



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Beslissen of motiveren? Over het gebruik van taalkundige argumenten in het fiscale recht

Maas, C.

Citation

Maas, C. (2014). Beslissen of motiveren? Over het gebruik van taalkundige argumenten in het fiscale recht. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2014(7071), 1384-1392. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/36580>

Version: Not Applicable (or Unknown)

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/36580>

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

BESLISSEN OF MOTIVEREN? OVER HET GEBRUIK VAN TAALKUNDIGE ARGUMENTEN IN HET FISCALE RECHT

DR. MR. C. MAAS¹

*"General propositions do not decide concrete cases. The decision will depend on a judgment or intuition more subtle than any articulate major premise."*²

1 Inleiding: de arresten van 23 mei 2014

In een conclusie uit 2008 wees advocaat-generaal Wattel op "de doel-en-strekking-lijn" in de jurisprudentie van de Hoge Raad over artikel 20a, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB 1969) en de voorganger van die bepaling in art. 20 lid 5 Wet VPB 1969 (oud). Mede gezien "de kennelijke instemming daarmee van zowel de wetgever als de wetsuitvoerder" meende Wattel dat voortzetting van die lijn de voorkeur verdiende.³ De Hoge Raad oordeelde echter anders:

*"De omstandigheid dat artikel 20a in de Wet is opgenomen om de handel in zogenoemde verliesvennootschappen tegen te gaan, wettigt op zichzelf niet reeds de gevolgtrekking dat de wetgever in artikel 20a, lid 1, van de Wet iets anders heeft bedoeld te bepalen dan waartoe de bewoordingen strekken."*⁴

In de procedures die leidden tot de uitspraken die de Hoge Raad op 23 mei 2014 deed over de toepassing van de bepalingen omtrent de handel in herinvesteringsre-

servelichamen⁵ maakten de procespartijen dankbaar gebruik van zowel de hierboven geciteerde redenering van de Hoge Raad als de jurisprudentie die was besproken door Wattel. Ook in deze zaken nam de Hoge Raad een beslissing die in eerste instantie werd onderbouwd met een verwijzing naar de tekst van de wet:

*"De duidelijke tekst van artikel 12a van de Wet kan niet opzij worden gezet met een beroep op een ruimere ratio van deze bepaling."*⁶

De genoemde uitspraken roepen de vraag op welke rol tekstuele argumenten precies spelen bij de uitleg van de belastingwet. Op die vraag zal ik in deze bijdrage nader ingaan. Daarbij zal ik aan de hand van de procedures waarin op 23 mei 2014 uitspraak is gedaan laten zien dat het zinvoller is om de taalkundige (of grammaticale)⁷ "methode" van rechtsvinding te percipiëren en te gebruiken als een categorie argumenten om een reeds gekozen standpunt te onderbouwen dan als een wetenschappelijke methode om de inhoud van het recht vast te stellen en zo een standpunt te bepalen.⁸ Dit geldt naar mijn mening zowel voor de procespartijen als voor de rechter.

5 Het gaat mij specifiek om de volgende zaken: HR 23 mei 2014, nr. 12/05645, ECLI:NL:HR:2014:1186, BNB 2014/171; HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, ECLI:NL:HR:2014:1181, BNB 2014/172; HR 23 mei 2014, nr. 13/00215, ECLI:NL:HR:2014:1187, BNB 2014/173; HR 23 mei 2014, nr. 13/00280, ECLI:NL:HR:2014:1092, BNB 2014/174; HR 23 mei 2014, nr. 13/02154, ECLI:NL:HR:2014:1189, BNB 2014/177.

6 HR 23 mei 2014, nr. 13/00280, ECLI:NL:HR:2014:1092, BNB 2014/174, r.o. 3.5.

7 Ik zal hier de term "taalkundige methode" gebruiken, aangezien de taalkunde (en dan vooral de semantiek) wel enige steun biedt bij de interpretatie van moderne wetteksten, maar de grammatica (het onderdeel van de taalkunde dat morfologie en syntaxis bestudeert) over het algemeen niet of weinig.

8 Ik beperk mijn analyse tot de wijze waarop de wettekst door de procespartijen en de Hoge Raad wordt uitgelegd. De toepassing van het bijzondere rechtsmiddel *fraus legis* blijft dus buiten beschouwing.

1 Auteur is werkzaam als belastingadviseur bij PwC en tevens verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

2 Dissenting opinion van Justice Oliver Wendell Holmes in de zaak *Lochner v. New York*, 198 U.S. 45 (1905), p. 76.

3 Concl. A-G Wattel HR 21 november 2008, nr. 44 044, ECLI:NL:PHR:2008:BD6390, BNB 2009/42, onderdeel 5.36.

4 HR 21 november 2008, nr. 44 044, ECLI:NL:HR:2008:BD6390, BNB 2009/42, r.o. 3.2.

Bij de uitwerking van deze gedachte zal ik eerst ingaan op wat ik precies onder "taalkundige methode" versta en welke plaats hij inneemt in het Nederlandse rechtsbestel (onderdeel 2). Vervolgens zal ik laten zien hoe taalkundige argumenten zich hebben gemanifesteerd in de procedures waarin op 23 mei 2014 arrest is gewezen, hoe de tekstuele argumentatie van de ene partij zich verhoudt tot de tegenwerpingen van haar wederpartij en welke conclusies hieraan kunnen worden verbonden voor een zinvol gebruik van taalkundige argumenten (onderdeel 3). Daarna behandel ik de rol van taalkundige argumenten bij het nemen van een beslissing in een procedure en de motivering daarvan door de rechter (onderdeel 4). Ik sluit deze bijdrage af met een beknopte recapitulatie van mijn betoog.

2 Definitie van de taalkundige "methode" en plaats in het huidige rechtsbestel

In dit artikel versta ik onder "taalkundige methode" een benadering waarin argumenten voor de interpretatie van een wettelijke bepaling worden ontleend aan een vorm van (normaal of technisch-juridisch) spraakgebruik, waarbij geen rekening wordt gehouden met factoren zoals het doel van een bepaling, haar geschiedenis of haar plaats in het wettelijke systeem.⁹ Het gaat er om hoe een (al dan niet juridisch geschoolde) lezer van de wet de bepaling op het eerste gezicht in redelijkheid kan opvatten.¹⁰ De voorkennis van de hypothetische lezer is dus de context waarbinnen de wettelijke bepaling betekenis krijgt.

