

**Promovenda Tirza Cramwinckel:**

# 'Voorlichting is erg belangrijk voor de belastingheffing'

**De Belastingtelefoon, ooit gestart om personeelstekorten bij de dienst minder nijpend te maken, heeft door de jaren heen veel kritiek gekregen. Aan uitlatingen van de medewerkers kon in beginsel geen vertrouwen worden ontleend ('nee, tenzij'), aldus de belastingrechter. Diezelfde regel geldt voor algemene voorlichting. Tirza Cramwinckel, advocaat bij Stibbe en verbonden aan de Universiteit Leiden, onderzocht de regel en meent dat deze in het huidige tijdsbestek toe is aan een herijking. 'Als de overheid informatie verstrekt, moet de burger daarop kunnen vertrouwen', aldus de jonge doctor.**

**Waarom vond je 'gewekt vertrouwen bij voorlichting' een interessant onderwerp?**

'Dat heeft te maken met mijn persoonlijke fascinatie met taal en communicatie. Toen ik Nederlandse taal studeerde, was ik heel optimistisch over de mogelijkheden om juridische taal op een begrijpelijke manier uit te leggen. Toen ik daarnaast fiscaal recht ging studeren, kwam ik er gaandeweg achter hoe ontzettend ingewikkeld juridische en fiscale concepten kunnen zijn. De belastingwetten zijn complex. Het viel mij op dat de Belastingdienst voor de uitdaging wordt gesteld om een vertaalslag te maken en om die complexiteit uit te leggen in gewone taal aan een brede doelgroep. Dat zijn immers hoofdzakelijk burgers met een doorgaans beperkte kennis van het belastingrecht. Dat is dus een lastige taak, waar juristen traditioneel weinig oog voor hebben. Die kijken namelijk primair naar de wet. Aanvankelijk was ik vooral bezig met onderzoek naar hoe de Belastingdienst die vertaalslag vormgeeft. Gaandeweg ben ik me meer gaan concentreren op de juridische consequenties daarvan. Immers, als juridische elementen verloren gaan of op de achtergrond raken, wie draagt daar dan het risico van? Dat is een juridisch en maatschappelijk interessante vraag.'

**De juridische consequenties van voorlichting waren onontgonnen terrein?**

'Dat bleek al gauw. De fiscale wetenschap heeft op dit stuk met het vertrouwensbeginsel eigenlijk heel weinig gedaan. Een uitzondering vormde Richard Hendrik Happé, met zijn proefschrift 'Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming'

uit 1996, waarin hij de rechtsregels van de Hoge Raad in kaart bracht, onder andere bij voorlichtende uitingen.<sup>1</sup> Daarna werd het min of meer stil. Tijdens mijn onderzoek kwam ik erachter dat er nauwelijks iets bekend was over voorlichting en waarom de Belastingdienst voorlichting geeft. Is het geven van voorlichting bijvoorbeeld een service of is het een verplichting die voortvloeit uit de voorlichtende taak van de overheid? Hoe werkt de toepassing van het vertrouwensbeginsel, waartoe strekt dit beginsel en hoe zit het met de risicoverdeling? Gaandeweg kwamen er ook meer fundamentele vragen, zoals: wat behelst die voorlichtende taak, wat mag ervan worden verwacht rechtsstatelijk gezien, wat kan er misgaan en waarom? Daarbij heb ik ook communicatieve inzichten gebruikt om het burgerperspectief te concretiseren.'

**In een grijs verleden stond het telefoonnummer van de behandelend ambtenaar op de aanslag. Die ambtenaar kon worden gebeld. Nu is er voorlichting en kan niemand worden gebeld. Is dat een vooruitgang te noemen?**

'Belastingplichtigen zijn veelal afhankelijk geworden van publieke communicatiekanalen, zoals de Belastingtelefoon en/of de website van de Belastingdienst. Dat geeft wel aan dat voorlichting in de praktijk steeds belangrijker wordt. Belangrijke boodschap van mijn onderzoek is dan ook dat voorlichting voor de belastingheffing veel belangrijker is dan tot nu toe in de fiscale wetenschap werd gerealiseerd. Daarbij hoort wel adequate rechtsbescherming.'



‘We moeten  
over  
voorlichting  
in het recht  
gaan nadenken’



**De boodschap van je onderzoek is, grofstoffelijk gezegd: de hoofdregel gaat van ‘nee, tenzij’ naar ‘ja, mits’. Of niet?**

‘Klopt, al ligt het wel genuanceerder. Ik heb een voorstel gedaan om de toepassing van het vertrouwensbeginsel te herijken door een afwegingskader te introduceren. We moeten namelijk op een andere manier over voorlichting in het recht gaan nadenken. De grondhouding zou moeten zijn dat burgers in beginsel moeten kunnen vertrouwen op informatie van de Belastingdienst (overheid). Het antwoord op de vraag of in een concreet geval het vertrouwensbeginsel wordt toegepast, en dus (soms) de wet opzij wordt gezet, hangt af van de specifieke situatie. Het gaat erom dat wordt gekeken naar de omstandigheden van het geval, op grond waarvan wordt beoordeeld of het beroep op gewekt vertrouwen redelijk is.’

