

Tirza Cramwinckel over botsende perspectieven: 'Er is meer dan het recht en de juridische werkelijkheid'

Mag je als burger op de algemene voorlichtingsinformatie van de Belastingdienst vertrouwen? En als je dat doet en die informatie blijkt later niet correct of niet volledig, voor wie zijn dan de consequenties? Biedt het recht hierin voldoende rechtsbescherming? Tirza Cramwinckel verdiept zich al bijna een decennium in dergelijke vragen en promoveerde hierop.

Tekst Wilma Straathof | interview Wil Vennix | fotografie Raphaël Drent

Het is alweer twee jaar geleden dat Tirza Cramwinckel haar proefschrift verdedigde met de titel 'Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen'. Dat leek de redactie toentertijd een mooi onderwerp voor Het Register. Want haar proefschrift gaat over vragen die voor alle belastingadviseurs wezenlijk en interessant zijn.

De wens werd geen echt voornemen en de tijd tikte voort. Totdat wij hoorden dat ze afgelopen februari de Stevensprijs ontving. De jury van de prijs roemde haar 'indrukwekkend proefschrift', dat 'een duidelijk voorbeeld is van een publicatie die de maatschappij vooruit helpt'. Hiermee kwam de eerdergenoemde wens weer in gedachten en nodigden we haar uit om hierover samen met Leo Stevens in gesprek te gaan. Stevens is niet alleen naamgever van de Stevensprijs, lid van haar promotiecommissie, maar ook nog eens een wetenschapper die ingewikkelde kost in heldere taal kan uitleggen. En zo gingen wij gezamenlijk over dit onderwerp in gesprek.

Nederlands en Fiscaal Recht

Om toch maar te beginnen bij het begin. Hoe is Tirza Cramwinckel ertoe gekomen om Nederlandse taal en Fiscaal recht te combineren en dit proefschrift te schrijven, vraagt Wil Vennix aan het begin van het gesprek. Ze vertelt dat ze op basis van een voorliefde voor taal dacht over klassieke talen en journalistiek, 'maar uiteindelijk in Leiden 'Nederlandse taal en cultuur' is gaan studeren.' Toen ze daar een jaar mee bezig was, besloot ze

Rechten erbij te gaan doen en dat werd vervolgens de specialisatie Fiscaal Recht 'omdat dat een relatief technisch rechtsgebied is en daarmee uitdagend'.

Al tijdens haar bachelor startte ze met het combineren van beide kennisterreinen door onderzoek te doen naar voorlichtingsteksten van de Belastingdienst. 'Mijn bachelorscriptie ging over de kwaliteit van voorlichtingstekst als 'vertaling' van een fiscale wettekst. Welke ingrepen zijn er toegepast en hoe is het resultaat te beoordelen? En gaandeweg mijn fiscale studie ben ik me steeds meer gaan verdiepen in de juridische consequenties van voorlichting.' Ze raakte geïntrigeerd omdat ze ervoer dat het wringt. 'Vanuit de taal en communicatie had ik geleerd dat alles in begrijpelijke taal is uit te leggen zonder betekenisverlies. Bij fiscaal recht heb je echter die enorme wettenbundel en dan vraag je je af hoe je dat kan overbrengen in gewone taal. Dat is een ingewikkelde taak waarbij ook een vertaalslag nodig is van de taal van de wetgever naar de taal van de burger.' Als voorbeeld noemt ze dat een fiscaal begrip als 'partner' of 'ondernemer', een specifiekere betekenis heeft dan in het gewone spraakgebruik. 'De complexiteit van belastingwetteksten is zo hoog en het is zulke technische materie, dat de Belastingdienst nogal een uitdaging heeft om de fiscale regels begrijpelijk uit te leggen.' Daarin kunnen onvermijdelijk weleens dingen misgaan.

Verschillende perspectieven

Haar combinatie van studies, en de daarmee samenhangende verschillende perspectieven, heeft haar doen realiseren dat er meer is dan de juridische werkelijkheid. 'Als jurist is het verklaarbaar dat de Hoge Raad zegt dat

het risico op onjuistheden in voorlichting van de Belastingdienst in beginsel bij de belastingplichtige moet worden gelegd.' De Belastingdienst moet wel ruimte krijgen om zijn voorlichtende taak uit te kunnen voeren, is het idee.