De kracht van dergelijke argumenten, die rechtstreeks aan de wettekst ontleend lijken te zijn, is gelegen in het feit dat de interpretator zijn interpretatie externali-

seert en objectiveert ("dit is niet mijn persoonlijke visie, maar het staat er nu eenmaal zo") en haar omschrijft als een dwingend gevolg van de formulering van de wettekst door de (democratisch gelegitimeerde) wetgever. Een taalkundige benadering van de wet wordt dan ook geacht de rechtszekerheid te dienen.¹¹ Met name in gevallen waarin de wettekst een gesloten norm verwoordt, zoals een temporele volgorde ("nadien") of een getalsmatig criterium ("in belangrijke mate", dat wil zeggen, 30% of meer), kan men zich goed voorstellen dat een dergelijk betoog kans van slagen heeft.

Er valt zonder meer te twisten over de theoretische grondslagen en de aanvaardbaarheid van taalkundige argumenten (bijvoorbeeld de vraag of een geschreven woord, frase of zin los van een concrete context en lezer überhaupt een eenduidige betekenis kan hebben).¹² Dat neemt niet weg dat dergelijke argumenten ook in de fiscale rechtspraak van hedendaags Nederland schering en inslag zijn. De in het vorige onderdeel geciteerde arresten van de Hoge Raad illustreren dit. Die arresten laten overigens slechts een momentopname zien: het gewicht dat aan dergelijke argumenten wordt gehecht, is cultureel bepaald. Het verschilt per gemeenschap en verandert door de tijd heen.¹³ De wijze waarop de Belastingkamer van de Hoge Raad op dit moment met taalkundige argumenten omgaat, wordt naar mijn mening duidelijk en genuanceerd gekenschetst door zijn vice-president Maarten Feteris (die overigens ook *en passant* vraagtekens plaatst bij de bruikbaarheid van taalkundige argumenten in het algemeen):

"Naar mijn mening bestaat er dus geen standaardrecept, geen vaste formule, waarmee spanning tussen tekst en bedoeling van de wet opgelost kan worden. Het hangt er vanaf, zoals zo vaak in het recht. Dat geldt zelfs bij uitleg van verdragen, waar de normale betekenis van de bewoordingen is aangewezen als een primaire bron van uitleg door art. 31 Verdrag van Wenen. Datzelfde art. 31 zegt dat je die bewoordingen in hun context moet opvatten. Kale woorden, zonder context, hebben veelal geen

⁹ Voor het belang van de redelijkheid bij het gebruik van taalkundige argumenten (waardoor de taalkundige benadering in zekere mate wordt geobjectiveerd) verwijs ik naar Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding: een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957 - 1 maart 1965*, diss. Leiden 1965, p. 44; O.C.R. Marres, noot na HR 20 december 2002, nr. 37 692, ECLI:NL:HR:2002:AE4483, BNB 2003/186, gepubliceerd in FED 2003/43, onderdeel 2.

¹⁰ Voor het belang van de redelijkheid bij het gebruik van taalkundige argumenten (waardoor de taalkundige benadering in zekere mate wordt geobjectiveerd) verwijs ik naar Geppaart, a.w., p. 44; O.C.R. Marres, noot na HR 20 december 2002, nr. 37 692, ECLI:NL:HR:2002:AE4483, BNB 2003/186, gepubliceerd in FED 2003/43, onderdeel 2.

¹¹ Zie bijvoorbeeld Geppaart, a.w., p. 99; Concl. A-G Wattel HR 2 juni 2006, nr. 41 942, ECLI:NL:PHR:2006:AU8201, BNB 2006/282, onderdeel 6.1.

¹² Zie voor een kritische beschouwing bijvoorbeeld P.J. van den Hoven, 'De mythe van het "taalkundig argument"', *RM Themis* 2009/86. Van den Hoven betoogt dat taalkundige argumenten ofwel redundant zijn, ofwel drogredenen vormen. Ook door Scholten, a.w., p. 36-41 worden de beperkingen van taalkundige argumenten duidelijk naar voren gebracht.

¹³ Zie bijvoorbeeld G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding, vierde druk*, Zwolle: Tjeenk Willink 1999, p. 38-43. Getuige de opvattingen van de jurist Publius Iuventius Celsus (67-130 n. Chr.) over de *verba en voluntas* van wettelijke bepalingen gaat deze discussie minstens terug tot de Romeinse oudheid. Zie hiervoor onder meer *Digesta* 1.3.17-19.

bruikbare betekenis. Het is ook niet zo dat de rechter in geval van tegenspraak tussen tekst en bedoeling van de wet, steeds de belastingplichtige in het gelijk stelt die zich op de tekst van de wet beroept. Evenmin stelt de Hoge Raad steeds de belastingplichtige in het gelijk die zich beroept op vertrouwen dat hij aan de toelichting op de wet heeft ontleend. Een dergelijke eenzijdige, 'partijdige' regel van interpretatie zou ook tot onsystematische resultaten kunnen leiden."¹⁴

In de visie van Feteris bestaat er dus geen vaste rangorde tussen de interpretatiemethoden. In hoeverre die situatie wenselijk is, kan uiteraard worden betwist.¹⁵ In het verleden is door Antonin Scalia, lid van het Amerikaanse Hoogerechtshof, bijvoorbeeld vurig gepleit voor het primaat van een "letterlijke" lezing waarin de parlementaire geschiedenis terzijde wordt geschoven.¹⁶ De rechtsfilosoof (en rechter) Ronald Dworkin, anderzijds, verdedigde een methode waarin de wettekst zo wordt geïnterpreteerd dat hij zo veel mogelijk in overeenstemming is met de wetsgeschiedenis en met andere wetten en tegelijkertijd een manifestatie vormt van goed wetgeverschap.¹⁷

Als op dit terrein op enig moment een *communis opinio* ontstaat die neerslaat in jurisprudentie of zelfs wordt gecodificeerd, kan uiteraard een hiërarchie van de argumenten ontstaan.¹⁸ Tot die tijd zien rechtssubjecten en rechters zich in de taalkundige "methode" echter geconfronteerd met een categorie argumenten die weliswaar gangbaar zijn en ook door de hoogste rechter met enige regelmaat worden gehanteerd, maar die (onder meer door het ontbreken van een rangorde tussen de interpretatiemethoden) allerminst duidelijke handvatten bieden voor de toepassing van een wettekst in concrete gevallen. Daarmee lijkt de rechtsvinding wellicht een

stuurloos proces: op welke wijze kunnen deelnemers aan de juridische praktijk nog hun voordeel doen met dergelijke argumenten? Op die vraag zal ik in de volgende onderdelen nader ingaan aan de hand van de zaken die leidden tot de arresten van 23 mei 2014. Eerst zal ik echter kort ingaan op de gebruikelijke structuur van een taalkundige redenering.

