



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Naar een ver(der)streckende toepassing van wetsinterpreterende beleidsregels door de belastingrechter? Een rechtsvergelijkend perspectief

Maas, C.; Weijers, M.B.

Citation

Maas, C., & Weijers, M. B. (2018). Naar een ver(der)streckende toepassing van wetsinterpreterende beleidsregels door de belastingrechter? Een rechtsvergelijkend perspectief. *Weekblad Fiscaal Recht*, 147(7221), 48-58. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/69382>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/69382>

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

WFR 2017/10

Naar een ver(der)strekkende toepassing van wetsinterpreterende beleidsregels door de belastingrechter?

EEN RECHTSVERGELIJKEND PERSPECTIEF

DR. MR. C. MAAS¹ EN MR. M.B. WEIJERS²

1 Inleiding

Het fiscale wetgevingsproces is bepaald niet boven iedere kritiek verheven. Niet zelden wordt geklaagd over opportunistische wetgeving die slecht in de systematiek van de wet past, slordigheidsfouten bij de uitwerking van wettelijke bepalingen en onvoldoende aandacht voor het overgangsrecht bij wetwijzigingen.³ Dergelijke

tekortkomingen in het wetgevingsproces bemoeilijken de rechtsvinding en leiden tot rechtsonzekerheid. Hoewel hier de nodige winst valt te behalen, zou het naïef zijn te denken dat een bekwame en zorgvuldige wetgevende macht zulke problemen altijd kan voorkomen. Met Portalis zullen we ons erbij moeten neerleggen dat iedere wet wel zijn eigen *mille questions inattendues* zal opleveren. Het beantwoorden daarvan wordt vooral als de taak van de rechter beschouwd. Toch wordt ook de rechtsgang niet altijd als ideale oplossing gezien. Het is bepaald niet uitzonderlijk dat acht tot tien jaar verstrijken tussen het moment dat een fiscale wetsbepaling van kracht wordt en het moment dat de Hoge Raad uitspraak doet over een interpretatiekwestie ten aanzien van die bepaling. Daar komt bij dat rechters soms huiverig zijn brede, richtinggevende arresten te wijzen, aangezien zij de gevolgen daarvan niet in hun volle

¹ Verbonden aan het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad der Nederlanden en de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden. Dit artikel is tot stand gekomen tijdens een verblijf als visiting researcher aan Harvard Law School dat mede mogelijk is gemaakt door financiële ondersteuning van de Nederlandse Vereniging voor Internationaal Belastingrecht. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

² Verbonden aan de Universiteit van Amsterdam. Dit artikel is tot stand gekomen tijdens een verblijf als visiting researcher aan UC Berkeley School of Law dat mede mogelijk is gemaakt door financiële ondersteuning van de Nederlandse Vereniging voor Internationaal Belastingrecht. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

³ Zie onder meer A.O. Lubbers, 'Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse fiscale wetgeving', TFB 2010/01, onderdeel 2; J.L.M. Gribnau & A.O. Lubbers, 'Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces', WFR 2010/1388; R.S. Bekker, 'To marry or not to marry: that's (not) the question (anymore)!', WFR 2013/931; X.G.R. Auerbach & S.H. Hompe, 'De wetgever en het APV-regime: "kurieren am Symptom"', WFR 2014/757; M.L.A. van Rij, 'Een filosoof in fiscalibus', in: J.L. van de Streek & J. van Strien (eds), 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, p. 221-230, onderdeel 4; Hoge Raad der Nederlanden. Verslag over 2015, Den Haag: Hoge Raad der Nederlanden 2016, p. 38-39; T. Hoogwout, 'Wetgeving in een weerbarstige maatschappij', FTV 2017/4; A. Breuer, 'Geef het rechtszekerheidsbeginsel een kans bij art. 66, lid 3, SW 1956!', TaxLive 8 mei 2017, <http://taxlive.nl/-/geef-het-rechtszekerheidsbeginsel-een-kans-bij-art-66-lid-3-sw-1956-> (geraadpleegd 5 oktober 2017). Deze discussie is overigens bepaald niet nieuw. Zie bijvoorbeeld F. de Grave, 'Functioneren van de Tweede Kamer op fiscaal terrein verdient genuanceerde kritiek', WFR 1985/145, en de reacties daarop in WFR aflevering 5672.

breedte kunnen overzien.⁴ Voorts klinken uit de praktijk soms signalen dat de door de belastingrechter gekozen oplossingen moeilijk werkbaar zijn of meer vragen oproepen dan beantwoorden.⁵

Als de wetgevende en rechtsprekende machten als gevolg van institutionele beperkingen de gewenste rechtszekerheid in fiscale aangelegenheden niet of niet snel genoeg kunnen bieden, ligt het voor de hand om te onderzoeken of de uitvoerende macht enig soelaas kan bieden. De Belastingdienst en het Ministerie van Financiën beschikken immers over een grote hoeveelheid praktijkgegevens en kunnen bovendien veel sneller op openstaande rechtsvragen reageren dan de wetgevende en rechtsprekende machten. Zij zijn als gevolg daarvan in een goede positie om de fiscale rechtszekerheid te vergroten. Op individueel niveau gebeurt dat al in de vorm van vaststellingsovereenkomsten en akkoordverklaringen. In dit artikel zullen wij bespreken in hoeverre wetsinterpreterende beleidsregels een mogelijkheid bieden om op bredere schaal versneld duidelijkheid en rechtszekerheid te verschaffen. Daarbij gaan wij uit van de situatie waarin dergelijke beleidsregels rechtstreeks van toepassing zijn op een voorliggende situatie.⁶ Wij gaan daarbij eerst in op de huidige stand van zaken, waarbij we constateren dat het huidige recht voor het bestuursorgaan weinig stimulansen biedt om wetsinterpreterende beleidsregels te creëren en/of te publiceren en dat, als dat toch gebeurt, de rechtszekerheid die ze verschaffen niet absoluut is (onderdeel 2). Vervolgens trekken we een vergelijking met de wijze waarop Amerikaanse rechters omgaan met wetsinterpretaties in *regulations* van de uitvoerende macht (onderdeel 3). Daarna bespreken we in hoeverre een dergelijke benadering in het Nederlandse fiscale rechtssysteem zou passen (onderdeel 4). In de conclusie recapituleren wij beknopt onze bevindingen (onderdeel 5).

4 Zie bijvoorbeeld J.W. van den Berge, 'Wilt u een totaaloplossing?', *NTFR* 2002/722; C.B. Bavinck, 'Grondslagverbreding in goed koopmansgebruik', *WFR* 2005/1215, onderdeel 2; M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken FM nr. 142*, Deventer: Kluwer 2014, onderdeel 13.4.3.2; T.M. Berkhout & A.O. Lubbers, 'Het arrest als praktijkhandleiding', *WFR* 2015/1546, onderdeel 2.

5 Zie bijvoorbeeld A.O. Lubbers, 'Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse fiscale wetgeving', *TFB* 2010/01, onderdeel 4; E.J.W. Heithuis, 'Schoenmaker, blijf bij je leest!', *WFR* 2012/354.

6 De toepassing van het gelijkheidsbeginsel op wetsinterpreterende beleidsregels laten wij, mede omwille van de lengte van dit artikel en de mogelijkheid een rechtsvergelijkende conclusies te trekken, in dit artikel buiten beschouwing.

