienst/Toeslagen op zijn eigen website de juiste informatie verschaft. Een gemiddelde burger zal niet een half uur gaan speuren in de parlementaire stukken bij een wetswijziging om te begrijpen wat er in de wet staat en wat er wordt bedoeld. Die kijkt op de website van de overheid waar het wettelijke systeem wordt uitgelegd.”

Als het gaat om belastingwetten ligt dat niet anders. In de fiscale literatuur wordt inderdaad aangenomen dat 'gemiddelde belastingplichtigen' niet in de belastingwet kijken. Zo schreef Gribnau niet lang geleden:

“De meeste burgers zullen geen – voor hen doorgaans ondoordringbare – wettekst(en) raadplegen om hun fiscale rechtspositie te bepalen. Zij zullen op door de Belastingdienst

5 Vgl. Oldenziel 1998, p. 43–45; R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving* (diss. Leiden), 2018, p. 18–19.

6 M. Scheltema, *De wondere wereld van het bestuursrecht* (afscheidsrede RUG), Deventer: Kluwer 1997, p. 4–5, onder verwijzing naar de dissertatieonderzoeken van Oldenziel, Marseille en Dijkstra.

7 Rb. Oost-Brabant 17 december 2021, 20/1357, V-N 2022/8.22.29, r.o. 5.3.

verstrekte informatie afgaan of bijstand zoeken van een fiscaal deskundige. Voorlichting van de Belastingdienst aan belastingplichtigen is daarom van groot belang.”⁸

Volgens Feteris is enkel de publicatie van de wet onvoldoende om de wet te (kunnen) kennen en daarom zullen voorlichtingsinspanningen van de Belastingdienst mogen worden verwacht.⁹

De Belastingdienst ziet inderdaad voor zichzelf een voorlichtende taak weggelegd. Zo valt in de Rijksbegroting 2022 te lezen:

“Wetende dat bestaande wet en regelgeving complex is, is het de taak van de Belastingdienst om burgers en bedrijven effectief te informeren over hun rechten en plichten, zodat zij aan hun plichten kunnen voldoen en gebruik kunnen maken van hun rechten.”¹⁰

Voorlichting is dus niet alleen noodzakelijk, maar ook nuttig. Met dergelijke informatie beoogt de Belastingdienst *compliance* van belastingplichtigen te faciliteren én te bevorderen. Illustratief is de (voorheen gehanteerde) bekende slogan ‘Leuker kunnen we het niet maken. Wel makkelijker’, met de belofte om drempels voor nakoming te verlagen.

Volgens de Fiscale Monitor (2021) zijn particulieren redelijk tevreden over dienstverleningskanalen van de Belastingdienst. Zo scoort de website 3,62 en de BelastingTelefoon 3,35 op een 5-puntsschaal.¹¹ Het percentage particulieren dat belastingaangifte zonder hulp doet, is de afgelopen jaren gemiddeld genomen gestegen van 52% (2013) naar 68% (2021).¹² De gegeven score onder particulieren bij de vraag of zij hun kennis toereikend vinden om hun fiscale rechten en plichten zelf uit te voeren, is licht gestegen van 3,10 (2013) naar 3,29 (2021).¹³

Het voorgaande laat zien dat voorlichting lang niet meer enkel een laagdrempelige communicatievorm betreft, maar voor veel burgers *de facto* als bron van rechtszekerheid functioneert en dus een belangrijke schakel is bij de belastingheffing.

3. De (invloedrijke) positie van de wetsuitvoerder bij voorlichting

Typerend voor de voorlichting van de Belastingdienst over fiscale wet- en regelgeving is dat het gaat om relatief begrijpelijke en eenvoudige informatie, terwijl de onderliggende materie – de belastingwet zelf – relatief complex is. Een dergelijk verschijnsel hebben de Amerikaanse wetenschappers Blank en Osofsky aangeduid als

8 J.L.M. Gribnau, ‘Belastingen en de burger. Over het burgerperspectief in het belastingrecht’, *TFB* 2018/42, p. 26.

9 M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005, p. 11.

10 Rijksbegroting 2022 (Ministerie van Financiën), *Kamerstukken II 2021/22*, 35925 IX, nr. 2, p. 94.

11 Fiscale Monitor 2021 via <https://over-ons.belastingdienst.nl/wp-content/uploads/2022/04/Fiscale-Monitor-2021-rapport.pdf>, p. 25-26 (geraadpleegd 8 juni 2022).

12 *Idem*, p. 32.

13 *Idem*, p. 28 en 34.