3 Een verzameling argumenten en tegenargumenten

De taalkundige "methode" manifesteert zich in juridische wereld doorgaans in de vorm van een argument dat wordt gebruikt om een specifieke uitleg van een wetbepaling te bepleiten. In termen van de klassieke argumentatietheorie (het syllogistisch model dat in zijn oorspronkelijke vorm is ontwikkeld door Aristoteles, met name in diens *Analytica Priora*)¹⁹ gaat het om algemene majorpremissen die kunnen worden gebruikt om van een concrete observatie over het recht (de minorpremiss) te komen tot een geldige conclusie omtrent de manier waarop de wet moet worden uitgelegd.²⁰ In het geval van taalkundige argumenten gaat het dan veelal om opvattingen over het belang van de wettekst in het algemeen die worden gecombineerd met een observatie over de tekst van een specifieke wettelijke bepaling om vervolgens een conclusie te trekken

14 M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570, onderdeel 3. Zie voor vergelijkbare analyses Niessen, a.w., p. 17; A.O. Lubbers, 'Werken aan fiscale rechtsvinding', *NtFR* 2007/2238; Scholten, a.w., p. 35-36.

15 Zo is door Lubbers, a.w. bijvoorbeeld de introductie van algemene rechtsvindingsregels door de Hoge Raad bepleit. A.O. Lubbers, 'Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?', *WFR* 2011/62, onderdeel 3.2 doet bovendien een aanbeveling voor een vast motiveringsstramien.

16 Zie bijvoorbeeld A. Scalia, *A Matter of Interpretation: Federal Courts and the Law*, Princeton, New Jersey: Princeton University Press 1997, p. 1-47.

17 Zie bijvoorbeeld R. Dworkin, *Law's Empire*, Cambridge, Massachusetts: Belknap Press 1986, p. 313-354.

18 Waarbinnen ongetwijfeld weer nieuwe rechtsvindingsvraagstukken op zullen doemen waarop geen eenduidig antwoord gegeven kan worden.

19 Een goede inleiding in de logica van Aristoteles kan worden gevonden in R. Smith, 'Aristotle's Logic', in: E.N. Zalta (red.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Spring 2014 edition, beschikbaar op <http://plato.stanford.edu/archives/spr2014/entries/aristotle-logic/>. Het syllogistisch model wordt ook in moderne argumentatietheorie nog dikwijls gebruikt. Zie bijvoorbeeld A.J. Freeley & D.L. Steinberg, *Argumentation and Debate: Critical Thinking for Reasoned Decision Making*, 13de druk, Boston, Massachusetts: Wadsworth 2013, p. 47-84.

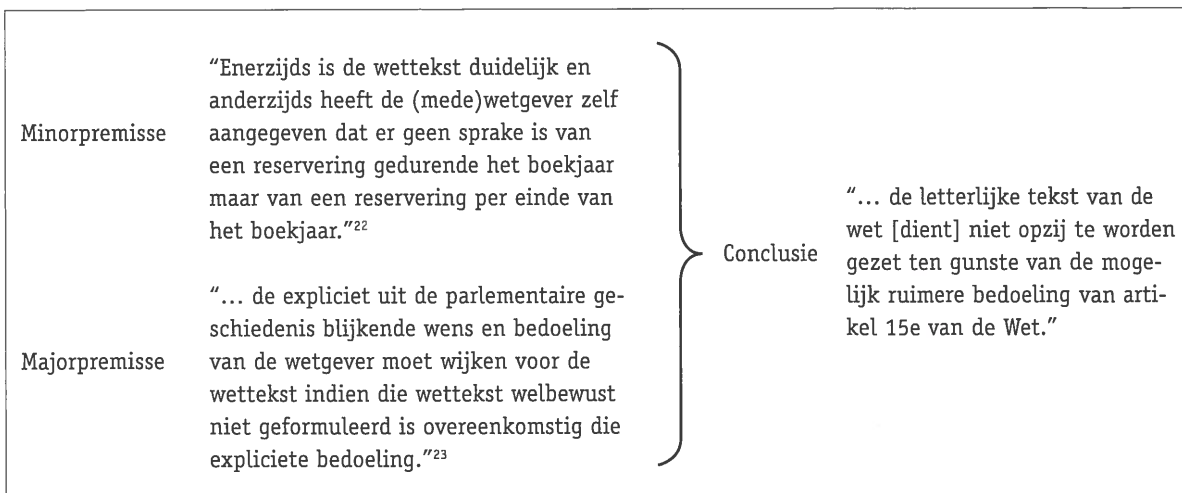
20 In de literatuur is dikwijls opgemerkt dat een syllogistisch model niet toereikend is om te beschrijven hoe een rechterlijke beslissing wordt genomen. Een dergelijke beslissing is immers niet zuiver deductief van aard, zoals ik in onderdeel 4 hieronder ook zal betogen. Zie hiervoor bijvoorbeeld Niessen, a.w., p. 12; Scholten, a.w., p. 1 en 6. Voor een uitgebreide bespreking van de rol van de logica in de fiscale rechtsvinding, zie C. Bruijsten, 'Speelt logica een rol bij fiscale rechtsvinding?', in: J.L. van de Streek & J. van Strien (red.), *Strik(t) fiscaal? Opstellen aangeboden aan mr. drs. S.A.W.J. Strik ter gelegenheid van zijn afscheid op 4 april 2014 als hoofd van het Bureau Vaktechniek van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP*, Deventer: Kluwer 2014, pp. 37-48. Ik gebruik het syllogisme hier overigens niet om beslissingen te ontleden, maar om de schriftelijke motivering daarvan beter te begrijpen. Zie daarvoor ook C.E. Smith, *Regels van rechtsvinding*, tweede druk, Den Haag: Boom Juridische uitgevers

over de juiste interpretatie van die bepaling.²¹ De majorpremissie blijft hierbij overigens in geschreven en gesproken teksten dikwijls onuitgesproken. In dat geval spreekt men van een enthymem (een onvolledig uitgewerkt syllogisme).

