Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht

Rustenburg, P.

Citation

Rustenburg, P. (2020, May 14). *Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht*. *Meijers-reeks*. Retrieved from https://hdl.handle.net/1887/87896

Version:	Publisher's Version
License:	Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden
Downloaded from:	https://hdl.handle.net/1887/87896

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

Cover Page

Universiteit Leiden

The handle http://hdl.handle.net/1887/87896 holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Rustenburg, P.
Title: Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht
Issue Date: 2020-05-14

Een algemene normtheorie toegepast
op open normen in het belastingrecht

Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van
de graad van Doctor aan de Universiteit Leiden,
op gezag van Rector Magnificus prof. mr. C.J.J.M. Stolker,
volgens besluit van het College voor Promoties
te verdedigen op donderdag 14 mei 2020
klokke 10.00 uur

door

P. Rustenburg

geboren te Opperdoes

in 1943

Promotoren:	Prof. dr. A.O. Lubbers
	Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau
Promotiecommissie:	Prof. dr. J.P. Boer
	Prof. dr. S.J.C. Hemels (Erasmus Universiteit Rotterdam)
	Prof. dr. H.J. van den Herik
	Prof. dr. C. Stuurman (Universiteit Tilburg)

Lay-out: AlphaZet prepress, Bodegraven
Printwerk: Ipskamp Printing

© 2020 P. Rustenburg

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet van 1912 gestelde uitzonderingen mag niets in deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, in enige vorm op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Het reprorecht wordt niet uitgeoefend.

No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, made available or communicated to the public, in any form or by any means, without the prior permission in writing of the publisher, unless this is expressly permitted by law.

Voorwoord

De aanmoediging om een proefschrift te schrijven over het onderscheiden van normen in het fiscale recht kwam van Allard Lubbers. Met mijn bèta achtergrond en als gepensioneerde nieuwkomer op het alfa gebied der rechten lag het bepaald niet voor de hand om te beginnen aan een promotieonderzoek. Maar geheel in de geest van het recht had Allard een overtuigende argumentatie. Juist met toepassing van die kenniscombinatie zou een promotieonderzoek een uitstekende bijdrage kunnen leveren aan de rechtswetenschap. Ja, denk je dan, indachtig mijn ervaring als marathonloper: als je start moet je wel doorlopen tot de finish. Het onderwerp vormde echter een te interessante uitdaging om het te laten liggen, dus gestart.

Dat bleek moeilijker dan gedacht. Het parcours was nog niet uitgezet en de finish onbekend. Vele boeken en artikelen zijn gelezen en bestudeerd, vele malen opnieuw een methodiek opgesteld en categorisch verworpen totdat het inzicht gloorde dat zonder een degelijke theorie niets zou worden bereikt. Uiteindelijk is daarop het parcours uitgezet en een bevredigende bestemming bereikt. De inspiratie voor de theorievorming werd ontleend aan Popper en Wittgenstein. De toepassing van het algoritme in de theorievorming vindt haar oorsprong in de gedenkwaardige colleges van prof. dr. E.W. Dijkstra aan de Technische Universiteit Eindhoven. Door uit al het bestudeerde een samenhangende theorie te ontwikkelen en vervolgens op normen in het fiscale systeem toe te passen hoop ik te hebben voldaan aan de beoogde bijdrage aan de rechtswetenschap.

Mijn dank gaat uit naar de bijdrage en het commentaar van mijn promotoren Allard Lubbers en Hans Gribnau die mij in alle vrijheid de tijd en ruimte hebben gegeven voor de omvang en inhoud van dit onderzoek, inclusief het gebruik van abstracte symbolen en formules.

Voorts gaat mijn dank uit naar Jaap van den Berge voor zijn treffend in 's Hogen Raads formuleringen gegeven commentaar op de concepthoofdstukken, met name de hoofdstukken over rechtsvinding en de methodische aspecten in de rechtspraak waarin hij mijn soms al te exacte denkwijze in overeenstemming met de rechterlijke denkwijze heeft genuanceerd.