2 Wetsinterpreterende beleidsregels in het Nederlandse fiscale bestuursrecht

Onduidelijkheden in het belastingrecht vormen niet alleen een uitdaging voor belastingplichtigen en hun adviseurs, maar ook voor een belastingdienst die de fiscale regels op een uniforme wijze ten uitvoer wil leggen en aldus gelijke gevallen zo veel mogelijk gelijk wil behandelen. Om een dergelijke coördinatie te bewerkstelligen, worden sinds jaar en dag resoluties, aanschrijvingen en beleidsbesluiten uitgevaardigd, die onder meer betrekking hebben op de uitleg van wettelijke bepalingen op het gebied van het belastingrecht. Als we bijvoorbeeld kijken naar de vennootschapsbelasting, dan kan worden geconstateerd dat besluiten bestaan met betrekking tot de kwalificatie van commanditaire vennootschappen,⁷ fondsen voor gemene rekening⁸ en buitenlandse samenwerkingsverbanden,⁹ de herinvesteringsreserve,¹⁰ de behandeling van hybride geldverstrekkingen,¹¹ art. 10a Wet VPB 1969,¹² de vaststelling van verrekenprijzen tussen gelieerde lichamen,¹³ de deelnemingsvrijstelling,¹⁴ de fusie- en splitsingsfaciliteiten,¹⁵ de fiscale eenheid,¹⁶ de giftenaftrek¹⁷ en art. 20a Wet VPB 1969.¹⁸ Dergelijke besluiten bevatten vaak een combinatie van wetsinter-

7 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M, V-N 2016/2.3.

8 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 15 december 2015, nr. BLKB 2015/1511M, V-N 2016/2.4.

9 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, BNB 2010/58.

10 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 oktober 2015, nr. BLKB2015/864M, V-N 2015/57.11.

11 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 augustus 2017, nr. 2017-38941, V-N 2017/44.15.

12 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 2013, nr. BLKB2013/110M, V-N 2013/19.19.

13 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2013, nr. IFZ2013-184M, V-N 2013/62.2.

14 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 20 januari 2017, nr. BLKB2016/803M, V-N 2017/16.2.

15 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 januari 2015, nr. BLKB2015/33M, V-N 2015/16.16; besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 januari 2015, nr. BLKB2015/34M, V-N 2015/18.10; besluit Staatssecretaris van Financiën van 27 januari 2015, nr. BLKB2015/38M, V-N 2015/17.8; besluit Staatssecretaris van Financiën van 12 augustus 2015, nr. BLKB2015/520M, V-N 2015/44.12.

16 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2010, nr. DGB2010/4620M, V-N 2011/3.20, gewijzigd bij besluit Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014, nr. BLKB2014/2137M, V-N 2015/7.13.

17 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 31 oktober 2016, nr. BLKB2016/152, *NTFR* 2016/2834.

18 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 25 februari 2015, nr. BLKB2015/211M, V-N 2015/20.16.

pretaties, nadere invulling van het gebruik van discretionaire bevoegdheden (met name standaardvoorwaarden) en hardheidsclausulebeleid. In de terminologie van de Hoge Raad vallen dergelijke besluiten onder het begrip “beleidsregels”, een term die in het *Leidraad*arrest uit 1990 als volgt is gedefinieerd:

*“door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel binden op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast”.*¹⁹

Bij gebrek aan enige wetgevende bevoegdheid van het bestuursorgaan kunnen (wetsinterpreterende) beleidsregels dus niet als algemeen verbindende voorschriften gelden. Zij kunnen slechts aan het bestuursorgaan worden tegengeworpen. De Hoge Raad oordeelde in het *Leidraad*arrest dat beleidsregels niettemin recht vormen in de zin van (thans) art. 79 RO en derhalve door de cassatierechter kunnen worden uitgelegd. Daarnaast oordeelde hij ten overvloede dat de rechter niet tot ambtshalve toepassing van beleidsregels is gehouden. De reden daarvoor moest volgens de Hoge Raad worden gevonden in de aard van de door een bestuursorgaan vastgestelde beleidsregels en met name ook de grondslag waarop zij dat orgaan binden, te weten: de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (meer in het bijzonder het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel).²⁰

Sinds het wijzen van het *Leidraad*arrest is het bestuursrechtelijke landschap flink gewijzigd. Zo zijn diverse tranches van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) ingevoerd. Voor de doeleinden van dit artikel is de derde tranche (1998) het meest relevant. Na invoering daarvan verleent art. 4:81 Awb een bestuursorgaan uitdrukkelijk de bevoegdheid om beleidsregels vast te stellen met betrekking tot een hem toekomende of onder zijn verantwoordelijkheid uitgeoefende, dan wel door hem gedelegeerde bevoegdheid. De definitie van het begrip “beleidsregels” in art. 1:3 lid 4 Awb maakt duidelijk dat een dergelijke algemene regel ook betrekking kan hebben op de uitleg van wettelijke voorschriften

ten bij het gebruik van een bevoegdheid van een bestuursorgaan. Art. 4:84 Awb schrijft ten slotte voor dat het bestuursorgaan overeenkomstig de beleidsregel handelt, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen. Deze regels gelden ook binnen het fiscale recht. Daarbij doet zich wel een bijzonderheid voor. De belastingwet kent de meeste bevoegdheden omtrent de heffing van rijksbelastingen (en in het bijzonder het opleggen van aanslagen en boetes) rechtstreeks toe aan de inspecteur. Hij oefent die bevoegdheden niet uit als gemandateerde of gedelegeerde van de Staatssecretaris of Minister van Financiën. Dit neemt echter niet weg dat de inspecteur ondergeschikt is aan de bewindslieden van Financiën. Als gevolg hiervan zijn fiscale beleidsregels doorgaans afkomstig van de Staatssecretaris van Financiën, die verantwoordelijk is voor de Belastingdienst.²¹

Aangezien het (voor het bestuursorgaan) bindende karakter van beleidsregels niet langer uitsluitend is terug te voeren op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zou men de vraag kunnen opwerpen of het *Leidraad*arrest – dat wel van die veronderstelling uitgaat – aan herziening toe is.²² Daarbij kan allereerst de vraag worden gesteld of beleidsregels naar huidig recht wél als algemeen verbindende voorschriften kunnen gelden. Die vraag lijkt snel te kunnen worden beantwoord. In de parlementaire behandeling van art. 4:84 Awb valt te lezen:

*“Overigens maakt het bij de toetsing van de gerechtvaardigdheid van de afwijking [van een beleidsregel; auteurs] wel verschil of het gaat om een wetsinterpreterende regel of om een andere beleidsregel. In het eerste geval is het immers uiteindelijk aan de rechter om te bepalen tot welk resultaat de toepassing van de wet in het concrete geval moet leiden, zodat hij ook moet beoordelen in hoeverre het volgen of juist afwijken van de beleidsregel juist is. Bij andere beleidsregels ligt dit anders, omdat de rechter dan de beoordelingsruimte van het bestuur moet respecteren.”*²³

¹⁹ HR 28 maart 1990, nr. 25 668, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258, BNB 1990/194, r.o. 4.6.

²⁰ BNB 1990/194, r.o. 4.8. De Hoge Raad acht kennelijk art. 62 AWR, dat de Minister van Financiën de bevoegdheid verleent “regelen” te geven ter “uitvoering” van de belastingwet, in dit kader niet relevant. Zie daarover uitgebreider concl. A-G Van Soest van 19 april 1989 voor BNB 1990/194, onderdelen 5.7-5.12.

²¹ Vgl. de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 27 februari 2008, nr. DGB2008-00833U, V-N 2008/12.4; besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 mei 2017 nr. 2017-1209, V-N 2017/27.3, onderdeel 2. Zie voorts L.A. de Blieck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, elfde druk, Deventer: Kluwer 2015, p. 288-89 (onderdeel 6.1.6). Ook art. 10:22 lid 1 Awb is hier relevant.

²² De vraag is bijvoorbeeld opgeworpen door H.E. Bröring, *Beleidsregels* (Monografieën Awb A-5), Deventer: Kluwer 1998, p. 124-125; R. Ortlep, ‘De Afdeling en de dienende burger’, *JBplus* 2004, p. 259-267, met name p. 262-264.

²³ Kamerstukken II 1993/94, 23 700, nr. 3, p. 125. Zie ook p. 110.