Vanuit de invalshoek van communicatie gezien, het burgerperspectief, noemt ze het volstrekt onlogisch om te zeggen dat voorlichting zo belangrijk is dat het daarom nodig zou zijn het risico bij de minst deskundige partij te leggen. 'Juist de deskundige partij heeft de kennis en autoriteit om uit te leggen hoe het zit. Vanuit de communicatieve bril kan je er dus heel anders over denken. En vanuit die gedachten ben ik getriggerd voor dit onderwerp.'

'Heel interessant dat je dit vertelt', reageert Leo Stevens. Hij herkent dit spanningsveld van het schrijven van columns en artikelen. 'Het is steeds opnieuw een communicatieve worsteling. Maar tegelijkertijd een creatieve uitdaging. Je probeert regels en wetten die door ingewikkeld juridisch taalgebruik nagenoeg onbegrijpelijk zijn, breed toegankelijk te maken door ze te vertalen in gewone mensentaal. Je poogt je daarbij zoveel mogelijk in te leven in de situatie van de lezer en hem op verantwoorde wijze duidelijkheid te bieden. Het is daarbij steeds zoeken naar de meest effectieve invalshoek. Je wilt als het ware in dialoog zijn met de lezer, dat je bij wijze van spreken naast de lezer op de bank zit en vraagt of het allemaal duidelijk is.'

In het gesprek komt het onderscheid tussen voorlichting en communicatie meermaals aan de orde. Waar het bij voorlichting in beginsel eenrichtingsverkeer betreft, gaat communicatie juist van interactie uit; een dialoog. Het is niet alleen zenden, maar ook ontvangen en uitwisselen. 'Wordt er niet teveel gezonden?', vraagt Venix zich daarop af.

Belastingdienst voorloper

Dat brengt Cramwinckel bij de opgave waar de Belastingdienst voor staat. Wat de Belastingdienst op het gebied van de voorlichting doet, noemt ze knap. Want heel ingewikkelde materie geven ze op een begrijpelijker wijze weer voor een grote en diverse groep eindgebruikers. Denk aan de website waarbij informatie wordt gethematiseerd in plaats van wettelijk gestructureerd, zoals voor levensgebeurtenissen als echtscheiding, overlijden en hypotheekrenteaftrek. 'Sinds de jaren tachtig is de Belastingdienst voorloper op het gebied van voorlichting aan de burger. En ontwikkelden ze een strategie. Communicatie is niet alleen een hulpmiddel voor belastingplichtigen, maar ook een beleidsinstrument van de Belastingdienst. Van die communicatiekant zijn wij in het belastingrecht niet zo op de hoogte.'

Cramwinckel heeft vele beleidsdocumenten van de Belastingdienst over communicatie uitgelopen en onderzocht hoe de Belastingdienst zijn voorlichtende taak sinds de jaren tachtig invult. Ze noemt dit van belang om in beeld te krijgen of dit overeenstemt met de veronderstellingen die in de jurisprudentie over voorlichting worden gehanteerd en hoe zich dat verhoudt



Leo Stevens en Tirza Cramwinckel

met de consequenties.

Haar onderzoek heeft ze niet vanuit de Belastingdienst gedaan, maar met het blik van een buitenstaander. Naast de beleidsdocumenten heeft ze de eigenschappen van diverse vormen van voorlichting door de Belastingdienst onderzocht, zoals de website, folders, Belastingtelefoon en de toelichting bij het aangifteprogramma. Juridisch is er een onderscheid tussen enerzijds beleid of een standpunt en anderzijds voorlichting, maar voor een niet-deskundige is dat niet bekend. Dit met elkaar besprekend komt nog aan de orde dat bij de Belastingtelefoon door alle informatie die je bij het bellen moet geven en het feit dat in je dossier wordt gekeken, het kan lijken dat er persoonlijk antwoord wordt gegeven, terwijl de intentie niet is om een toezegging te doen. Het gaat hier ook om algemene voorlichting.