Ook bedank ik de leden van de promotiecommissie prof.dr. J.P. Boer, prof.dr. S.J.C. Hemels, prof.dr. H.J. van den Herik, prof.dr. C. Stuurman, voor hun waardevolle commentaar en gedane suggesties.

Dit voor mij intrigerende onderzoek is met genoegen uitgevoerd. Het was een ontdekkingstocht, weliswaar met veel zijwegen, die heeft geleid langs uiteenlopende disciplines met een diversiteit aan wetenschappelijke denkbeelden. Ik hoop van harte dat de resultaten van dit onderzoek in de rechtswetenschap gezamenlijk zullen worden vervolgd door juristen en wiskundigen.

Inhoudsopgave

Voorwoord V

Lijst van symbolen, formules en afkortingen XIII

1 Inleiding 1
1.1 Beknopte uitleg van de logisch-symbolische weergave 4
1.2 Beknopte uitleg structuur onderzoekresultaten 6
1.3 Probleemstelling 9
1.4 Onderzoeksdoelstelling 11
1.5 Methode van onderzoek 12

2 De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm' 17

3 Vage en open normen in de rechtswetenschap 23
3.1 Deel 1. Niet-fiscaal rechtsgebied 24
3.2 Samenvatting niet-fiscaal rechtsgebied 32
3.3 Deel 2. Het fiscaal rechtsgebied 33
3.4 Samenvatting fiscaal rechtsgebied 37

4 Het wettelijk kader van open normen 39
4.1 Legitimatie van het gebruik van open normen 40
4.2 Delegatie en open normen 43
4.3 Raad van State en open normen 48

5 Theorievorming 51
5.1 De basisvorm van een norm 52
5.2 Definitie van een norm 53
5.2.1 Onderscheid normen en beginselen 58
5.2.2 Structuur en functie van een norm 62
5.2.3 Onderscheid in maatschappelijke normen, rechtsnormen en wettelijke normen 65
5.2.3.1 Entiteiten en functievoorschriften binnen rechtsnormen 67
5.2.3.2 Functievoorschriften 69
5.2.3.3 Functievoorschriften en falsificatie 72
5.2.4 Normtheorieën 75
5.3 Wat kenmerkt een open norm? 81
5.3.1 Handelingsnormen 85
5.3.2 Kwalificatienormen 87

5.3.3 Open normen in rechtsgevolgen 93
5.3.4 Predicaten en entiteiten 94
5.3.5 Vergelijking op attributen 98
5.3.6 Betekenis van 'open' 100
5.3.6.1 Open als verzameling 100
5.3.6.2 Open als correctiemiddel 102
5.3.6.3 Samenvatting betekenis van open 104
5.3.7 Beoordeling van een geval aan een open norm 105
5.4 Onderscheid open norm en niet-open norm 107
5.4.1 Vage normen 109
5.4.2 Onbepaalde begrippen 113
5.4.3 Abstracte begrippen 114
5.4.4 Open texture, Porosität en niet voorziene entiteiten 116
5.4.5 Leemten 119
5.5 Welke soorten normen kunnen op grond van de theorie worden onderscheiden 124
5.6 Generalklauseln en open normen 127
5.7 Organisatie verwijzingsvormen naar inhoud van open normen 134
5.7.1 Goed koopmansgebruik 136
5.7.2 NEN-ISO 138
5.7.3 Woz-voorschrift 140
5.7.4 Samenvatting t.a.v. organisatie verwijzingsvormen 141

6 Dynamische werkwijze open norm in het fiscale systeem 143
6.1 Definitie van een systeem 145
6.1.1 Doel 146
6.1.2 Functie 148
6.1.3 Structuur 149
6.1.4 Werkwijze 151
6.2 Feit als aanknopingspunt 153
6.2.1 Rechtsfeit 155
6.2.2 Het belastbare feit 156
6.3 Dynamiek van een open norm in het fiscale stelsel 160
6.4 Rol van instituties bij de concretisering van open normen 165
6.5 Rechtsvinding en open normen 170
6.5.1 Het geval c met de omstandigheden 174
6.5.2 De entiteit ε met de verzameling E 174
6.5.3 De betekenis van predicaat p 175
6.5.4 Het open norm functievoorschrift $p\varphi$ 176
6.5.5 Bewijslastverdeling 177
6.5.6 Rechtsgevolgen 180
6.6 Rechtsvinding en de q-norm 183
6.7 De ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter 187
6.8 Open normen en methodische aspecten in de rechtspraak 197
6.8.1 Open normen bij de Hoge Raad 198