De uitleg van de wet is dus uiteindelijk de taak van de rechter.²⁴ Aan de interpretatie in beleidsregels is hij niet gebonden. Die kan slechts de inspecteur worden tegengeworpen. Verrassend genoeg is het bij de Hoge Raad niet de belastingkamer, maar de civiele kamer die haar oordeel over de binding aan wetsinterpreterende beleidsregels na invoering van art. 4:84 Awb het meest uitgebreid heeft gemotiveerd:

*“Hetgeen inmiddels in titel 4.3 (de art. 4:81-84) Awb is bepaald omtrent beleidsregels kan worden beschouwd als ongeschreven in de rechtspraak ontwikkeld recht in de voor dit geding relevante periode. Uit deze regeling blijkt dat het bestuursorgaan (en dus niet de burger) aan een beleidsregel kan worden gehouden. Beleidsregels regelen slechts de uitoefening van bevoegdheden. Zij scheppen geen (nieuwe) bevoegdheden. De door de minister gegeven (interpretatieve) beleidsregel, hiervoor vermeld in 3.3, waarin (onder meer) de zo-even vermelde wetsbepaling aldus wordt uitgelegd dat een afschrift van de bouwopdracht door het bevoegd gezag van een bijzondere school aan de minister dient te worden toegezonden, bindt derhalve wel de minister, zodat deze uitleg in een voorkomend geval aan de minister kan worden tegengeworpen, maar zij kan niet aan de Stichting worden tegengeworpen. De meerge-noemde beleidsregel is dus niet van betekenis voor het antwoord op de vraag op wie de in art. III lid 1, onder b, van de wet van 18 juni 1992 vermelde verplichting rust.”*²⁵

Dat de belastingkamer van de Hoge Raad eenzelfde (taak)opvatting erop nahoudt, volgt evenwel uit de omstandigheid dat de Hoge Raad in voorkomende gevallen ertoe overgaat rechtsoptvattingen in interpretatief beleid als “onjuist” te bestempelen.²⁶

Een andere vraag die kan worden opgeworpen, is of de rechter naar huidig recht is gehouden (voor de belastingplichtige gunstige) beleidsregels ambtshalve toe te passen. Dat zou, ten opzichte van het *Leidraad* arrest, een verbetering van de positie van de belastingplichtige inhouden. De Hoge Raad liet de mogelijkheid die vraag expliciet te beantwoorden, recentelijk onbenut.²⁷ Uit eerdere arresten van de Hoge Raad²⁸ en rechtspraak van andere hoogste bestuursrechters²⁹ lijkt echter te kunnen worden afgeleid dat de rechter beleidsregels, binnen de grenzen van de rechtsstrijd, ambtshalve mag – maar nog steeds niet moet – toepassen.³⁰

“De vraag of, en zo ja onder welke voorwaarden, de rechter aan wetsuitleg van een bestuursorgaan is gehouden, is onderwerp geweest van een groot aantal procedures”

Uit het vorenstaande volgt dat de publicatie van wetsinterpreterende beleidsregels een asymmetrische werking heeft.³¹ Als de Staatssecretaris van Financiën daarin een

²⁴ Zo ook letterlijk de CRvB in zijn uitspraken van 27 oktober 2006, nr. 05/1203 AOW, ECLI:NL:CRVB:2006:AZ2599, USZ 2007/5 en 14 december 2012, nr. 11/2317 AOW, ECLI:NL:CRVB:2012:BY6380, RSV 2013/145, r.o. 4.5.

²⁵ HR 23 mei 2003, nr. C01/263HR, ECLI:NL:HR:2003:AF4610, AB 2004/157, r.o. 3.4. Zie hierover ook R.J.N. Schlössels & S.E. Zijlstra, *Bestuursrecht in de sociale rechtsstaat*, dl. 1: Grondslagen, begrippen, normering, organisatie, wetgeving, uitvoering, handhaving, zevende druk, Deventer: Kluwer 2017, p. 233; H.E. Bröring & K.J. de Graaf (eds), *Bestuursrecht*, dl. 1: Systeem; bevoegdheid; bevoegdheidsuitoefening; handhaving, vijfde druk, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2016, p. 299-300; A. Tollenaar, *Gemeentelijk beleid en beleidsregels*, Den Haag: Boom 2008, p. 29-30; A. Tollenaar, ‘Het is maar wat je bijzonder noemt. Rechterlijke toetsing aan beleid en beleidsregels’, *JBplus* 2006, p. 175-187, met name p. 182-183.

²⁶ HR 5 februari 1997, nr. 31 312, ECLI:NL:HR:1997:AA3248, BNB 1997/160, r.o. 3.8-3.11; HR 24 januari 2001, nr. 35 604, ECLI:NL:HR:2001:AA9622, BNB 2001/292, r.o. 3.1 en HR 2 oktober 2009, nr. 08/01614, ECLI:NL:HR:2009:BG6464, BNB 2009/299, r.o. 3.3.2-3.3.4.

²⁷ Zie concl. A-G Niessen 31 januari 2017, nr. 16/02859, ECLI:NL:PHR:2017:54, V-N 2017/15.13 en het daarop volgende arrest HR 21 april 2017, nr. 16/02859, ECLI:NL:HR:2017:717, BNB 2017/131.

²⁸ HR 12 april 2013, nr. 12/03956, ECLI:NL:HR:2013:BZ6831, BNB 2013/126 en HR 15 maart 2013, nr. 12/00097, ECLI:NL:HR:2013:BY6057, BNB 2013/140.

²⁹ ABRvS 25 februari 2004, nr. 200306300/1, ECLI:NL:RVS:2004:A05872, AB 2004/286, onderdeel 2.3 en ABRvS 27 oktober 2008, nr. 200801834/1, ECLI:NL:RVS:2008:BG7991, AB 2009/193, onderdeel 2.2.1.

³⁰ Zie in gelijke zin o.a. R. den Ouden, ‘Ambtshalve toepassing van beleidsregels door de belastingrechter: (definitief) een nieuwe koers?’, *WFR* 2002/182; concl. A-G Wattel van 24 september 2004, nr. 38 172, ECLI:NL:PHR:2004:AN8661, BNB 2004/429, hoofdstuk 4; E.B. Pechler in zijn noot bij HR 15 maart 2013, nr. 12/00097, ECLI:NL:HR:2013:BY6057, BNB 2013/140; M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, onderdeel 2.4.2.2.e; de aantekening van de Redactie in V-N 2017/15.13.

³¹ Zie ook de conclusie A-G Niessen 31 januari 2017, nr. 16/02859, ECLI:NL:PHR:2017:54, V-N 2017/15.13, onderdeel 9.7.

bepaalde interpretatie van een fiscale bepaling hanteert, is de inspecteur daaraan gebonden op grond van het vertrouwensbeginsel en, sinds 1998, art. 4:84 Awb (zelfbinding). De rechter kan die beleidsregels aan de inspecteur, binnen de grenzen van de rechtsstrijd en zo nodig ambtshalve, tegenwerpen. De belastingplichtige is daarentegen niet aan beleidsregels gebonden en kan een ander (pleitbaar) standpunt innemen³² of zich beroepen op bijzondere omstandigheden als bedoeld in art. 4:84 Awb. Deze asymmetrie heeft twee belangrijke gevolgen. In de eerste plaats maakt zij het voor de belastingautoriteiten minder aantrekkelijk om beleidsregels te publiceren.³³ Het hoeft niet te verrassen dat uit recente Wob-verzoeken blijkt dat zulks ook niet altijd gebeurt.³⁴ Voorts kan worden vermoed dat ook de standpunten die worden ingenomen door kennis- en coördinatiegroepen lang niet altijd op papier worden gesteld of openbaar worden gemaakt.³⁵ In de tweede plaats moet worden geconstateerd dat beleidsregels als gevolg van hun asymmetrische werking slechts een beperkte mate van rechtszekerheid verschaffen. Hoewel de belastingplichtige op naleving van de interpretatieve beleidsregel mag vertrouwen (de bovengrens is gegeven), blijft de kans bestaan dat een andere, voor de belastingplichtige voordeliger, interpretatie uiteindelijk door de in-

specteur (op grond van bijzondere omstandigheden) of de rechter (op grond van een reguliere wetsuitleg) zal worden gehonoreerd. Aangezien het belang van de schatkist ongetwijfeld enig gewicht in de schaal legt bij het opstellen van fiscale beleidsregels, is die laatste mogelijkheid in ieder geval reëel.