In de cassatiezaken waarin op 23 mei 2014 uitspraak is gedaan, kunnen diverse voorbeelden worden gevonden waarin een taalkundig syllogisme wel degelijk volledig wordt uitgewerkt. Het voornaamste argument in het beroepschrift in cassatie van de belanghebbende in *BNB* 2014/172 was bijvoorbeeld dat een herinvesteringsreserve wordt gevormd op de eindbalans van het jaar waarin het desbetreffende bedrijfsmiddel wordt vervreemd. In dit kader verwijst de belanghebbende naar een beleidsbesluit van de staatssecretaris waaruit zou blijken dat ook de staatssecretaris deze visie was toegegaan. Nu de aandelen in belanghebbende in de loop van datzelfde jaar werden vervreemd, was er volgens belanghebbende "direct voorafgaande aan die wijziging" in het uiteindelijke belang nog geen herinvesteringsreserve gevormd die op grond van de tekst van art. 15e lid 1 onderdeel a Wet VPB 1969 (oud) aan de winst kon worden toegevoegd. De structuur van dit argument zou men als volgt kunnen ontrafelen.

De belanghebbenden in de zaken van 23 mei 2014 hebben in hun beroep- en verweerschriften een variëteit aan dergelijke majorpremissen ingezet. In de tabel verderop in dit artikel heb ik deze argumenten beknopt samengevat. Bij het opmaken van de tabel heb ik gepoogd de teneur van ieder argument in algemene bewoordingen uit te drukken die zo dicht mogelijk bij de formulering van de processtukken blijven.²⁴

Het eerste dat aan de onderstaande tabel opvalt, is dat taalkundige argumenten in allerlei verschijningsvormen voorkomen. Er zijn bewijsregels en voorrangsregels, gedachten over het wenselijke toepassingsbereik van bepalingen, ideeën die aansluiten bij de positie van de procespartijen, of juist bij het karakter van de desbetreffende wetsbepaling. Uiteraard is dit geen uitputtende lijst, maar slechts een greep uit de mogelijkheden. De grootste gemeenschappelijke deler is de gedachte dat de wettekst op zichzelf een duidelijke en objectief vast te stellen betekenis kan hebben die moet prevaleren boven betekenissen die afhankelijk zijn van een bepaalde context (in het bijzonder de parlementaire geschiedenis), bijvoorbeeld met het oog op de rechtszekerheid.



2007, p. 79 (die spreekt over de *modus ponens*, een verschijningsvorm van het syllogisme); A. Scalia & B.A. Garner, *Making Your Case: The Art of Persuading Judges*, St. Paul, Minnesota: Thomson West 2008, pp. 41-43.

21 Het syllogisme belichaamt dus ook een claim op de juistheid van de conclusie. Deze aanspraak op juistheid is kenmerkend voor juridische oordelen in het algemeen: P.W. Brouwer, *Kenmerken van recht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 1991, p. 51-52.

22 Strikt genomen voert belanghebbende onvoldoende bewijs aan voor deze stelling, aangezien ter onderbouwing wordt verwezen naar het beleidsbesluit van 18 december 2003, nr. CPP2003/2861M, V-N 2004/4.16. De uitlatingen van de staatssecretaris in dit besluit zijn niet gedaan in diens hoe-

danigheid van (mede)wetgever, maar juist als in die van wetsuitvoerder.

23 Deze majorpremissie is afgeleid uit het ex-warrantarrest HR 24 januari 1996, nr. 29 954, ECLI:NL:HR:1996:AA1820, BNB 1996/138, r.o. 3.10.

24 Bij ieder argument heb ik een voetnoot geplaatst met de vindplaats, zodat de oorspronkelijke bewoordingen gemakkelijk kunnen worden opgezocht. De tekst van de beroepschriften kan worden gevonden via het onderdeel 'Officiële teksten' > 'Officiële Jurisprudentie (LJN/ECLI)' van Kluwer Navigator of via de afdeling 'Brondocumenten' bij de publicatie van het arrest in NTRF op de website van NDFR.

Een nadere blik op de argumentatie van de Staatssecretaris van Financiën in deze zaken leert verder dat voor vrijwel ieder argument wel een tegenargument kan worden aangevoerd. De tegenargumenten zijn dikwijls van wetshistorische, teleologische of systematische aard. Ze kijken naar de (al dan niet wetshistorisch bepaalde) strekking van een bepaling of haar plaats in de wet als geheel. Dergelijke argumentatiestrategieën kunnen bijvoorbeeld worden gerechtvaardigd op grond van het gelijkheidsbeginsel ("materieel gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden") en daar ligt dan ook vaak hun persuasieve kracht.

Een goed voorbeeld kan worden ontleend aan *BNB* 2014/174. Het ging hier om een zaak waarin zowel de vervreemding van de bedrijfsmiddelen, de vervangende investering en de wijziging van het uiteindelijk belang in de belanghebbende hadden plaatsgevonden in hetzelfde jaar. Het hof had geoordeeld dat toepassing van art. 12a Wet VPB 1969 (oud) niet mogelijk was omdat de herinvesteringsreserve pas op de eindbalans van het jaar van vervreemding wordt gevormd (vergelijk het argument dat zojuist is geanalyseerd). De staatssecretaris bestreed deze visie door te betogen dat ook dergelijke gevallen door de strekking van art. 12a Wet VPB 1969 worden bestreken.²⁵ Op basis van die interpretatie zouden alle gevallen van het ongewenste uitstel van heffing op dezelfde manier worden bestreden. Het argument kan als volgt worden ontleed.

Ook de argumenten van de staatssecretaris heb ik opgenomen in de tabel hiernaast. Ter illustratie van mijn stelling dat voor elk taalkundig argument wel een tegenargument van een andere soort te vinden valt, heb ik op basis van andere jurisprudentie de tabel (in cursieven) aangevuld met argumenten die de belanghebbende dan wel de staatssecretaris allicht in had kunnen zetten, maar die in de cassatieprocedures die uitliepen op de arresten van 23 mei 2014 niet daadwerkelijk zijn ingebracht.²⁶

Het zal duidelijk zijn dat een dergelijk schema niet veel helpt om de ware inhoud van het recht te achterhalen. Het schema genereert immers een (niet-limitatieve) veelheid aan manieren waarop een wetbepaling kan worden uitgelegd. Het biedt dus geen handleiding of (in de woordkeuze van Feteris) recept dan wel formule om te achterhalen hoe een bepaling moet worden uitgelegd. Van een taalkundige "methode" is dan ook welbeschouwd geen sprake, want dat woord suggereert het bestaan van een vaste manier van handelen om een bepaald doel (in dit geval: een juiste interpretatie van de wettekst) te bereiken.