6.8.2 De methodiek van de rechter 204
6.8.3 De dubbele ontkenning van de Hoge Raad 213
6.8.3.1 Niet-onbegrijpelijk 217
6.8.3.2 Geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting 220

7 Opinabilia over open normen 223
7.1 Aanmerken van open normen in de rechtspraak 224
7.2 In de rechtspraak aangegeven implicaties van open normen 226
7.3 Samenvatting rechtspraak 230
7.4 Opinabilia in de literatuur 230
7.5 De voor- en nadelen van een bepaalde open norm 234
7.6 De voor- en nadelen van een onbepaalde open norm 236
7.7 Samenvatting opinabilia 240

8 Samenvatting en conclusies 243
8.1 Ontstaan en wettelijk kader 244
8.2 Antwoord op negen onderzoeksvragen 246
8.3 Normtheorie en de methodiek van de rechter 250
8.3.1 Methodiek oordeelsvorming van de rechter 250
8.3.2 Regie open norm ontwikkeling 251
8.3.3 Rechtsvinding open normen 251
8.3.4 Methodiek Invulling open normen 252
8.3.5 Dubbele ontkenningen van de Hoge Raad 253
8.4 Het aanmerken van een norm als open norm 253
8.4.1 Voor- en nadelen open normen 254
8.4.2 Conclusie huidig gebruik open normen 254
8.5 De normtheorie 255
8.5.1 Verrassende resultaten 255
8.5.2 Normtheorie in een breder perspectief 256
8.5.3 Conclusie normtheorie 257

9 Aanhangsel I. Generalisatie van de normtheorie 259
9.1 Verband tussen norm en normtheorie 259
9.2 Verband tussen normtheorie en systeem 265

10 Aanhangsel II. Het functievoorschrift als algoritme 269

Summary 277

Bibliografie 281

Curriculum vitae 285

Trefwoordenregister 287

Lijst van symbolen, formules en afkortingen

Symbolen

def.1	definitie van een norm
def.2	definitie van een rechtsnorm
def.3	definitie van een open norm
beg.1	definitie van een beginsel
$\boldsymbol{\mathcal{R}}$	het reële systeem, de werkelijkheid
$\boldsymbol{\mathcal{F}}$	het fiscale systeem
$\boldsymbol{\mathcal{V}}$	rechtsregels en normen (subsysteem van $\boldsymbol{\mathcal{F}}$)
$\boldsymbol{\mathcal{U}}$	belastingdienst (subsysteem van $\boldsymbol{\mathcal{F}}$)
$\boldsymbol{\mathcal{D}}$	rechtspraak (subsysteem van $\boldsymbol{\mathcal{F}}$)
$\boldsymbol{\mathcal{T}}$	transformatiefunctie voor omzetten privaat eigendom in publiek eigendom
ε	entiteit, staat voor object of subject, een subject voor persoon, rechtspersoon, groep, etc.
φ	functievoorschrift
ϕ	een ander functievoorschrift
E	verzameling entiteiten die voldoen aan de vereiste criteria
p	predicaat van φ
q	predicaat voor een *quantifier*, een hoegrootheidsbepaler
a_{i}	attribuut i, $i = 1,2, \ldots, n$ kenmerk of eigenschap van entiteit ε
c	casus, een geval
θ_1	normvergelijking met geval
θ_2	open normvergelijking met geval
r_1	rechtsgevolg van **dan** in θ_1 of θ_2 (zie formule θ_1 of θ_2)
r_2	rechtsgevolg van **anders** in θ_1 of θ_2 (zie formule θ_1 of θ_2)
ω	methodiek van de rechter, $\omega(\theta_1)$ of $\omega(\theta_2)$ heeft betrekking op rechtsvinding
ψ_ν	algemene aanduiding voor een normtheorie
$=$	gelijkheid met een toegelaten spreiding in het verschil
$\neg$	ontkenning
$\in$	element van
$\notin$	geen element van
$\wedge$	logische en
$\vee$	logische of
$\forall$	voor alle
$\supseteq$	hoofdverzameling van
$\not\supseteq$	geen hoofdverzameling van
$\exists$	er bestaat
$\nexists$	er bestaat niet
$\lvert \ldots \rvert$	absolute waarde