3 Judicial deference in het Amerikaanse belastingrecht

In de Verenigde Staten draagt de *Secretary of the Treasury Department* in beginsel de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de belastingwetgeving.³⁶ Net als in Nederland wordt dit in de praktijk overgelaten aan een daartoe ingesteld lichaam, te weten de *Internal Revenue Service* (hierna: IRS), met aan het hoofd de *Commissioner of Internal Revenue*.³⁷ Bij de uitvoering van de belastingwetgeving kunnen door (en namens) de *Secretary of the Treasury Department* zogenoemde “regulations” worden uitgevaardigd. Dat gebeurt in de praktijk veelvuldig.³⁸ De algemene wettelijke grondslag voor deze bevoegdheid kan allereerst worden gevonden in *Internal Revenue Code* (hierna: IRC) § 7805(a), waarin is bepaald dat “the Secretary [of the Treasury Department; auteurs]³⁹ shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of this title [i.e. de IRC; auteurs], including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue”. De regulations die op basis van deze grondslag worden uitgevaardigd dienen veelal ertoe de bepalingen uit de IRC van een nadere toelichting te voorzien en op de praktijk toe te spitsen. Daarnaast kan in voorkomende gevallen sprake zijn van een specifieke delegatiebepaling in een concrete wettelijke regeling. Het gaat veelal om de bevoegdheid nieuwe of aanvullende regels te stellen teneinde een bepaald door de wetgever beoogd eindresultaat te bewerkstelligen.⁴⁰ Gedacht kan worden aan een algemene, wettelijke verplichting voor belastingplichtigen om de *Secretary of the Treasury Department* op verzoek informatie te verstrekken, die nader wordt uitgewerkt door in de betreffende regulation te bepalen welke informatie, op welke wijze en op welk moment moet worden aangeleverd.⁴¹ Zij ontleen hun betekenis aan de wettelijke delegatie

32 In de praktijk wordt daarom nog wel oneerbiedig gesteld dat een beleidsregel “ook maar een mening is”. Zie bijvoorbeeld Rb. Breda 19 juni 2007, nr. AWB 06/2815, ECLI:NL:RBBRE:2007:BB0311, V-N 2008/21.3.1, onderdeel 3.2; het commentaar van de redactie in V-N 2008/31.6; J.P. van 't Hof & M.R.M. Deden, ‘Het begrip “werkgever” volgens art. 15 OESO-modelverdrag nader toegelicht’, WFR 2010/971, onderdeel 3.

33 Hoewel uniform beleid steeds gepubliceerd zou moeten worden. Zie G.J. van Norden, ‘Beleidsregels, rechtszekerheid en kenbaarheid’, NTFR 2014/2566 onder verwijzing naar Kamerstukken II 1991/92, 22 300 IX B, nr. 9, p. 35-36.

34 Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 april 2016, nr. DGB/2016/1423U, V-N 2016/30.16 over het aftrekverbod voor de aan- en verkoopkosten van deelnemingen; brief Ministerie van Financiën van 27 maart 2017, nr. 2017-0000051773, V-N 2017/23.3 over de meest voorkomende verschijningsvormen van rulings; brief Ministerie van Financiën van 27 maart 2017, nr. 2017-0000060179 en brief Ministerie van Financiën van 24 april 2017, nr. 2017-0000080144, V-N 2017/23.4 over CV/BV-structuren en informeel-kapitaal-rulings.

35 Voor de rol van de kennissgroepen bij de beantwoording van rechtsvragen die in de praktijk opkomen en bij de voorbereiding van beleidsregels, zie V-N 2016/18.8, onderdeel 2. In 2003 is een overzicht gepubliceerd van 72 actieve kennissgroepen op het gebied van de rechtstoepassing: brief Staatssecretaris van Financiën van 18 april 2003, nr. DGB2003-1720, V-N 2003/22.3. Zie verder de column van J. Seerden, ‘Kennissgroep als geheim genootschap?’, V-N 2015/39.0.

36 IRC § 7801(a).

37 IRC § 7803(a).

38 Zie de verzameling regulations vervat in de Code of Federal Regulations (CFR).

39 Zie voor de Commissioner of Internal Revenue: 26 CFR 301.7805-1.

40 Internal Revenue Manual (IRM) § 32.1.1.2.7 en 32.1.1.2.8(2).

41 Bijvoorbeeld IRC § 6011(a) zoals uitgewerkt in Reg. § 1.6011-4.

en zijn in zekere zin vergelijkbaar met algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen.⁴²

De vraag of, en zo ja onder welke voorwaarden, de rechter aan wetsuitleg van een bestuursorgaan is gehouden, is onderwerp geweest van een groot aantal procedures.⁴³ Hoewel het toetsingskader door de loop der jaren lichte veranderingen heeft ondergaan, hanteert het U.S. Supreme Court sinds *Chevron U.S.A., Inc., v. Natural Resources Defense Council Inc.*, e.a. uit 1984 (hierna: *Chevron*) een tweestapstoets.⁴⁴ In 2011 heeft het U.S. Supreme Court in de zaak *Mayo Foundation for Medical Education and Research e.a., v. United States* (hierna: *Mayo*) expliciet overwogen dat de *Chevron*-leer ook van toepassing is in belastingzaken.⁴⁵

De tweestapstoets uit *Chevron* bestaat erin dat de rechter, die in een procedure over de belastingheffing van een individuele belastingplichtige wordt geconfronteerd met een vraag over de uitleg van de wet die in een *regulation* is beantwoord, allereerst dient te onderzoeken of de voorliggende vraag ondubbelzinnig door de wetgever is beantwoord (*"whether Congress has directly spoken to the precise question at issue"*).⁴⁶ Daarbij gebruikmakend van de *"traditional tools of statutory construction"*,⁴⁷ zoals de tekst van de wet, de wetssystematiek en wetsgeschie-

denis.⁴⁸ Als deze stap voorziet in een ondubbelzinnig antwoord op de kwestie waarover partijen strijden, moet daaraan gevolg worden gegeven en komt aan een (afwijkende) uitleg in *regulations* van de IRS geen betekenis toe. Als de eerste stap echter geen duidelijkheid verschaft of ruimte laat voor meerdere interpretaties (de wet is *"silent or ambiguous"*), dan brengt *Chevron* met zich dat de rechter de uitleg in de (ten tijde van het relevante tijdvak reeds geldende)⁴⁹ *regulation* dient te volgen zolang die is gebaseerd op een *"redelijke interpretatie"* van de wet (*"a permissible construction of the statute"*)⁵⁰ dan wel *"a reasonable interpretation of the enacted text"*⁵¹).⁵² Stap twee betreft dus een marginale toets. De enkele omstandigheid dat de rechter zonder het bestaan van de *regulation* een andere uitleg zou hebben gekozen, is dan onvoldoende om de *regulation* terzijde te schuiven.⁵³ De doorslaggevende betekenis die aan de uit-

42 Gedacht kan worden aan art. 10a AWR en de uitwerking daarvan in de verschillende AMvB's.

43 To name a few: *Skidmore v. Swift & Co.*, 323 U.S. 134 (1944); *National Muffler Dealers Association, Inc., v. United States*, 440 U.S. 472 (1979); *Rowan Companies v. United States*, 452 U.S. 247 (1981).