Een dergelijk recept of een dergelijke methode hebben belastingplichtigen en belastinginspecteurs over het algemeen ook helemaal niet nodig voor het bepalen van hun juridische positie: daarbij laten zij zich normaal gesproken primair leiden door hun rechtsgevoel en (veelal financiële) belangen. De verschillende velden in de tabel kunnen daarom vanuit het perspectief van procespartij-

Minorpremissie	"De strekking van artikel 12a Wet VPB 1969 is de toepassing van artikel 3.54 Wet IB 2001 uit te sluiten in alle gevallen waarin een derde een voordeel behaalt door gebruikmaking van de HIR [herinvesteringsreserve, CM] van een vennootschap waarvan de aandeelhouders geen mogelijkheden meer zien tot herinvestering door die vennootschap, terwijl derden zodanige mogelijkheden wel zien en de aandelen in die vennootschap overnemen."	} Conclusie	"Gelet op doel en strekking van artikel 12a Wet VPB 1969 dient voorkomen te worden dat de onder de voormalige aandeelhouders gemaakte boekwinst wordt afgeboekt op van de koper van de aandelen afkomstige vervangende onroerende zaken."
Majorpremissie	"Wanneer [de bepaling niet in overeenstemming met haar doel en strekking wordt toegepast, CM], ontstaat ... alsnog het door de wetgever niet gewenste uitstel van belastingheffing."		

²⁵ Onder verwijzing naar *Kamerstukken II 1999/2000*, 27 209, nr. 3, p. 13-14 en *Kamerstukken II 2012/13*, 33 402, nr. 15, p. 3-4 en 11-12.

²⁶ De gedachte van een dergelijke tabel ontleen ik aan K.N. Llewellyn, 'Remarks on the Theory of Appellate Decision and the Rules or Canons about how Statutes are to be Construed', *Vanderbilt Law Review* 3 (1949-1950), p. 395-406 (met name p. 401-406).

Argument

- 1 De omstandigheid dat het artikel in de wet is opgenomen met een bepaald oogmerk wettigt op zichzelf niet reeds de gevolgtrekking dat de wetgever in dat artikel iets anders heeft bedoeld te bepalen dan waartoe de bewoordingen strekken.²⁷

Vgl. HR 21 november 2008, nr. 44 044, ECLI:NL:HR:2008:BD6390, BNB 2009/42, r.o. 3.2.

- 2 De expliciet uit de parlementaire geschiedenis blijvende wens en bedoeling van de wetgever moet wijken voor de wettekst indien die wettekst welbewust niet geformuleerd is overeenkomstig die expliciete bedoeling.²⁸

Vgl. HR 24 januari 1996, nr. 29 954, ECLI:NL:HR:1996:AA1820, BNB 1996/138, r.o. 3.10.

- 3 De wettekst kan niet met een beroep op een bedoeling van de (mede)wetgever aanzienlijk ruimer worden uitgelegd dan hij luidde.³⁰

Vgl. Hof Amsterdam 6 juni 2013, nr. 12/00007, ECLI:NL:GHAMS:2013:CA3435, V-N 2013/39.2.3, r.o. 4.4.4.

- 4 *Het ligt niet op de weg van de rechter om een op zich duidelijke wettekst met een beroep op de doel en strekking ervan ten nadele van de belastingplichtige uit te leggen.*

Vgl. Hof Arnhem 4 december 2012, nr. 11/00501, ECLI:NL:GHARN:2012:BY8171, NTFR 2013/266, r.o. 4.8; Rechtbank Arnhem 1 april 2008, nr. AWB 07/02355, ECLI:NL:RBARN:2008:BD0004, V-N 2008/32.2.2, onderdeel 6.

- 5 Een (specifieke en nauwkeurig geformuleerde) antimisbruikmaatregel dient beperkt uitgelegd te worden en mag niet worden opgerekt door er een situatie onder te brengen welke niet voldoet aan de voorwaarden.³¹

Vgl. A-G Wattel, conclusie voor HR 11 juli 2008, nr. 43 376, ECLI:NL:PHR:2008:BB5195, BNB 2008/266, onderdeel 5.9; Hof Amsterdam 6 juni 2013, nr. 12/00007, ECLI:NL:GHAMS:2013:CA3435, V-N 2013/39.2.3, r.o. 4.4.3.³³

Tegenargument

Indien de uitleg van het artikel strookt met de bedoeling die de wetgever blijkens de parlementaire geschiedenis met deze bepaling had, wordt het artikel toegepast met inachtneming van die uitleg, ook al is naar de bewoordingen niet voldaan aan de voorwaarden van het artikel.

Vgl. HR 22 september 2006, nr. 42 444, ECLI:NL:HR:2006:AW2299, BNB 2007/27, r.o. 3.3.2 en 3.3.3.

Het is met de strekking van het artikel in overeenstemming die bepaling ook van toepassing te achten in het geval waarin naar de bewoordingen beschouwd niet, maar materieel gezien wél is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing.²⁹

Vgl. HR 28 april 1993, nr. 27 885, ECLI:NL:HR:1993:ZC5339, BNB 1993/211, r.o. 3.4; HR 15 februari 1984, nr. 22 194, ECLI:NL:HR:1984:AW8648, BNB 1984/130.

De bepaling moet, gelet op de daaraan ten grondslag liggende gedachte, worden geacht zich mede uit te strekken tot gevallen waarin weliswaar naar de bewoordingen beschouwd niet, maar economisch gezien wél is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing.

Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 14 september 2012, nr. 11/00592, ECLI:NL:GHSHE:2012:BY1982, V-N 2013/6.1.2, r.o. 4.15-16.

De uitleg van de wet dient te stroken met de bedoeling van de wetgever zoals deze tot uitdrukking komt in de wetsgeschiedenis, (zeker) als een uitleg in andere zin tot ongerijmde gevolgen zou leiden.