**Wordt het verschijnsel van de asymmetrie in het recht hierin meegenomen?**

‘De stand van zaken is nu dat voorlichting door de Belastingdienst een categorie uitingen is waarin de belastingplichtigen, die er in feite het meest afhankelijk van zijn, de minste rechtsbescherming genieten. Daar zit ook een element van asymmetrie in. Dat roept vragen op. Biedt het recht, zoals het er nu voorstaat, voldoende bescherming voor de burger die te goeder trouw afgaat op informatie die achteraf onjuist blijkt te zijn? Mijn conclusie is dat dit beter kan en moet. Misschien was de lijn in de jaren ‘70 wel goed, maar inmiddels is er veel veranderd in dit speelveld. De functie van voorlichting in het heffingsproces is de laatste decennia totaal gewijzigd: van informatiebron naar beleidsinstrument. Ook is het belastingrecht steeds complexer geworden, terwijl burgers wel de aangifte moeten doen, op straffe van sancties. Dat betekent dat de afhankelijkheid van voorlichting toeneemt voor wie geen professional in de arm heeft. Voorlichting wordt inmiddels dus ingezet om te bevorderen dat belastingplichtigen hun fiscale verplichtingen kunnen nakomen. Daar staat echter tegenover dat de mate van rechtsbescherming niet is toegenomen.’

**Voorlichting heeft dus gaandeweg de functie gekregen van uitvoeringsinstrument.**

‘Voorlichting is inderdaad ook een uitvoeringsinstrument. Iedereen vindt het belangrijk dat voorlichting goed gebeurt, maar als dat niet lukt – en daar zijn heel veel verklaringen voor

– dan draagt de burger daarvan in beginsel het risico. In het licht van de rechtsstatelijke functie en het belang van voorlichting is dat niet houdbaar. Bovendien moeten we bij dingen die misgaan in voorlichting niet focussen op de fouten. Dat past ook niet bij het vertrouwensbeginsel. De Belastingdienst heeft een voorlichtende taak. Die taak gaat altijd gepaard met risico’s. Elk uitvoeringsinstrument gaat gepaard met kosten en baten. Er gaat wel eens wat mis. Tekortkomingen kunnen uiteraard voor een deel worden geëlimineerd door zorgvuldig handelen, maar voor een deel ook niet. Voorlichting vergt namelijk iets anders dan een wettekst. Het past niet om het risico dan zonder meer bij de burger te leggen.’

**Zou de mededeling dat aan bepaalde informatie geen rechten kunnen worden ontleend twijfels kunnen wegnemen over de betrouwbaarheid daarvan?**

‘Ik heb vanuit de communicatieve invalshoek onderzocht of het een oplossing zou zijn om bij voorlichtende teksten disclaimers te plaatsen: “*Let op, aan deze informatie kunt u geen rechten ontleen.*” Ik constateer dat dit niet werkt. Algemene vrijwaringsclausules zullen niet effectief zijn en ook niet worden geaccepteerd. In de rechtspraak staat een disclaimer in de regel wel aan toepassing van het vertrouwensbeginsel in de weg. Traditioneel juridisch gezien is dat goed te verklaren, want het primaat ligt bij de wet die moet worden toegepast. Belastingen worden geheven op basis van de wet en niet op basis van voorlichtingsteksten. Die opvatting is echter niet onverkort houdbaar in deze tijd, omdat zij onvoldoende recht doet aan het perspectief van de burger en ook aan wat het vertrouwensbeginsel zou moeten doen; het beschermen van gerechtvaardigde verwachtingen.’

**Het ziet ernaar uit dat het onderwerp van dit onderzoek op een goed tijdstip komt.**

‘Zeker. Toen ik met dit onderzoek begon, leefde deze problematiek helemaal niet in het belastingrecht. Gelukkig onderkennen mijn promotoren direct de relevantie ervan. Aanvankelijk zocht ik naar argumenten voor de stelling dat het belangrijk is om oog te hebben voor de burger en de wijze waarop voorlichting overkomt op die burger. Inmiddels is het burgerperspectief hot. Met name de afgelopen jaren is er opvallend meer aandacht gekomen voor de positie van

‘We moeten bij dingen die misgaan in voorlichting niet focussen op de fouten’