44 *Chevron, U.S.A., Inc., v. Natural Resources Defense Council Inc. e.a.*, 467 U.S. 837 (1984).

45 *Mayo Foundation for Medical Education and Research e.a., v. United States*, 562 U.S. 44 (2011).

46 *Chevron*, 467 U.S. p. 842. In de praktijk bestaan (vooralsnog) weinig mogelijkheden om tegen *regulations* als zodanig (dus los van of vooruitlopend op een concrete individuele beslissing, zoals het opleggen van een aanslag) op te komen bij de rechter. De reden daarvoor is onder meer gelegen in IRC § 7421, dat – uitzonderingen daargelaten – bepaalt dat *"no suit for the purpose of restraining the assessment or collection of any tax shall be maintained in any court by any person, whether or not such person is the person against whom such tax was assessed"*. Zie voor de verhouding van deze bepaling tot de (on)mogelijkheid van rechterlijke toetsing van Treasury Regulations: K.E. Hickman & G. Kerska, 'Restoring the Lost Anti-Injunction Act', *Va Law Rev.* (forthcoming), online geraadpleegd op 9 november 2017 via https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3054177.

47 *Chevron*, 467 U.S. p. 843, voetnoot 9.

48 Hoewel over deze laatste categorie in de literatuur onenigheid bestaat. Zie bijvoorbeeld S. Breyer, 'Judicial Review of Questions of Law and Policy', 38 Admin. L. Rev. 363, 371 (1986); L. Jellum, 'Chevron's Demise: A Survey of Chevron from Infancy to Senescence', 59 Admin. L. Rev. 725, 748-753 (2007); J.F. Manning, 'Chevron and Legislative History', 82 Geo. Wash. L. Rev. 1517 (2013-2014).

49 Aan *regulations* mag in principe geen terugwerkende kracht worden toegekend. Dit uitgangspunt kan sinds 1996 ook expliciet in IRC § 7805(b) worden teruggevonden. Zie echter voor een uitvoerige en genuanceerde beschouwing van situaties waarin *regulations* gedurende een procedure wijzigen: L. Lederman, 'The Fight over "Fighting Regs" and Judicial Deference in Tax Litigation', 92 B.U. L. Rev. 643 (2012).

50 *Chevron*, 467 U.S. p. 843.

51 *Mayo*, 562 U.S. p. 58.

52 Opgemerkt moet worden dat aan (de totstandkoming van) *regulations* bepaalde eisen worden gesteld. Zo bepaalt Administrative Procedure Act (APA) § 553 dat in bepaalde gevallen een voorafgaande consultatieprocedure (*"notice and comment procedure"*) moet worden doorlopen. APA § 706(2)(a) bepaalt voorts dat *"[t]he reviewing court shall [...] hold unlawful and set aside agency action, findings, and conclusions found to be [...] arbitrary, capricious, an abuse of discretion, or otherwise not in accordance with law"*. Uit de zaak *Motor Vehicle Manufacturers Association v. State Farm*, 463 U.S. 29 (1983) volgt – kort weergegeven – dat die toets onder andere vereist dat *regulations* bij hun totstandkoming moeten worden voorzien van een motivering die berust op relevante factoren. Voor de verhouding van *Chevron* tot de Administrative Procedure Act, zie onder meer P.J. Smith, 'Chevron's Conflict with the Administrative Procedure Act', 32 Va. Tax Rev. 813 (2012-2013).

53 *Chevron*, 467 U.S. p. 844, voetnoot 11: *"The court need not conclude that the agency construction was the only one it permissibly could have adopted to uphold the construction, or even the reading the court would have reached if the question initially had arisen in a judicial proceeding."*

leg in een *regulation* moet worden toegekend wordt ook wel aangeduid als *Chevron deference*.

.....

“Ondanks het feit dat het strikte toetsingskader inmiddels meer dan dertig jaar oud is, wordt Chevron nog steeds uitvoerig bediscussieerd”

.....

Bij *Chevron deference* wordt de expertise van het bestuursorgaan vooropgesteld. Dat heeft namelijk “*more than ordinary knowledge respecting the matters subjected to agency regulations*”⁵⁴ en wordt in staat geacht onduidelijkheden en onvolkomenheden (“*gaps*”) in de onderliggende wetgeving te ondervangen. Het *U.S. Supreme Court* veronderstelt op basis daarvan dat de wetgever in bepaalde gevallen doorslaggevende betekenis heeft willen toekennen aan de uitleg van het bestuursorgaan (“*Congress would expect the agency to be able to speak with the force of law*”).⁵⁵ Die bedoeling kan expliciet blijken, bijvoorbeeld doordat de wetgever dat in een specifieke delegatiebepaling heeft opgenomen, maar vereist is dat niet. Het *U.S. Supreme Court* ziet ook aanleiding *Chevron deference* toe te passen in gevallen waarin impliciet moet worden aangenomen dat de wetgever de invulling bij het bestuurslichaam heeft willen neerleggen. Een zeer belangrijke indicator daarvoor is het bestaan van een algemene bevoegdheid voor het bestuurslichaam regels of beleid uit te vaardigen ten aanzien van de kwestie die voorligt.⁵⁶ Op het fiscale vlak kan worden gewezen op het eerder genoemde IRC § 7805(a).⁵⁷ Reden voor *Chevron deference* is er dan met name als de uitoefening van die bevoegdheid gepaard is gegaan met een

voorafgaande consultatieprocedure.⁵⁸ Geheel doorslaggevend is dat laatste niet.⁵⁹ Als echter aanwijzingen bestaan dat de wetgever met betrekking tot een bepaalde kwestie géén bevoegdheid heeft willen delegeren, komt *Chevron deference* niet aan de orde.⁶⁰ Zo wordt terughoudendheid betracht bij “*extraordinary cases*”, waaronder die van grote economische en politieke betekenis.⁶¹ In zulke gevallen zijn de “*gaps*” van dien aard dat de bevoegdheid die met kracht van wet te dichten niet impliciet kan worden aangenomen. Het gewicht dat dan aan de uitleg in *regulations* toekomt, is onder meer afhankelijk van de grondigheid van de onderliggende overwegingen, de validiteit van de redenering en de consistentie met opvattingen in zowel eerdere als latere *regulations*.⁶²

Ondanks het feit dat het strikte toetsingskader inmiddels meer dan dertig jaar oud is, wordt *Chevron* nog steeds uitvoerig bediscussieerd. Onder meer over (het gebrek aan) rechtvaardigingsgronden voor *Chevron deference* en de reikwijdte van de precieze doctrine bestaat geen overeenstemming in de literatuur.⁶³ Daarnaast blijkt dat ook (lagere) rechters kritiek hebben op de *Chevron*-doctrine. Het belangrijkste punt dat dienaangaande wordt genoemd, is de (onrechtmatige) beperking van de taak die de rechter in het kader van de machtscheiding is toebedeeld.⁶⁴ Dat is met name problematisch als het leidt tot een al te grote machts-

58 *Mayo*, 562 U.S. p. 57-58 onder verwijzing naar *Mead*, 533 U.S. p. 230-231. De notice and comment procedure geeft het publiek de mogelijkheid om op een voorgenomen regulation te reageren. Zie ook Administrative Procedure Act § 553(c). Hoewel een dergelijke procedure strikt genomen niet geldt voor interpretive regulations, wordt zij in de praktijk vaak bij dergelijke regulations toegepast.

59 *Mead*, 533 U.S. p. 231 onder verwijzing naar *Nationsbank of North Carolina, e.a., v. Variable Annuity Life Insurance Company*, 513 U.S. 251, p. 256-257 (1995).