Juridisch en burgerperspectief

Kern van haar onderzoek is de spanning tussen het juridische – en burgerperspectief. Uit het onderzoek volgt dat de juridische grondhouding zou moeten zijn dat burgers moeten kunnen vertrouwen op de voorlichting van de Belastingdienst. Dat staat haaks op de huidige koers, want de hoofdregel van de Hoge Raad bij een beroep op het vertrouwensbeginsel bij voorlichting is 'nee, tenzij'. En daarmee wordt het risico van tekortschietende voorlichting in beginsel bij de minst deskundige partij gelegd.

De huidige koers en mogelijkheden voor verbetering heeft ze in haar proefschrift minutieus uitgezocht en onderbouwd. En op een bepaald moment was dit zo logisch, zo evident, dat ze zich na vele jaren studie afvroeg of ze wel iets te melden had. Maar gelukkig wist toen haar promotor haar ervan te overtuigen dat het

Stevensprijs

Op 9 februari 2024 nam Tirza Cramwinckel de Stevensprijs in ontvangst. Deze prijs is wordt jaarlijks toegekend aan een jonge auteur die complexe fiscale materie op eenvoudige wijze weet te verwoorden. In haar toelichting zei de jury: 'Haar publicaties laten een sterke combinatie zien van wetenschap met praktisch gebruik.' Ze kreeg de Stevensprijs voor haar wetenschappelijke publicaties én haar werkzaamheden in de praktijk en het onderwijs.

Bij het in ontvangst nemen noemde Tirza het winnen van de Stevensprijs een 'grote eer' en 'een prachtige stimulans' om te blijven schrijven en zich speci-

fiek bezig te blijven houden met fiscaaltechnische onderwerpen. 'Ik schrijf graag, omdat ik zo een bepaald onderwerp kan uitdiepen en mijn gedachten erover ontwikkelen. Vaak zijn de concrete onderwerpen van mijn stukken gedreven door nieuwsgierigheid of een vraag waar ik tegenaan loop. Ik wil ook over de grenzen van het belastingrecht heen kijken, bijvoorbeeld door een fiscaal vraagstuk vanuit een taalkundige bril te onderzoeken. Of door het bestuursrecht erbij te pakken. Er liggen nog 1001 ideeën om over te schrijven en de Stevensprijs heeft mijn enthousiasme nog verder gestimuleerd.'

juist goed is dat de conclusie van een proefschrift logisch is. Cramwinckel: 'Dat neemt niet weg dat vanuit het burgerperspectief mijn onderzoek weinig nieuwsaarde heeft. Want daar was het uitgangspunt al, 'ja, natuurlijk' mag je vertrouwen op de voorlichting door de overheid. Maar juridisch gezien staat dat haaks op het huidige uitgangspunt. En waarom dat gek is, is uit het onderzoek naar boven gekomen. Die mate van onderbouwing had ik niet kunnen voorzien.'

Afweging voor- en nadelen

Vraag is waarom de Hoge Raad een strenge koers vaart waarin burgers die verwachtingen hebben ontleend aan achteraf onjuiste voorlichting als regel zich niet met succes op het vertrouwensbeginsel kunnen beroepen. Cramwinckel geeft als verklaring het argument van het belang dat belastingplichtigen erbij hebben dat de Belastingdienst zijn voorlichtende taak onbelemmerd kan uitvoeren. Bovendien worden belastingen geheven op basis van de wet – en niet op basis van voorlichting. De Hoge Raad maakt een afweging tussen het legaliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, waarbij uitgangspunt is dat de wet moet worden toegepast. In haar proefschrift heeft ze als het ware met een fileermesje uiteengerafeld welke aannames erachter 'nee, tenzij' zitten, waarom die hoofdregel niet logisch is gezien het vertrouwensbeginsel en waarom de koers juridisch gezien aangepast zou moeten worden in verband met de voorlichtende taak. Want waarom geeft de Belastingdienst voorlichting? Dat is niet slechts een 'service', maar het is verankerd in rechtstatelijke beginselen en heeft te maken met rechtszekerheid. 'Het is eigenlijk een compensatiestrategie voor waar de wet die

duidelijkheid niet kan geven. De functie van voorlichting is dus veel belangrijker dan wordt onderkend. Rechtshandhaving en rechtsbescherming moeten beter in evenwicht zijn. De huidige hoofdregel legt in de kern de voordelen van voorlichting bij de Belastingdienst en de nadelen bij de burger. Dat is niet in evenwicht. Zeker niet als je kijkt naar de functie van voorlichting in het heffingsproces, het is een onderdeel van de compliancestrategie.'