Vgl. HR 13 november 2009, nr. 08/01904, ECLI:NL:PHR:2009:BG5866, BNB 2010/24, r.o. 3.4.3.

Wanneer de wet niet naar doel en strekking wordt uitgelegd, ontstaat alsnog het door de wetgever niet gewenste misbruik.³²

Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 29 april 2010, nr. 09/00091, ECLI:NL:GHSHE:2010:BM8046, V-N 2010/34.10, r.o. 4.9; A-G Wattel, conclusie voor HR 10 juni 2011, nr. 10/02283, ECLI:NL:PHR:2011:BQ0473, BNB 2011/221, onderdeel 11.4.

27 Beroepschrift belanghebbende voor HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, ECLI:NL:HR:2014:1181, BNB 2014/172.

28 Beroepschrift belanghebbende voor HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, ECLI:NL:HR:2014:1181, BNB 2014/172.

29 Verweerschrift Staatssecretaris van Financiën voor HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, ECLI:NL:HR:2014:1181, BNB 2014/172 (geciteerd door A-G Wattel, conclusie voor deze zaak, ECLI:NL:PHR:2013:608, BNB 2014/172, onderdeel 3.3); zie ook het beroepschrift van de Staatssecretaris van Financiën voor HR 23 mei 2014, nr. 13/02154, ECLI:NL:HR:2014:1189, BNB 2014/177.

30 Concl. A-G Wattel HR 23 mei 2014, nr. 12/04575, ECLI:NL:PHR:2014:1181, BNB 2014/172, onderdeel 4.9.

31 Verweerschrift belanghebbende voor HR 23 mei 2014, nr. 12/05645, ECLI:NL:HR:2014:1186, BNB 2014/171 (geciteerd in conclusie A-G Wattel voor deze zaak, ECLI:NL:PHR:2013:606, BNB 2014/171, onderdeel 3.4).

32 Beroepschrift Staatssecretaris van Financiën voor HR 23 mei 2014, nr. 13/00280, ECLI:NL:HR:2014:1092, BNB 2014/174.

33 Bij mijn weten zijn door de Hoge Raad geen bijzondere uitlegeregels gegeven voor antimisbruikbepalingen. Het Europees Hof van Justitie hanteert overigens wel de regel dat bepalin-

en beter worden gezien en gebruikt als “plaatsen” waaruit een jurist argumenten voor de dag kan halen,³⁴ en dus als een heuristisch middel om zo veel mogelijk inzetbare argumenten pro en contra te identificeren, dan als wetenschappelijke methode om de juiste betekenis van een bepaling te achterhalen en op basis daarvan een positie te bepalen.

Deze benadering is fundamenteel retorisch van aard: zij houdt in dat rechtsvinding een doelgericht proces is dat meer te maken heeft met het opsporen van bruikbare argumenten dan met het vinden van het recht.³⁵ Zij beoogt niet een “transcendente” juridische realiteit (het werkelijke recht dat los van de beschikbare rechtsbronnen zou bestaan en deze zou overstijgen) op te sporen (voor zover een dergelijke realiteit überhaupt bestaat), maar zij wil slechts de gekozen stellingname zo goed mogelijk voor het voetlicht brengen. Bij de uiteindelijke selectie van argumenten zal het er dus om gaan welke argumenten de spreker het meest overtuigend acht in de omstandigheden van het geval (bijvoorbeeld omdat het alternatief tot “ongerijmde gevolgen” zou leiden). Ik kies met deze retorische benadering een extern perspectief op het verschijnsel rechtsvinding, waarin de onderzoeker beschrijft hoe het recht feitelijk functioneert in de gemeenschap, wat juristen feitelijk doen als zij “het recht vinden” (in tegenstelling tot een intern perspectief, waarin de onderzoeker normatieve uitspraken doet over de inhoud van het recht, over wat rechtens is met betrekking tot de rechtsvinding).³⁶

Het retorische, legitimerende karakter van de argumenten blijkt overigens ook uit het gebruik van autoriteit. In de tabel heb ik behalve de argumenten zelf zo veel mogelijk verwijzingen opgenomen naar gezaghebbende rechtsbronnen en met name eerder gewezen arresten

gen die een uitzondering op een regel bevatten eng moeten worden uitgelegd. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 20 mei 2010, nr. C-352/08 (Zwijnenburg), ECLI:EU:C:2010:282, BNB 2010/257, onderdeel 46.

³⁴ Deze omschrijving ontleen ik aan Cicero's definitie van het begrip loci in *Topica* 7: “*ae quasi sedes e quibus argumenta promuntur*”. Het klassieke begrip locus (of zijn Griekse pendant *topos*) wordt ook in de moderne rechtsvindingsliteratuur gebruikt, maar meestal in een beperktere betekenis: zie bijvoorbeeld C.E. Smith, a.w., pp. 94-101; Niessen, a.w., p. 24-26.

³⁵ Dit begrip van rechtsvinding ligt dus dicht aan tegen de retorische notie van *inventio* (letterlijk: “vinding”, dat wil zeggen, het inventariseren van argumenten pro en contra de ingenomen stelling).

³⁶ Voor het onderscheid tussen interne en externe perspectieven op het recht verwijs ik naar Brouwer, a.w., p. 13-19. Ook de stukken van Llewellyn en Holmes waar ik in deze bijdrage naar verwijs, geven blijk van een extern perspectief.

van de Hoge Raad waarin de desbetreffende argumenten al voorkomen. Veel van deze jurisprudentie is expliciet aangehaald in de procedures die leidden tot de arresten van 23 mei 2014. Uit deze verwijzingen blijkt dat het gebruik van interpretatieve argumenten door de Hoge Raad aan deze argumenten een autoriteit verleent waar procespartijen vervolgens hun voordeel mee kunnen doen (een soort precedentwerking dus). Overigens bevestigen de verwijzingen naar mijn mening nogmaals dat de Hoge Raad geen strakke voorrangregels hanteert tussen de verschillende categorieën van argumenten.