'simplicity', een samentrekking tussen *simplicity* en *complexity*.¹⁴ Volgens hen is dat verschijnsel niet zozeer iets 'goeds' of 'slechts', maar conceptualiseert het de 'trade-off' tussen enerzijds een inhoudelijk accurate weergave van de belastingwet en anderzijds een begrijpelijke en toegankelijke weergave daarvan.

De complexiteit van het belastingrecht – een onderwerp dat in het *Weekblad* regelmatig terugkeert – is een belangrijke factor bij de noodzaak van voorlichting. Hoe complexer fiscale wet- en regelgeving in elkaar steekt, hoe hoger de mate waarin burgers afhankelijk zullen zijn van informatie waarin die regels op toegankelijke wijze worden uitgelegd. Dat geldt niet alleen voor uitzonderlijke regels en bijzondere gevallen, maar ook voor zaken die aan de orde van de dag zijn. Zo wijst de Afdeling advisering van de Raad van State bij de Wet Overige fiscale maatregelen 2022 erop:

*'dat de eigenwoningregeling dermate gecompliceerd is geworden dat in veel voorkomende, niet uitzonderlijke situaties (bijvoorbeeld verhuizing, verblijf in het buitenland of verbreking van relaties) de hulp van een deskundige niet kan worden gemist om de juiste gevolgen voor de eigenwoningregeling vast te stellen. Dit is een ongewenste situatie met betrekking tot deze voor veel belastingplichtigen zeer belangrijke regeling.'*¹⁵

Hoe communiceert de Belastingdienst met burgers over ingewikkelde fiscale materie? De Belastingdienst heeft sinds de jaren negentig een communicatiestrategie ontwikkeld.¹⁶ Recent beschrijft de 'Visie en ambitie dienstverlening Belastingdienst' (2021) vijf algemene principes.¹⁷

Onder dienstverlening wordt verstaan 'het geheel aan producten en diensten, inclusief de bedrijfsprocessen die hieraan ten grondslag liggen, waarmee de Belastingdienst beoogt burgers (...) in staat te stellen en te helpen om aan hun verplichtingen te kunnen voldoen en hun rechten te kunnen uitoefenen met inachtneming van de menselijke maat'.¹⁸ Daaronder valt dus ook informatieverstrekking aan burgers via voorlichting. De gehanteerde principes zijn, daarop toegespitst en samengevat, (i) *Passend* (afstemming op de behoefte en het perspectief van burgers), (ii) *Overzichtelijk* (duidelijke en vindbare informatie), (iii) *Respectvol* (met respect, oog voor de menselijke maat), (iv) *Betrouwbaar* (afspraken nakomen, burgers tijdig informeren en met de juiste, relevante en begrijpelijke informatie, zorgvuldigheid) en (v) *Eigentijds* (digitale kanalen of persoonlijk contact).

De Taal- en Tekstafspraken van de Belastingdienst geven richtlijnen voor communicatie.¹⁹ Zo volgt uit de daarin opgenomen 'Communicatierichtlijnen voor Belas-

14 J.D. Blank & L. Osofsky, 'Simplicity: Plain Language and the Tax Law', *Emory Law Journal* (66) 2017/189, p. 189-264.

15 *Kamerstukken II* 2021/22, 35928, nr. 4, p. 2.

16 Daarover uitgebreider in hoofdstuk 3 van mijn proefschrift (zie noot 1).

17 Belastingdienst, *Visie en ambitie dienstverlening Belastingdienst*, Basisdocument, augustus 2021.

18 *Idem*, p. 2.

19 Belastingdienst, *Taal- en tekstafspraken Belastingdienst*, kenmerk 20140826, 2014, waarin ook de Communicatierichtlijnen zijn opgenomen (par. 2).

tingdienstteksten' onder meer dat teksten moeten zijn: *doelgroep- en lezersgericht* (afstemming taalgebruik en inhoud op de lezer) en *handelingsgericht* ('Vertel wat de lezer moet doen. We zeggen niet dat iets volgens de wet is, want wij doen niets anders dan uitvoeren wat in de wet staat.'). Verder dienen teksten *toegankelijke informatie op hoofdlijnen* te bevatten, evenals *een goede balans tussen juridische juistheid en begrijpelijkheid*.