Formules

$\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\ \varphi$
norm in symbolische vorm

$y = \varphi(\varepsilon)$
resultaat van functievoorschrift

$y = p\varphi(\varepsilon)$
resultaat van open norm functievoorschrift

q-norm
quantifier-norm

θ_1: **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2
vergelijking geval met norm (i.p.v. het syllogisme)

θ_2: **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2
vergelijking geval met open norm

ε_1<*operator*>ε_2
definitie van een feit

$p\varphi = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$
samenstelling φ met deel in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ en deel in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$

$p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1{-}\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$
open norm ontwikkeling met $0 \leq \alpha \leq 1$

$\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_{\mathrm{i}}) = \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_{\mathrm{i,w}}) + \boldsymbol{\mathcal{U}}(\varphi_{\mathrm{i,u}}) + \boldsymbol{\mathcal{D}}(\varphi_{\mathrm{i,d}})$
dynamische samenstelling norm over instituties

$\boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{\mathrm{i}}) = \boldsymbol{\mathcal{R}}(p\varphi_{\mathrm{i,r}}) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{\mathrm{i,w}}) + \boldsymbol{\mathcal{U}}(p\varphi_{\mathrm{i,u}}) + \boldsymbol{\mathcal{D}}(p\varphi_{\mathrm{i,d}})$
dynamische samenstelling open norm

Afkortingen

abbb	algemene beginselen van behoorlijk bestuur
Actal	Adviescollege toetsing regeldruk
AFM	Autoriteit Financiële Markten
A-G	advocaat-generaal
AMvB	Algemene maatregel van bestuur
APK	Algemene periodieke keuring
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
BverfG	Bundesverfassungsgericht
BW	Burgerlijk Wetboek
CCITT	Comité Consultatif International Télégraphique et Téléphonique
CBb	College van beroep voor het bedrijfsleven
CBS	Centraal bureau voor de Statistiek
dga	directeur-grootaandeelhouder
Dig.	Digesten
DIN	Deutsche Industrie Norm
DNB	De Nederlandse Bank
diss.	Dissertatie
EMMI	European Money Market Institute
Euribor	Euro Interbank Offered Rate
EVRM	Europees Verdrag van de Rechten van de Mens
FED	Fiscaal weekblad
FM	Fiscaal Maandblad
GG	Grundgesetz
Gkg	Goedkoopmansgebruik
Gw	Grondwet
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ICT	Informatie en Communicatie Technologie
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISO	International Standards Organisation
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
Libor	London Interbank Offered Rate
MvA	Memorie van Antwoord
NBW	Nieuw Burgerlijk Wetboek
NEN	Stichting Nederlands Normalisatie-instituut.
NJB	Nederlands Juristenblad

NLF	NL Fiscaal
NNI	Nederlands Normalisatie Instituut
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
r.o.	rechtsoverweging
RvS	Raad van State
Stcrt	Staatscourant
SW 1956	Successiewet 1956
Twbmt	Tijdelijke wet bestuurlijke maatregelen terrorisme-bestrijding
V-N	Vakstudie Nieuws
Wbrp	Wet basisregistratie personen
vew	voordelen eigen woning
Wet BPM	Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet loonbelasting 1964
Wet MRB	Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet WOZ	Wet waardering onroerende zaken
WFR	Weekblad fiscaal recht
Wft	Wet op het financieel toezicht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
Sr	Wetboek van Strafrecht