4 De knoop doorhakken

Men zou kunnen verwachten dat de hierboven uiteenzette benadering van wetsinterpretatie vooral relevant is voor procespartijen die een belang verdedigen. In die visie zou zij minder bruikbaar zijn voor rechters, van wie verwacht wordt dat zij zich inspannen een onpartijdig oordeel te vellen. Naar mijn mening bieden de zogenaamde methoden van rechtsvinding (waaronder de taalkundige “methode”) echter evenmin veel houvast bij het nemen van de beslissing door de rechter. De afwezigheid van voorrangregels laat hem relatief veel ruimte om een beslissing te nemen die naar zijn mening recht doet aan de situatie die voorligt. Ook aan de kant van de rechter lijkt het dus voor de hand liggend dat de rechtsvindingsmethoden met name een rol spelen bij de onderbouwing van de uitspraak: ze hebben meer te maken met de motivering van de genomen beslissing dan met de motivatie om haar te nemen.³⁷ Als de procespartijen hun werk goed gedaan hebben, zal een groot aantal argumenten die hiervoor kunnen worden gebruikt overigens al de revue zijn gepasseerd in de beroep- en verweerschriften in cassatie en eventuele conclusies van repliek en dupliek.

Deze verhouding tussen het nemen van de beslissing en het onderbouwen daarvan is in het verleden overigens ook met zo veel woorden door sommige raadsheren van de Belastingkamer onderkend. Anne van der Putt-Lau-

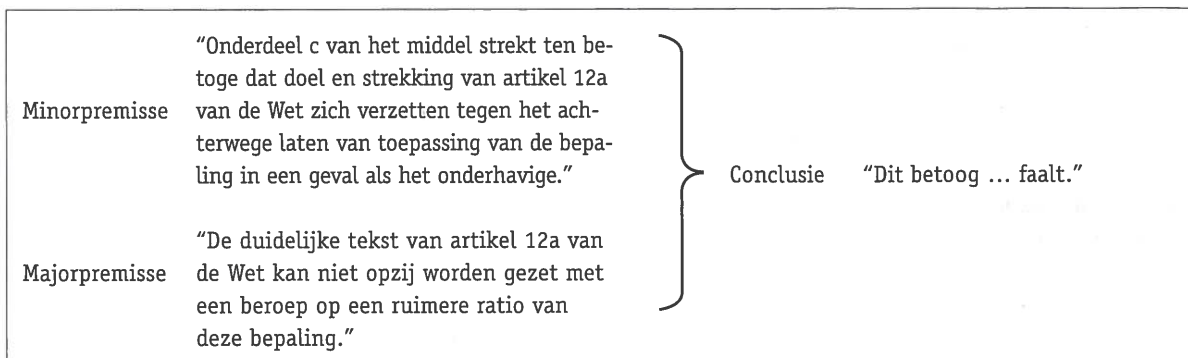
³⁷ Ook C.E. Smith, a.w., p. 77-81, 170-173 onderkent het verschil tussen het nemen van de beslissing en het motiveren daarvan. J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's *Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Algemeen deel* (***): een vervolg, Deventer: Kluwer 2005, p. 28-47 spreekt in dit verband zelfs over “*verhullend argumenteren*”. Mijn benadering wijkt overigens af van die van Smith in die zin dat ik rechtsvinding primair karakteriseer als doelgericht in plaats van regelgeleid: zie met name C.E. Smith, a.w., p. 17-18, 135-136. Zie voor een retorische benadering van rechterlijke interpretatie verder J. Lindeboom, ‘*Retorica in rechterlijke interpretatie*’, *RM Themis* 2014/128.

wers heeft dit in een interview eens als volgt beschreven: *“In veel gevallen gaat de beslissing voor de motivering uit, zelfs in cassatie. Maar het komt ook wel voor dat regels de gewenste beslissing toch in de weg blijken te staan.”*³⁸

In een interview met Gert Jan Zuurmond zie ik een vergelijkbare benadering terug, waarin een gevoel voor redelijkheid³⁹ doorslaggevend is voor de beslissing en interpretatieve argumenten alleen in bepaalde gevallen een redelijke uitkomst kunnen verhinderen:

*“Bij het vormen van je oordeel speelt althans bij mij in de eerste plaats een rol wat in de voorgelegde situatie een redelijke uitkomst is. Daarbij ben je natuurlijk als je leest al wel beïnvloed door wat je weet over de wettelijke bepalingen en het hele wettelijke systeem. Als de meest redelijke uitkomst niet kan, dan is dat jammer, maar daaraan valt dan niets te doen. Bepalend is in hoge mate hoe duidelijk wet en wetsgeschiedenis zijn. Als die eenduidig zijn moet je niet als rechter het toch beter willen weten.”*⁴⁰

Laat zich dit ook illustreren aan de hand van de arresten van 23 mei 2014? Wie niet aanwezig is geweest in de raadkamer, kan slechts gissen naar de doorslaggevende factor voor de raadsheren om bijvoorbeeld te beslissen dat art. 12a Wet VPB 1969 (oud) (en voorheen art. 15e Wet VPB 1969) niet van toepassing was in situaties waarin een herinvesteringsreserve reeds is afgeboekt op het moment dat de aandelen in de belastingplichtige worden overgedragen, maar dat het leerstuk van wetsontduiking in dergelijke situaties onder voorwaarden wel kan worden toegepast. In het geval van een zetel die bestaat uit meerdere raadsheren (drie of vijf) is overigens niet eens gezegd dat alle raadsheren – althans de meerderheid van hen; er wordt bij meerderheid van stemmen beslist – dezelfde redenen hebben om de genomen beslissing te steunen.⁴¹ Uit de arresten laat zich slechts afleiden dat het eerste deel van de genoemde beslissing kan worden onderbouwd met een beroep op een taalkundig argument. In BNB 2014/174 kan de motivering van de Hoge Raad bijvoorbeeld als volgt worden ontleed:



38 J. de Gruiter & J. Vijselaar, *Rechtsheren in Nederland. Tien Nederlandse rechtsheren over hun achtergrond, twijfels en ambities (en hoe zij omgaan met maatschappelijke druk)*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2004, p. 98. Zie ook Scholten, a.w., p. 7-12 voor de gedachte dat de rechterlijke beslissing een zelfstandige betekenis heeft tegenover de rechtsregel.

39 Een dergelijk gevoel voor redelijkheid zal doorgaans uiteraard in zekere mate persoonlijk bepaald zijn en kan samenhangen met factoren als de beroepsachtergrond of maatschappijvisie van de desbetreffende raadshere.