60 Deze voorvraag wordt ook wel aangeduid als ‘Step Zero’: zie daarover bijvoorbeeld C.R. Sunstein, ‘Chevron Step Zero’, 92 Va. L. Rev. 187 (2006).

61 *David King e.a., v. Sylvia Burwell*, 135 S.Ct. 2480, p. 2489 (2015). In deze zaak ging het om tax credits onder de Affordable Care Act, een wet waartegen bij een deel van de Verenigde Staten grote weerstand bestaat en die zowel politiek als economisch verstrekken gevolgen heeft.

62 *Skidmore*, 323 U.S. p. 140.

63 Zie voor een beknopt overzicht bijvoorbeeld P.M. Shane & Ch.J. Walker, ‘Chevron at 30: Looking Back and Looking Forward’, 83 Fordham L. Rev. 475.

64 Zie bijvoorbeeld Gorsuch in zijn concurring opinion bij *Gutierrez-Brizuela v. Lynch*, 843 F. 3d 1142, p. 1149-1158 (10th Cir. 2016). Overigens is Gorsuch in april 2017 benoemd tot Justice in het U.S. Supreme Court en is hij uit dien hoofde medeverantwoordelijk voor de verdere koers die het U.S. Supreme Court zal gaan varen met betrekking tot *Chevron*.

54 *Chevron*, 467 U.S. p. 844. Sommige Amerikaanse auteurs achten deze ervaring in de moderne technocratische maatschappij zo belangrijk dat een *Chevron*-achtige benadering vrijwel onvermijdelijk zou zijn: zie bijvoorbeeld A. Vermeule, *Law’s Abnegation: From Law’s Empire to the Administrative State*, Cambridge MA: Harvard University Press 2016.

55 *United States v. Mead Corporation*, 533 U.S. 215, p. 229 (2001).

56 *Mead*, 533 U.S. p. 229.

57 *Mayo*, 562 U.S. p. 57.

concentratie bij de uitvoerende macht⁶⁵ of een stelselmatige vooringenomenheid van de rechter in het voordeel van het bestuursorgaan.⁶⁶ Bovendien zou *Chevron* in de praktijk ruimte bieden voor inconsequent of zelfs strategisch gebruik door de rechter. Met name in situaties waarin sprake is van een verschil in politieke kleur van de behandelend rechter en uitvoerende macht die de betreffende *regulation* uitvaardigde, zou toepassing van *Chevron* nog weleens worden omzeild.⁶⁷ Het zal immers niet zelden voorkomen dat meerdere plausibele antwoorden bestaan op de vraag of een bepaalde wettelijke bepaling ambigu is en de vraag of de uitleg door een *agency* redelijk genoemd kan worden. Ten slotte kan worden opgemerkt dat ten tijde van het schrijven van dit artikel wetsvoorstellen voorliggen waarin wordt voorzien in een wetswijziging die de rechter verplicht de uitleg van de wet aan een volledige (*de novo*) toetsing te onderwerpen, teneinde een veronderstelde verstoring in het machtsverwicht binnen de *trias politica* te verhelpen.⁶⁸ Als een dergelijk wetsvoorstel wordt aangenomen, zou dat tot gevolg hebben dat de *Chevron*-doctrine – na ruim dertig jaar – haar betekenis zou verliezen.⁶⁹

4 Naar een doorslaggevende betekenis van wetsinterpretierende beleidsregels in Nederland?

Zoals hiervoor is uiteengezet, komt in de Verenigde Staten onder omstandigheden doorslaggevende betekenis toe aan de wetsuitleg die in *regulations* is vervat. In zekere zin is deze aanpak tegenovergesteld aan de

benadering die in de Nederlandse literatuur wel wordt aangeduid als *in dubio contra fiscum*.⁷⁰ De belangrijkste argumenten die voor *Chevron deference* kunnen worden gevonden, betreffen de expertise van de *Treasury Department* en de IRS, hun democratische legitimatie en verantwoording, en de (impliciete) bedoeling van de wetgever om aan de *regulations* doorslaggevende betekenis toe te kennen.

Net als in de Verenigde Staten beschikt de uitvoerende macht in Nederland over vergaande praktijkkennis en -ervaring en is hij bij uitstek in staat snel op ontwikkelingen te reageren. In zoverre gelden in Nederland voor wat betreft het gezag van de interpretatie door de uitvoerende macht dezelfde argumenten als in de Verenigde Staten. Het belang van die expertise voor de wets-toepassing is in de jaren vijftig door de Hoge Raad ook met zoveel woorden onderstreept. Hij wees op: *“het gezag, dat aan door den Minister van Financiën geuite opvattingen omtrent de toepassing van wettelijke bepalingen op het stuk der belastingen wordt gehecht”*.⁷¹

Ook in literatuur uit die periode, en met name in het werk van Jan van Soest die later als advocaat-generaal conclusie zou nemen voor het *Leidraad*arrest, komt men wel de opvatting tegen dat aan interpretaties van de uitvoerende macht een bijzonder gewicht moet worden toegekend.⁷² Men kan echter de vraag opwerpen of het expertiseargument in de Nederlandse context even zwaar moet wegen als in de Verenigde Staten. Anders dan in de Verenigde Staten het geval is, kent Nederland

65 Zie bijvoorbeeld Ch.J. Cooper, *The Flaws of Chevron Deference*, 21 *Tex. Rev. L. & Pol.* 307 (2016-2017).

66 Ph. Hamburger, *Chevron Bias*, 84 *Geo. Wash. L. Rev.* 1187 (2016).

67 Ch.K. Chabot, *Selling Chevron*, 67 *Admin. L. Rev.* 481 (2015); C.R. Liu, *Chevron's Domain and the Rule of Law*, 20 *Tex. Rev. L. & Pol.* 391 (2015-2016); K.H. Barnett, Ch.L. Boyd & Ch.J. Walker, *The Politics of Invoking Chevron Deference*, Ohio State Public Law Working Paper nr. 400; University of Georgia School of Law Legal Studies Research Paper nr. 2017-21, beschikbaar op <https://ssrn.com/abstract=2984302> (ge raadpleegd 5 oktober 2017).

68 De Regulatory Accountability Act of 2017 (H.R. 5, 115th Cong. (2017-2018)) en de Separation of Powers Restoration Act of 2017 (H.R. 76 en S. 1577, 115th Cong. (2017-2018)). Zie ook 163 Cong. Rec. H324 (daily ed. 11 januari 2017) (toelichting door Rep. Goodlatte).

69 Enigszins paradoxaal is dat natuurlijk wel, omdat de wetgever daarmee de ontwikkeling van een interpretatiestramien door de rechterlijke macht ongedaan zou maken op grond van het argument dat wetsuitleg binnen de *trias politica* een taak van de rechterlijke macht is.

70 Zie daarover bijvoorbeeld R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, oratie Nijmegen 2009, p. 34; J.E.A.M. van Dijk, *In dubio contra fiscum*, WFR 2009/1569; A.O. Lubbers, *Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatsse fiscale wetgeving*, TFO 2010/01, onderdeel 4; M.W.C. Feteris, *Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen*, WFR 2010/570, onderdeel 3; E.J.W. Heithuis, *Schoenmaker, blijf bij je leest!*, WFR 2012/354. De Hoge Raad verwijst naar deze benadering in HR 28 maart 1979, nr. 19 240, BNB 1979/128, maar maakt haar niet tot de zijne.