1 Inleiding

De aanleiding voor dit onderzoek kwam voort uit een schijnbaar eenvoudige vraag naar het onderscheid tussen een vage norm en een open norm in het belastingrecht. Beide termen worden namelijk arbitrair en zonder definitie gebruikt – en niet alleen in het belastingrecht – in Kamerstukken en literatuur. Zo wordt bijvoorbeeld zonder het onderscheid toe te lichten 'goed gedrag' als een open norm aangemerkt en in hetzelfde Kamerstuk 'naar behoren' als een vage norm.[1] Ook kan een open norm weer als een vage open norm worden aangemerkt.[2] Het komt ook voor dat dezelfde norm in de ene publicatie als vage norm en in een andere publicatie als open norm wordt aangeduid.[3] Of dat in een onderzoek open normen gelijk worden gesteld aan vage normen.[4] Dit laatste wordt ook wel toegepast om het veel vroegere vage norm gebruik te actualiseren naar een recenter open norm gebruik. Een aansprekend voorbeeld daarvan is de oorspronkelijke publicatie van Wiarda in 1963 – de term open norm was nog niet ingevoerd – waarin de verschuiving van heteronomie naar autonomie in de rechterlijke functie wordt verklaard door het toenemend gebruik van vage normen.[5] In de latere bewerkingen van die publicatie worden vage normen gelijkgesteld aan onbepaalde, open of blanco normen.[6] Sommige onderzoekers constateren een verwarrende terminologie voor de aanduiding van normsoorten als vage norm en open norm, en kiezen voor een eigen omschrijving en betekenis van deze normen.[7] Dit heeft tot gevolg dat het aantal referenties naar

---

1 Kamerstukken II 1983-1984, 18 009, nr. 5, betreffende wijziging Wet gewetensbezwaren militaire dienst op p. 6 open norm 'goed gedrag' en op p. 10 vage norm 'naar behoren'.

2 Kamerstukken I 2009-2010, nr. 31 731, Bijlage Pilotstudy Maatschappelijke Reguleringsinstrumenten, met afwisselend gebruik van open en vage normen, en zelfs een vage open norm '(…) dat zelfregulering effectiever zal zijn wanneer precieze en heldere normen worden gebruikt in plaats van vage open normen.'

3 Vage norm: A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik. Een onderzoek naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, p. 399; open norm: J. Doornebal, Goed koopmansgebruik als open norm, NTFR 2008/33.

4 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, diss. Rotterdam, Gouda Quint 1998, p.451 gebruikt vage norm als synoniem voor open norm.

5 G.J. Wiarda, Drie typen van rechtsvinding, in *Een bundel gedachten*, Jubileumuitgave N.V. Uitgeversmaatschappij W.E.J. Tjeenk Willink 1838 - 1963, Tjeenk Willink Zwolle 1963, p. 131 - 176.

6 G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding*, Tjeenk Willink Deventer 1999, p. 28. Daardoor is Wiarda nog steeds een veel aangehaalde bron voor open normen.

7 P. Memelink, *De verkeersopvatting*, diss. Leiden, Den Haag, Boom Juridisch 2009, p. 35-48 (over open normen met diverse bronvermeldingen). Memelink geeft ten aanzien van de verkeersopvatting de voorkeur aan een onbepaald begrip dat deel uitmaakt van een open norm.