40 Ch.J. Langereis, ‘Interview met mr. G.J. Zuurmond, scheidend vice-president in de belastingkamer van de Hoge Raad’, FED 2004/700. De opmerking van Zuurmond illustreert overigens ook de belangrijke rol van voorkennis bij de interpretatie, zoals dat ook is beschreven door hermeneutici als Hans-Georg Gadamer. Zie verder L.J.A. Pieterse, *Het onderbuikgevoel en andere ervaringen. Notities ter gelegenheid van de installatie van Jacques Overgaauw tot raadshere in de Hoge Raad op woensdag 23 januari 2008*, Deventer: Kluwer:2008, p. 6-7 over het niet-lineaire karakter van de rechtsvinding in de opvattingen van Overgaauw. Vanuit literatuurwetenschappelijk perspectief zou men de interactie tussen het reeds aanwezige redelijkheidsgevoel van de rechter en de rechtsbronnen waar hij tijdens de behandeling van de zaak op stuit, kunnen omschrijven als een verschijningsvorm van de heurmeutische cirkel.

41 Vergelijk Feteris, a.w., onderdeel 4: *“Rechtspraak is ook een vorm van collegiale besluitvorming. Daarin leiden tal van uiteenlopende gezichtspunten tot een gezamenlijke beslissing. In muzikale en culinaire termen zou je kunnen spreken van ‘fusion’.”*

Bij nadere aandacht voor de majorpremissie in bovenstaande argumentatie valt het op dat deze nauw is geformuleerd. Er wordt geen algemene interpretatiereguleer gegeven, maar slechts iets gezegd over de interpretatie van art. 12a Wet VPB 1969 (oud) in het bijzonder.⁴² Uiteraard zou de gekozen benadering naar analogie eveneens op andere wetsbepalingen kunnen worden toegepast. Iets soortgelijks was overigens door de staatssecretaris geprobeerd ten behoeve van diens wetshistorische c.q. teleologische argumentatie in onder meer *BNB* 2014/177:

Minorpremissie	"Uw Raad gaf voorrang aan een ruime uitleg van artikel 20, vijfde lid, Wet VPB 1969 op grond van doel en strekking, ten koste van een beperkte uitleg op basis van de tekst van de bepaling." ⁴³	} Conclusie	"Die ruime uitleg heeft ook te gelden voor de toepassing van artikel 12a Wet VPB 1969."
Majorpremissie	"Aan [artikel 12a Wet VPB 1969, CM] en aan artikel 20, vijfde lid, Wet VPB 1969 [liggen] dezelfde gedachten ten grondslag."		

Uit de arresten van 23 mei 2014 blijkt echter wel dat een dergelijk beroep op de autoriteit van een arrest niet zonder meer succes heeft.

Tot slot een nuancering. Het vinden van argumenten met behulp van de zogenaamde taalkundige methode heeft in de eerste plaats een rol bij de onderbouwing van een reeds genomen beslissing. Dit is echter niet zijn enige functie. Zoals de citaten van zowel Van der Putt-Lauwers als Zuurmond duidelijk maken, functioneert dit heuristische proces ook als een soort *sanity check*: bij het inventariseren van bruikbare argumenten kan aan het licht komen dat de beschikbare argumenten niet toereikend zijn om de genomen beslissing te dragen (bijvoorbeeld omdat de wettekst en de parlementaire geschiedenis duidelijk in een andere richting

wijzen).⁴⁴ Dat kan een reden zijn om de beslissing te herzien (of om verder te zoeken naar andere gronden ter motivering van het arrest).

5 Conclusies

In dit artikel heb ik aan de hand van enige fiscale zaken waarin de Hoge Raad op 23 mei 2014 uitspraak heeft gedaan, betoogd dat de taalkundige "methode" (net als de overige rechtsvindingsmethoden) beter kan

worden gezien en gebruikt als een heuristisch middel om bruikbare en algemeen geaccepteerde argumenten te vinden die kunnen worden ingezet om een interpretatie te onderbouwen dan als een recept om de werkelijke inhoud van het recht te bepalen. De standpuntbepaling door belastingplichtigen en belastinginspecteurs gaat hieraan vooraf en hiervoor zal dus een externe factor zoals het rechtvaardigheidsgevoel of de (financiële) belangen van de betrokken partijen doorslaggevend zijn. Wel kan de inventarisatie van argumenten functioneren als *sanity check* op het in eerste instantie ingenomen standpunt. *Mutatis mutandis* geldt hetzelfde voor de rechter die veelal eerst een beslissing zal nemen en vervolgens na zal gaan welke argumenten dienstig kunnen zijn om die beslissing te motiveren in de uitspraak. Ook de Hoge Raad beslist individuele zaken kennelijk niet op grond van algemeen geldende majorpremissen, maar op grond van een meer verfijnde beoordeling of intuïtie.

⁴² In die zin is de voorzichtige conclusie van R.P.C. Cornelisse in zijn noot na *BNB* 2014/171, onderdelen 3 en 7 dat de Hoge Raad meer gewicht lijkt toe te kennen aan de grammaticale interpretatiemethode dan aan de teleologische interpretatiemethode wat mij betreft nog niet voorzichtig genoeg.

⁴³ De staatssecretaris verwijst hier naar HR 15 februari 1984, nr. 22 194, *ECLI:NL:HR:1984:AW8648*, *BNB* 1984/130 en HR 28 april 1993, nr. 27 885, *ECLI:NL:HR:1993:ZC5339*, *BNB* 1993/211, r.o. 3.4.

⁴⁴ Vergelijk ook H.E. Ras, 'De Burgerlijke kamer (inclusief de Antilliaanse cassatieregeling)', in: J. van Soest e.a. (red.), *De Hoge Raad der Nederlanden, 1838-1988. Een portret*, Zwolle: Tjeenk Willink 1988, p.73-86 (hier p. 86): "De ervaring leert dat in het op schrift stellen de 'proof of the pudding' ligt. Het komt voor dat de concipiënt zelf bij het concipiëren tot de conclusie komt dat het zo niet kan en zelf al meteen een alternatief ontwerpt." Buruma spreekt in een artikel over de feitenvaststelling in strafzaken over de "zelfcontrole" als functie van het motiveren van beslissingen. Zie hiervoor Y. Buruma, 'Motiveren: waarom?', in: A. Hartevelde e.a. (red.), *Systeem in ontwikkeling. Liber amicorum G. Knigge*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2005, p. 71-87.