## CV Tirza Cramwinckel

Tirza Cramwinckel studeerde Nederlandse Taal en Cultuur (2007-2011) en Fiscaal recht (2008-2013) aan de Universiteit Leiden. In 2018 ontving zij de Meijersprijs voor haar artikel 'Het dispositievereiste in het belastingrecht', (WFR2016/155). Vanaf 2013 werkt zij parttime bij Stibbe als juridisch medewerker bij de fiscale praktijkgroep en sinds februari 2022 als advocaat. Daarnaast is Tirza als docent/onderzoeker verbonden aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden. Begin oktober promoveerde zij aan de Universiteit Leiden cum laude op het onderwerp 'Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen.' (verschenen in de Kluwer reeks Fiscale Monografieën nr. 177).

dat onder verwijzing naar veranderende rechtsopvattingen en doeltreffende rechtsbescherming. De Hoge Raad maakt hier wel een stapje vooruit, maar gaat naar mijn mening niet ver genoeg. De burger moet immers nog steeds een handeling verrichten of nalaten om in aanmerking te komen voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel. Als je gewoon je fiscale verplichtingen nakomt op basis van de verstrekte informatie, moet het vertrouwensbeginsel ook bescherming kunnen bieden. Het door mij voorgestelde afwegingskader stelt twee vragen: zijn de bij de burger gewekte verwachtingen redelijk? En welke gevolgen moeten daaraan worden verbonden? Momenteel geldt die regel nog niet. Rechtsontwikkeling is echter een stapsgewijs proces, dus ik ben benieuwd.' ◀

### Noten:

1. R.H. Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Kluwer FM 77, 1996.
2. WRR-rapport nr. 97: 'Weten is nog geen doen. Een realistisch perspectief op redzaamheid.'
3. Jaarplan Belastingdienst 2022, Kamerstukken II, 2019/2020, 31 066, nr. 700.
4. HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654, NTFR2021/3783 m. nt. Van der Vegt, BNB2022/10 m. nt. Cramwinckel.

de burger in het recht. Na het verschijnen van het WRR-rapport 'Weten is nog geen doen'<sup>2</sup> in 2017 en natuurlijk de Toeslagenaffaire is veel meer op de agenda gekomen dat er in het recht moet worden nagedacht over hoe rechtsregels uitwerken voor de burgers die het aangaat. Inmiddels behoeft het geen betoog meer dat het burgerperspectief hierin een belangrijke rol speelt.'

### Voorlichting maakt deel uit van de compliance strategie van de Belastingdienst. Hoe kun je bouwen aan vertrouwen?

Bouwen aan vertrouwen, zie het Jaarplan 2022 van de Belastingdienst<sup>3</sup>, gebeurt in mijn ogen niet zozeer op papier maar vooral in de praktijk. Je moet als overheid laten zien dat je betrouwbaar bent. Dat doe je onder meer door in te staan voor de informatie die je geeft. Het uitgangspunt 'nee, tenzij' uit de rechtspraak staat daar haaks op. Het doet bovendien geen recht aan de ambities die er zijn in de uitvoering. Wat mij betreft is voorlichting een bron van communicatie die nu eenmaal verwachtingen kan wekken. De belastingrechter zou wat mij betreft nog meer oog moeten hebben voor de consequenties daarvan. Overigens moet daarbij wel steeds goed worden gekeken naar de individuele omstandigheden, want situaties waarin iemand niet te goeder trouw is, behoeven niet te worden beloond.'

### Hoe is de huidige stand van zaken wat de Hoge Raad betreft?

'De Hoge Raad heeft eind 2021 ten aanzien van het dispositievereiste bij het vertrouwensbeginsel bij voorlichting zijn koers iets bijgesteld. Eerst was de invulling van het dispositievereiste dat een belastingplichtige op grond van de voorlichting iets doet of nalaat en als gevolg daarvan naast de te betalen belasting met 'daarenboven geleden schade' wordt geconfronteerd. De Hoge Raad laat in 2021 die strikte schade-eis los. De zaak betrof een belastingplichtige die bij de afkoop van zijn lijfrente was afgegaan op informatie op de website van de Belastingdienst over de verschuldigde revisierente. De Hoge Raad oordeelde dat in gevallen waarin de belastingplichtige, afgaande op – achteraf gezien onjuiste – informatie, een handeling heeft verricht of nagelaten waardoor hij een hoger bedrag betaalt dan het bedrag dat hij, afgaande op die informatie, meende te moeten betalen, het vertrouwensbeginsel meebrengt dat het meerdere niet van hem mag worden geheven. De Hoge Raad achtte het oordeel van het hof juist, dat de belastingplichtige de lijfrente niet zou hebben afgekocht als op de website van de Belastingdienst de juiste informatie was vermeld.'<sup>4</sup>

### Gaat deze uitspraak wat jou betreft ver genoeg?

'Het is een belangrijke verschuiving bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij voorlichting. De Hoge Raad motiveert