71 HR 23 november 1955, nr. 12 511, ECLI:NL:HR:1955:AY1944, BNB 1956/10.

72 Zie bijvoorbeeld J. van Soest, *De vorming van een stellig belastingrecht door de uitvoerende macht*, Deventer: Kluwer 1958, p. 22; C. van Soest, *Resolutie-recht*, WFR 1958/592; D. Simons, *De interpretatie van de wet en de belastingadministratie*, WFR 1962/513; J. van Soest, *Vrijheid in het belastingrecht*, Amsterdam: FED 1961, p. 20. Ook in recenter tijd is wel gepleit voor een sterkere interactie tussen bestuursrecht en bestuursorganen bij de rechtsvorming: zie bijvoorbeeld H.E. Bröring, *Over grenzen en gradiënten*, in: A.F.M. Brenninkmeijer (red.), *De taakopvatting van de rechter*, Meijersreeks 53, Den Haag: Boom 2003, p. 111-120, met name p. 117-119.

namelijk in alle instanties een gespecialiseerde fiscale rechtsgang.⁷³ Bovendien draagt de belastingkamer van de Hoge Raad, in hoogste instantie, verantwoordelijkheid voor de rechtseenheid en rechtsontwikkeling in *judicialibus*. De Verenigde Staten kennen daarentegen weliswaar een *Tax Court*, maar dat behandelt alleen procedures in eerste aanleg en is ook op dat niveau niet eens de enige bevoegde rechter.⁷⁴ In hoger beroep zijn het steeds niet-gespecialiseerde *Circuit Courts* die de zaak behandelen. Tel daarbij op dat het *U.S. Supreme Court* geen gespecialiseerde belastingkamer kent en slechts een zeer beperkt aantal zaken behandelt, waardoor interpretatieverschillen tussen de *Circuit Courts* soms langere tijd kunnen blijven bestaan, en men constateert dat de fiscale rechtsgang in de Verenigde Staten een tekort kent dat door middel van *Chevron deference* enigszins wordt ondervangen. Dat doet vermoeden dat in Nederlandse fiscale geschillen veel minder noodzaak zal bestaan de expertise en regelgeving van de uitvoerende macht tot uitgangspunt te nemen. Daarnaast kan in algemene zin erop worden gewezen dat niets de inspecteur c.q. de Staatssecretaris van Financiën ervan weerhoudt om praktische ervaring in te brengen in een procedure over de uitleg van een wettelijke bepaling. Ook langs die weg kan de rechter de expertise van de uitvoerende macht bij de wetsuitleg betrekken. Wij hebben echter de indruk dat een dergelijke inbreng van (zaaksoverstijgende) ervaringsgegevens in individuele procedures een tamelijk zeldzaam verschijnsel is, hetgeen erop zou kunnen wijzen dat de beschikbare en voor de rechtspraktijk relevante ervaring misschien beperkter is dan soms wordt gedacht.

Ook het argument van de democratische legitimatie⁷⁵ zou in Nederland kunnen worden opgebracht, aangezien in Nederland de bewindslieden van Financiën verantwoording moeten afleggen aan het parlement voor hun beleidsdaden. Aldus bezien hebben hun interpretaties van de belastingwet wellicht meer democratische legitimiteit dan die van ongekozen rechters. Ook hier gaat de vergelijking met het Amerikaanse stelsel echter enigszins mank. In de Verenigde Staten wordt de *Secretary of the Treasury Department* voorgedragen door de President (die gekozen wordt en dus een zelfstandig democratisch

mandaat heeft) en vervolgens ondervraagd en bevestigd door de Senaat. Tientallen andere topposities binnen de *Treasury Department* en de *Internal Revenue Service* worden eveneens naar believen van de President ingevuld (in sommige gevallen na bevestiging door de Senaat). Daardoor functioneert de ambtelijke bureaucratie in de Verenigde Staten mogelijk minder als een democratisch weinig gelegitimeerde “vierde macht” dan in Nederland. Ten slotte is de benoeming van regeringsleden in Nederland – anders dan in de Verenigde Staten – een functie van de coalitievorming in het parlement, waardoor vraagtekens kunnen worden geplaatst bij de effectiviteit van de parlementaire controle op bewindslieden in ons land.

.....

**“Voorts lijkt ook de
Nederlandse wetgever soms
ervan uit te gaan dat de
rechter de door de
uitvoerende macht
gemaakte beleidskeuzes
zal volgen”**

.....

De legitimiteit die voortvloeit uit directe of indirecte democratische controle op de uitvoerende macht, verleent een wetsinterpreterende beleidsregel bovendien nog geen kracht van wet. Hetzelfde geldt voor de algemene bevoegdheid onduidelijkheden en onvolkomenheden (“gaps”) in de onderliggende wetgeving te ondervangen (“the gap filling authority”). In de Verenigde Staten wordt de juridische grondslag voor *Chevron deference* gezocht in de (impliciete) bedoeling van de wetgever om in geval van “gaps” aan de interpretatie van de uitvoerende macht in vooraf bekendgemaakte *regulations* doorslaggevende betekenis toe te kennen. Waarbij overigens niet zonder betekenis is dat in veel gevallen een publieke consultatie plaatsvindt voorafgaand aan de definitieve totstandkoming van een *regulation*. Ook in Nederland hebben de bewindslieden van de Belastingdienst als het ware “gap filling authority”. Zo overwoog de Hoge Raad in de *Doorbraakarresten*: “dat immers de voor de belastingdienst jegens de volksvertegenwoordiging verantwoordelijke bewindslieden bevoegd zijn om, desgeraden, in door de wetgever niet voorziene of althans in de wet niet specifiek geregelde gevallen – bij voorbeeld ter wille van de eenvormigheid van uitlegging of toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, om een aan de wet ten grondslag lig-

73 Vgl. de gedachtegang van M.M. Gans, ‘Deference and the End of Tax Practice’, 36 *Real Prop. Prob. & Tr. J.* 731, p. 789 (2002), die – voordat Mayo werd gewezen – betoogde dat het bestaan van een gespecialiseerd *Tax Court* met zich zou moeten brengen dat aan *Treasury Regulations* minder betekenis toekomt.

74 Andere bevoegde federale rechtbanken zijn het *U.S. Court of Federal Claims* en de verschillende *District Courts*.

75 Zie daarover in meer detail E. Elhauge, ‘Preference-Estimating Statutory Default Rules’, 102 *Colum. L. Rev.* 2027, p. 2127-2130 (2002).

*gend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied, dan wel ter tegemoetkoming aan onbillijkheden van overwegende aard – nadere regelen te geven en zij van die bevoegdheid in ruime mate gebruik plegen te maken”.*⁷⁶

Voorts lijkt ook de Nederlandse wetgever soms ervan uit te gaan dat de rechter de door de uitvoerende macht gemaakte beleidskeuzes zal volgen. In het Belastingplan 2018 wordt bijvoorbeeld een recent arrest over de toepassing van de dubbele zakelijkheidstoets onder art. 10a Wet VPB 1969 gerepareerd. Een belangrijk punt van kritiek is blijkens de memorie van toelichting dat het oordeel van de Hoge Raad niet overeenkomt “met de uitleg die in de uitvoeringspraktijk aan de, naar de mening van het kabinet, uit de wettekst blijken dubbele zakelijkheidstoets is gegeven”.⁷⁷ In Nederland blijkt echter niet in algemene zin dat de wetgever heeft beoogd aan de beleidsregels van de uitvoerende macht doorslaggevende betekenis toe te kennen bij de uitleg van de wet door de rechter. Integendeel. Bij de invoering van de AWR is door de regering expliciet opgemerkt dat het verlenen van rechtskracht aan resoluties rechterlijke controle zou uitschakelen en de uitvoerende macht het laatste woord zou geven over de interpretatie van de wet, hetgeen in strijd zou zijn met art. 11 WAB, dat de rechter verplicht volgens de wet recht te spreken.⁷⁸ Zoals hiervoor al is opgemerkt, is ook bij invoering van de Derde Tranche Awb de taak van de rechter in relatie tot wetsinterpreterend beleid nog eens expliciet onderstreept. Daar komt bij dat in art. 104 Gw is bepaald dat Rijksbelastingen slechts worden geheven “uit kracht van een wet”. Hierin ligt een strikte taakverdeling tussen wetgevende en uitvoeren-

de macht besloten, die slechts een beperkte mogelijkheid tot delegatie van wetgevende bevoegdheid aan de uitvoerende macht toestaat.⁷⁹ Een en ander maakt het vanuit juridisch perspectief lastig om in het Nederlandse fiscale recht een gelijksoortige bevoegdheid tot (bindende) interpretatie door de uitvoerende macht te onderkennen.