Het bovenstaande laat zien dat de Belastingdienst bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak keuzes heeft te maken. Wat is (geen) relevante informatie? Wat is de kern van de regel en welke uitzonderingen worden (niet) vermeld? Welke bewoordingen dekken de lading (niet)? Welke voorbeelden worden gegeven ter toelichting van een open norm? Worden juridische begrippen overgenomen, vervangen en/of uitgelegd, en hoe? Dergelijke vragen laten zien dat de Belastingdienst in de vertaalslag van de wettekst naar een voorlichtingstekst ten aanzien van inhoud, presentatie en taalgebruik bewerkingen moet maken. Een ongetwijfeld lastige taak. Terwijl belastingwetteksten technisch en omvangrijk kunnen zijn, moet voorlichting – uit oogpunt van begrijpelijkheid – dat juist niet zijn.

Uiteraard baseert de Belastingdienst zich bij voorlichting op de wet. Tegelijkertijd bevindt de schrijver van een (voorlichtings)tekst zich in een positie waarin zijn keuzes inherent het resultaat bepalen. Het is aan de Belastingdienst om de juridische inhoud te 'vertalen', nu een letterlijke weergave van een wettekst op de website of het voorlezen van een wettekst aan de BelastingTelefoon niet voldoet. Zijn keuzes zijn betekenisvol, omdat wat er staat, effect kan hebben op de perceptie van de burger. De Belastingdienst bevindt zich dan ook – gewild of ongewild – in een invloedrijke positie bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak.²⁰

4. Waarborgen bij verschuivende grondslagen voor rechtszekerheid

In de communicatie tussen de Belastingdienst en de burger verdwijnt de belastingwetgever naar de achtergrond. Wanneer burgers de belastingwet niet zelf raadplegen, verdwijnt voor hen ook (het bestaan van) de wettekst naar de achtergrond. Op zichzelf is dat geen probleem. Voorlichting is immers bedoeld om burgers effectief te informeren over hun fiscale rechten en plichten, zonder dat zij zelf de wettenbundel hoeven te pakken. Bovendien ontnemen burgers uiteraard nog steeds rechtszekerheid aan de wet (via binding van het gezag aan de wet), hoewel niet rechtstreeks als lezer.²¹

Problemen kunnen evenwel ontstaan wanneer discrepanties ontstaan tussen de wettekst en de voorlichtingstekst, wanneer de Belastingdienst niet handelt conform zijn voorlichting, als de burger geen vertrouwen aan voorlichting kan ontnemen, of wanneer de burger uit de informatie iets anders afleidt dan is bedoeld. In dergelijke

20 Vgl. Blank & Osofsky 2017, p. 204: "In any event the mandate to describe the tax law using plain language provides the IRS with a unique and influential ability to shape taxpayers' and tax practitioners' perceptions and understanding of the tax law."

21 S.E. Zijlstra, *De waarde van wetgevingstechniek*, Preadvies Christen Juristen Vereniging 2012, p. 14.

gevallen biedt voorlichting aan burgers geen duidelijkheid over hun fiscale rechtspositie, maar enkel 'schijnrechtszekerheid', of in het geheel geen rechtszekerheid. Hoe kan de rechtszekerheid van de burger die niet de wet, maar voorlichting raadpleegt, worden gewaarborgd? Ik bespreek hierna enkele in het licht van verschuivende machtsverhoudingen in het oog springende punten.

4.1 *Wetgever*

Op wetgevingsniveau ligt de meest voor de hand liggende waarborg in de kwaliteit van belastingwetgeving. Dit zal voor de lezers van het *Weekblad* bekende thematiek zijn, nu kritiek op de wetgevingskwaliteit daarin al decennia aan bod komt.

Goede voorlichting vereist goede (duidelijke, begrijpelijke, eenduidige, etc.) wetteksten. De wetgever zou bijvoorbeeld in de uitvoeringstoets bij nieuwe belastingwetgeving nog meer rekening moeten houden met de 'vertaalbaarheid' van de wet.²² Wetgevingsjuristen zouden 'proefvertalingen' kunnen maken. Valt de inhoud wel op een juridisch juiste én begrijpelijke wijze uit te leggen? Als dat niet het geval is, wordt van de uitvoering van de voorlichtende taak het onmogelijke gevraagd. Bovendien loopt de wetgever dan het risico dat de Belastingdienst – gewild of ongewild – 'op zijn stoel' gaat zitten.