Maatwerk

In de huidige stand van het recht kan een beroep op het vertrouwensbeginsel enkel leiden tot 'alles' of 'niets'. Zouden we daar niet meer maatwerk moeten gaan leveren? Varianten tussen alles en niets, vraagt Cramwinckel zich af. Dat roept bij Vennix en Stevens gelijk vragen op. Vennix: 'Hoe ga je dat doen. Ga je een beetje gelijk geven?' Stevens benoemt dat het daarbij vooral moet gaan om 'het relativeren van de dominantie van de juridische werkelijkheid. In het recht zijn we steeds met ficties bezig. We gaan uit van een fictieve werkelijkheid, die niet aansluit bij de echte werkelijkheid waar mensen mee te maken hebben.' Daarom sprak hij in zijn colleges ook niet graag in abstracties, maar maakte het fiscale probleem concreet. En vindt hij het belangrijk dat studenten als onderdeel van hun opleiding ervaring opdoen in een belastingwinkel, omdat ze moeten leren te luisteren om problemen te onderkennen en te kunnen begrijpen, om vervolgens daarop het recht toe te passen. 'Dat kun je ze niet in de collegezaal leren. Dat moeten ze ervaren in gesprek met de hulpzoekende personen.' Daarom heeft hij in Rotterdam de belastingwinkels steeds fanatiek ondersteund.

Koerswijziging en methodewijziging

Haar conclusie is dat de hoofdregel 'nee, tenzij' herijking behoeft. In haar proefschrift doet ze een voorstel voor een koerswijziging en een methodewijziging. De nieuwe koers houdt kort gezegd in dat het risico op onjuiste voorlichting niet langer in beginsel bij de belastingplichtige moet worden gelegd. Als methodewijziging stelt ze voor om 'nee, tenzij' te vervangen door een afwegingskader. De centrale vraag daarbij is in essentie: zijn de gewekte verwachtingen in de gegeven omstandigheden redelijk? In die redelijkheidstoets moet meer oog zijn voor de omstandigheden van het geval. Dat roept de vraag op: wat heeft de Belastingdienst tot nu toe met haar onderzoek gedaan? Cramwinckel zegt dat ze hier in feite geen antwoord op kan geven. 'Dan zou je de blik van binnenuit moeten hebben, en die heb ik niet.' En geeft daarbij aan dat haar betoog zich primair richt op de rechter omdat de rechtsregels van het vertrouwensbeginsel uit de jurisprudentie komen. De Belastingdienst zou zich in de uitvoering wel kunnen richten op gevallen waar dit aan de hand is en daar beleid op maken. Stevens vindt het antwoord van Cramwinckel veel te bescheiden. Hij is trots op wat ze met haar proefschrift heeft bereikt. 'Er wordt concreet iets mee gedaan. Dat

zie je in de mentaliteit binnen het functioneren van de Belastingdienst, er is al veel meer gewijzigd in de richting van de denkwijze die jij beschreven hebt. Dat er veel meer bescherming is, dat ambtenaren meer ruimte hebben gekregen om tot invulling te komen van het recht. Dat is anders dan in de tijd van staatssecretaris Vermeend, waar eenheid van beleid centraal stond – en ‘recht’ was wat de staatssecretaris zegt dat recht is. Nu is er meer ruimte om de beleidsinvulling te kiezen die rechtens passend is. Rechtstoepassing is niet meer zo rigide. Het komt weliswaar nog te vaak voor, maar het kantelpunt valt samen met de boodschap van dit proefschrift. Dat maakt mij enthousiast.’

Cramwinckel geeft daarbij aan dat het proefschrift in vruchtbare aarde is gevallen. ‘In een tijd dat er meer oog is voor rechtsbescherming en het burgerperspectief.’ Toen zij startte met haar onderzoek was de combinatie die ze heeft gelegd tussen voorlichting en fiscaliteit geen onderwerp van onderzoek. Dat was anders op het moment dat haar onderzoek uitkwam, toen was de aandacht volop gericht op de problemen die als gevolg van de toeslagenaffaire boven kwamen drijven.