Tot slot kan de vraag worden opgeworpen of toekenning van een dergelijke bevoegdheid verstandig is met het oog op een effectieve scheiding der machten en de daarvoor benodigde *checks and balances*. We merkten al op dat de *Chevron*-doctrine in de Verenigde Staten soms wordt bekritiseerd omdat ze leidt tot een machtsconcentratie bij de uitvoerende macht. Dat probleem zou in Nederland zo mogelijk nog groter zijn. Hiervoor observeerden we reeds dat de parlementaire controle op bewindslieden in ons land niet bijzonder sterk te noemen is. Als gevolg daarvan, en door de vereniging van wetgevende en uitvoerende functies in het ministerie van Financiën, vertonen de wetgevende en uitvoerende machten in ons parlementaire stelsel een grotere verwevenheid dan in het presidentiële systeem van de Verenigde Staten.⁸⁰ Er wordt zelfs betoogd dat het ministerie van Financiën een te dominante rol heeft als het gaat om de totstandkoming van fiscale wetgeving, waardoor de uitvoerende en wetgevende macht feitelijk

⁷⁶ HR 12 april 1978, nr. 18 452, ECLI:NL:HR:1978:AX3264, BNB 1978/135.

⁷⁷ Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 3, p. 7. Het arrest waar het om gaat is HR 21 april 2017, nr. 16/03669, ECLI:NL:HR:2017:640, BNB 2017/156. Het beleid waar op gedoeld wordt betreft vermoedelijk V-N 2013/19.19, onderdeel 4.2.2 (en de voorlopers daarvan). Zie voor vergelijkbare uitlatingen de reparatiewetgeving naar aanleiding van HR 22 april 2016, nr. 15/02845, ECLI:NL:HR:2016:705, BNB 2016/167; Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 124; Kamerstukken II 2016/17, 34 553, nr. 3, p. 9-14. Dit betrof de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregeling bij indirecte aandelenbelangen van minder dan 5%.

⁷⁸ Handelingen II 1957/58, 25 februari 1958, p. 875. Zie ook Kamerstukken II 1958/59, 4080, nr. 7a, p. 5-6. Zie in dat kader voorts E. Thomas, ‘Wat is de rechtskracht van vraag- en antwoordbesluiten?’, TFB 2006/02.

⁷⁹ Kamerstukken II 1978/79, 15 575, nr. 10, p. 1: “Toekenning van een legislatieve macht aan de Regering in fiscalibus is ongewenst voor zover het betreft de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van de belastingplichtigen. Een ruime bevoegdheid tot delegatie zou de mogelijkheid openen dat afbreuk wordt gedaan aan het van oudsher hier te lande en ook elders gehuldigde beginsel dat geen belasting wordt geheven zonder consent van de wetgever.” Het Nederlandse legaliteitsbeginsel is overigens relatief “zacht”, vergeleken met bijvoorbeeld het Belgische: zie daarover S. van Crombrugge, ‘Legaliteit, interpretatie en vrije keuze van de minst belaste weg in het Belgisch belastingrecht’, in: Verburgbundel. Opstellen over vennootschap en belasting, Deventer: Kluwer 1994, p. 61-66.

⁸⁰ Zo maken de leden van de regering in het Nederlandse staatsrecht deel uit van de wetgevende macht (art. 81 Gw). In de Verenigde Staten zijn de President en zijn kabinet geen lid van de wetgevende macht. Wel kan de President in zekere zin het Congres controleren door zijn vetorecht.

als één zouden fungeren.⁸¹ Onder die omstandigheden lijkt het ons niet opportuun ook de bevoegdheid tot uitleg van fiscale wetgeving in grotere mate onder te brengen bij de uitvoerende macht. Integendeel, er valt veel voor te zeggen de rol van de rechterlijke macht te vergroten teneinde het evenwicht te herstellen.

5 Conclusie

In de Verenigde Staten komt sinds *Chevron* in voorkomende gevallen doorslaggevende betekenis toe aan de wetsuitleg die de uitvoerende macht in *regulations* heeft vervat. De *Chevron*-doctrine lijkt goeddeels te steunen op de door de rechter veronderstelde bedoeling van de wetgevende macht om onder omstandigheden aan de uitleg door de uitvoerende macht doorslaggevend de betekenis toe te kennen. Hoewel het de vraag is of

die veronderstelling in de Verenigde Staten nog opgaat, is zij in Nederland in ieder geval niet mogelijk. In Nederland is immers sprake van een duidelijkere afbakening van de regelgevende bevoegdheid van de uitvoerende macht. Teneinde aan de uitleg van de uitvoerende macht kracht van wet te kunnen toekennen, zou – binnen de grenzen van art. 104 Gw – steeds een expliciet mandaat van de wetgever zijn vereist. Het is echter de vraag of een *Chevron*-achtige leer in Nederland toegevoegde waarde zou hebben. Veel argumenten die in de Verenigde Staten worden gebruikt ter rechtvaardiging van *Chevron deference*, gaan tot op zekere hoogte ook op voor de Nederlandse situatie. Zo is ook in Nederland sprake van specialistische kennis en (enige) democratische controle. Anders dan de Verenigde Staten beschikt Nederland echter over een volledige fiscale rechtsgang waarbij de Hoge Raad verantwoordelijk is voor de rechtseenheid. Het probleem waarvoor *Chevron* in de Verenigde Staten een oplossing lijkt te bieden, speelt in Nederland dus niet, althans in mindere mate. Weliswaar biedt de benadering van *Chevron* de belastingplichtige sneller rechtszekerheid, maar die rechtszekerheid blijkt in de praktijk relatief en achten wij van onvoldoende gewicht om de taak van de rechter vergaand in te perken ten gunste van de uitvoerende macht. Dit temeer nu de uitvoerende macht al in vergaande mate betrokken is bij de totstandkoming van fiscale wetgeving. Een vergroting van de rechtszekerheid zou naar onze mening daarom veeleer moeten worden gezocht binnen het bestaande machtssevenwicht, bijvoorbeeld door het wetgevingsproces zorgvuldiger te laten plaatsvinden, standpunten van de Belastingdienst tijdig te publiceren en de rechtsgang in relevante procedures te versnellen. Voorafgaande consultatie bij wetgeving en beleid, alsmede de rechtsvraagbeschikking zouden daar zeker aan kunnen bijdragen.

⁸¹ Zie bijvoorbeeld Ch.J. Langereis, 'Fiscale ergernissen: interview met prof. dr. Jaap Zwemmer', *FED* 2016/126; L.G.M. Stevens, 'Welke crisis heeft voorrang?', *WFR* 2016/35; de debatbijdrage van J.W. Zwemmer in: R.H. Happé & J.L.M. Gribnau, *Belastingen en ethiek*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 243, Deventer: Kluwer 2011, p. 188-190 (met name onderdeel 1); M.B.A. van Hout, 'De politieke invloed op fiscale wetgeving: een verslag van de Algemene vergadering van de Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen (NVAB) van 14 november 2003', *WFR* 2004/503, onderdeel 2.2.3; J.W. Zwemmer, 'De taak van de Hoge Raad in belastingzaken', *WFR* 2002/211, onderdeel 1; L.G.M. Stevens, 'Overspannen bestuur?', *WFR* 1999/1385, onderdeel 4.1; M. Scheltema, *De partijdige wetgever. Inleiding ter gelegenheid van een symposium*, Deventer: Kluwer 1984, p. 10-11.