4.2 *Belastingdienst*

Op uitvoeringsniveau brengt het gegeven dat de meeste burgers geen wetteksten raadplegen, maar toegankelijker informatie, voor de Belastingdienst een extra verantwoordelijkheid mee. Waarborgen bij de uitvoering van zijn voorlichtende taak liggen onder meer besloten in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het zorgvuldigheidsbeginsel (accuraat geselecteerde en geformuleerde informatie), vertrouwensbeginsel (bescherming van gerechtvaardigde verwachtingen ontleend aan voorlichting) en het *fair play*-beginsel (evenwichtige informatie). Stevens noemt een *neutrale* uitvoering van de voorlichtende taak dan ook terecht vanzelfsprekend.²³

Met het oog op de eis van juridische juistheid komt het aan op zorgvuldigheid bij (o.a.) het bepalen van de hoeveelheid informatie, zoals welke aspecten van een regeling (niet) worden uitgelegd en de eventuele interactie met andere regelingen of specifieke situaties. Daarbij kan mijns inziens niet snel worden overschat hoezeer de in voorlichting weergegeven inhoud van een regeling van invloed kan zijn op het begrip dat de burger heeft inzake die regeling. Immers, als de burger de wet *niet* leest, weet hij ook niet wat in de voorlichting *ontbreekt* ten opzichte van de wet.

Het vertrouwensbeginsel biedt de burger die in een concreet geval gerechtvaardigd heeft vertrouwd op voorlichting een 'alternatieve weg' naar rechtszekerheid.²⁴ In-

22 *Kamerstukken II 2018/19, 35026, nr. 4, p. 7*: "De interactie met burgers en bedrijven is een vast onderdeel van de uitvoeringstoetsen van de Belastingdienst".

23 L.G.M. Stevens, 'Vorming en publikatie van fiscaal beleid', *WFR 1990/512*, onderdeel 4.

24 Oldenziel 1998, p. 34.

dachtig de functie van voorlichting, is dat noodzakelijk. Wel gaat in zo'n geval een uiting van de uitvoerder (althans het daaraan ontleende vertrouwen) vóór op de democratisch gelegitimeerde wettekst. In zoverre is (ook) dan sprake van een machtsverschuiving. Deze is overigens al in de Doorbraakarresten²⁵ erkend en geaccepteerd, en is nog altijd gaande, zoals blijkt uit HR 5 november 2021, 20/03173, BNB 2022/10, bij onvolledige en onjuiste voorlichting over de gevolgen van afkoop van een lijfrente.

4.3 Rechter

Op het niveau van de belastingrechter zouden veronderstellingen over de functie van voorlichting die ten grondslag liggen aan de rechtspraak (bijvoorbeeld bij het vertrouwensbeginsel) moeten worden herijkt. Er zou verregaander moeten worden onderkend dat voorlichting niet zomaar een 'service' is, maar dat het voor burgers die geen (complexe) wetteksten lezen een 'rechtsbron' vormt. Illustratief in dit verband is de uitspraak van Rechtbank Oost-Brabant (par. 2), waarin de Rechtbank expliciteert dat zij zelf ook enige moeite had om te begrijpen wat er in de wet staat. De interpretatie van de Rechtbank wordt bevestigd door de tekst op de website van Belastingdienst/Toeslagen. De interpretatie van belanghebbende, die gelijk is aan die van de Rechtbank, is dus begrijpelijk en de Rechtbank volgt die benadering met een vingerwijzing naar de wetgever.

"(...) Als dit niet de bedoeling was van de wetgever, dan had de wetgever het maar duidelijker moeten opschrijven in de wet. (...)"²⁶

In deze benadering ligt besloten dat de rechter onderkent dat de wijze waarop de Belastingdienst de inhoud van regels in voorlichting weergeeft van betekenis kan zijn (juist als die regels zelf onduidelijk zijn), en dat burgers daaraan zicht op hun rechtspositie ontlene. Toepassing van het vertrouwensbeginsel vormt dan onder omstandigheden het logische sluitstuk van rechtszekerheid.

5. Afronding

De boodschap van deze bijdrage is dat verschuivende machtsverhoudingen zich ook voordoen op het terrein van de voorlichtende taak van de Belastingdienst, en daar juridische consequenties hebben. Als de realiteit is dat burgers (veel) minder kennis nemen en/of hebben van de wet dan de fictie dat 'eenieder wordt geacht de wet te kennen' veronderstelt, kan deze fictie niet onverkort worden gehandhaafd. Er is dan bovendien een andere juridische grondhouding nodig ten opzichte van voorlichting, ook van wetgever tot rechter. Met complexer wordende wetgeving wordt van de voorlichtende taak van de uitvoerende macht steeds meer gevraagd en wordt deze alleen maar belangrijker. Daarbij mag de rechtsbescherming van burgers die aan voorlichting rechtszekerheid ontlene, niet achterblijven.

²⁵ HR 12 april 1978, 18452, BNB 1978/135-137.

²⁶ Rb. Oost-Brabant 17 december 2021, 20/1357, V-N 2022/8.22.29, r.o. 5.3.