Belastingadviseurs

Wat kan haar onderzoek voor belastingadviseurs betekenen? Cramwinckel noemt een aantal zaken waar belastingadviseurs scherp zouden moeten zijn. In de regel baseren zij zich op de wet, maar ook zij zullen mogelijk op bijvoorbeeld de website van de Belastingdienst kijken voor informatie. Dan is het aan te raden om de geraadpleegde informatie te bewaren, want ze ziet dat als een beroep wordt gedaan op het vertrouwensbeginsel dit in de rechtspraak vaak sneuvelt omdat de belastingplichtige niet voldoet aan zijn bewijslast. ‘Zorg dat je de juiste bronnen raadpleegt, maar ook je bewijs op orde hebt. Maak bijvoorbeeld screenshots en maak bij mondelinge communicatie aantekeningen’, is kortweg haar advies. ‘Zo dat je kan onderbouwen op basis waarvan eventuele verwachtingen zijn gewekt. Want de bewijslast rust op de belastingplichtige.’

Stevens benadrukt dat belangrijk is dat belastingadviseurs en inspecteurs zich bewust zijn van hun verschil in positie bij de wetstoepassing. Inspecteurs moeten zich realiseren dat adviseurs de gerechtvaardigde belangen van hun klant dienen. Als zij dat niet doen, worden zij civielrechtelijk teruggefloten. Bij inspecteurs ligt dat anders. Hun opdracht is niet het belang van de schatkist te dienen, maar van het recht. Dat bewustzijn is zijns inziens onvoldoende ontwikkeld.

Betere wetten

Er wordt tot slot nog opgemerkt dat alles begint met betere wetten, die makkelijker uit te leggen zijn. Als de Belastingdienst dat in de voorlichting kan, kan dat dan ook niet in de wet? Cramwinckel: ‘Nee, want hoe complexer de wet, hoe lastiger het is om deze uit te leggen en hoe groter de kans op miscommunicatie tussen uitvoerder en burger, maar ook tussen wetgever en Belastingdienst.’ Waarop Vennix aanvult: ‘En als je gaat

interpreteren is dat natuurlijk zelden waardevrij.’ Waarbij ook nog eens geldt dat het voor de belastingplichtige moeilijk is om een onderscheid tussen informatie en interpretatie aan te brengen.

Cramwinckel zegt tot besluit: ‘Als je er goed over gaat nadenken, dan gaat mijn onderwerp uiteindelijk over de vraag: hoe ga je om met de bescherming van een burger in de rechtsstaat. Wat verwacht je in het belastingrecht van de burger, wat verwacht je van de overheid en hoe weeg je dat onderling af?’

Tot besluit

En bij wijze van disclaimer. Achterafgezien was het wellicht een zelfoverschatting te denken dat we in ruim anderhalf uur spreektijd het belang van haar onderzoek zouden kunnen samenvatten. Acht jaar studie en een lijvig proefschrift van ruim 600 pagina’s boordevol informatie, daar raak je niet snel over uitgepraat. Daar valt veel meer over te zeggen – vooral ook als je in goed gezelschap bevindt. En dat was het die middag in Den Haag met mr. dr. Tirza Cramwinckel die zeer gedegen kennis heeft over belasting, rechtstaat en communicatie, emeritus-hoogleraar Leo Stevens die de context verbreedt en verdiept en Wil Vennix die gesprekleiding had en zijn ruime ervaring als belastingadviseur inbracht. Tot slot keek Wilma Straathof mee met een communicatieblik en vatte het levendige gesprek samen.



Tirza Cramwinckel

Tirza Cramwinckel studeerde Nederlandse taal en cultuur en Fiscaal recht aan de Universiteit Leiden. Daarna promoveerde ze (cum laude). Op dit moment werkt ze als advocaat op de fiscale praktijkgroep bij Stibbe en is daarnaast een dag per week aan de Universiteit Leiden als universitair docent bij de afdeling belastingrecht. Ze publiceert regelmatig, is bestuurslid van de Vereniging voor Belastingwetenschap en is redactielid van het Weekblad Fiscaal Recht, vaste medewerker van Tijdschrift Formeel Belastingrecht, Fed en Taxvisions.