vage of open normen, en dus ook de verwarrende terminologie, in de tijd toeneemt.[8] In de huidige situatie mag en kan iedereen zelf bepalen welke term en inhoud aan een norm wordt gegeven: de wetgever, de rechtspraktijk, de wetenschapper en rechter zijn niet gebonden aan een eenduidige betekenis. De wetgever kan een open norm beschouwen als een door de rechter in te vullen norm, de rechtspraktijk kan de toepassing van open normen beleidsmatig propageren – bijvoorbeeld vermindering regeldruk – of hiertegen ageren – bijvoorbeeld vanwege proceskosten en rechtsonzekerheid, de wetenschapper kan open en vage normen naar believen benoemen en verwisselen, en de rechter kan in zijn uitspraak vanwege het willekeurig gebruik van open normen hieraan niet refereren, en kan – zelfs moet – ongeacht de soort norm recht spreken. De hiervoor geschetste situatie van terminologische verwarring en willekeurige normsoorttoepassing maakt onderlinge uitwisseling en vergelijking van normtoepassing naar soort norm in de rechtswetenschap vrijwel onmogelijk. Dit geldt evenzo voor gevolgtrekkingen op basis van ongedefinieerde normsoorten. Een dergelijke situatie fundamenteel verbeteren vereist een gemeenschappelijke basis van gedefinieerde termen en een inhoudelijk te onderscheiden betekenis van normsoorten.

De in de aanhef gestelde relatief eenvoudige vraag betreft twee termen voor normen die vrij arbitrair kunnen worden toegekend. Om normen in een rechtstelsel eenduidig te kunnen onderscheiden is het noodzakelijk om alle normen daarin te kunnen onderscheiden. Immers, bijvoorbeeld een open norm of een vage norm moet onderscheiden kunnen worden van een onbepaald begrip, of een onbepaald begrip omvatten. Een dergelijk onderscheid vereist mede een nadere analyse van de inhoud van een norm. Daardoor werd de relatief eenvoudige vraag uitgebreid tot een meer complexe vraag naar bruikbare criteria op grond waarvan normen naar hun inhoud kunnen worden onderscheiden. De hiervoor noodzakelijke criteria zouden uit de praktijk of uit gangbare normtheorieën moeten kunnen worden afgeleid. Daardoor kwam het accent van het onderzoek te liggen op onderzoek naar gangbare normtheorieën of, indien noodzakelijk eigen theorievorming, inhoudende: het ontwikkelen van een *theorie* die het mogelijk zou maken rechtsnormen te onderscheiden naar hun inhoud.

Tevens was mijn opgave, of uitdaging, daarbij na te gaan of en in hoeverre theoretisch en praktisch gebruik kon worden gemaakt van methoden uit disciplines buiten de rechtswetenschap, met name de exacte wetenschappen. Normen in exacte wetenschappen zijn namelijk gebaseerd op een theorie, een theorie is gebaseerd op hypothesen of natuurwetten. Bijvoorbeeld 'een appel valt van de boom' geldt voor alle appels aan bomen. De theorie levert de algemeen toepasbare formules voor een vallende massa waaruit de valsnelheid, tijd of afstand kan worden berekend, gebaseerd op de wet

8 J.S. Nan, *Het Lex-Certa Beginsel*, diss. Amsterdam Sdu 2011. p.21-23 (over terminologie), met diverse bronvermeldingen. Nan kiest uiteindelijk voor de term vage norm.

van de zwaartekracht. Voor het recht zou dan overeenkomstig een algemene norm kunnen worden gedefinieerd die als hypothese voor een normtheorie als uitgangspunt kan worden genomen. Het kenmerkende verschil is dat in het vrijevalvoorbeeld de immer aanwezige zwaartekracht de norm activeert terwijl in het recht het rechtsfeit de norm activeert, in het belastingrecht het belastbare feit.[9]

Op rechtsgebied ontstaan rechtsnormen die vanuit een wetgever via wetten worden uitgevaardigd en/of via rechterlijke uitspraken vanuit de rechtspraak worden ontwikkeld. Daaraan ligt geen specifieke normtheorie ten grondslag; de rechtsnormen worden door de wetgever algemeen opgesteld aan de hand van aanwijzingen waarin geen onderscheid naar de soort norm wordt gemaakt.[10]

Voor de vorming van een theoretische basis voor dit onderzoek vormde de wetenschapstheorie van Popper een belangrijke inspiratiebron.[11] Een andere inspiratiebron leverde het vroege werk van Wittgenstein dat geraadpleegd is om de normen en hun werkwijze in abstracte vorm en op logisch symbolische wijze te beschrijven.[12] De symbolische weergave is onmisbaar om duidelijkheid te creëren; hierdoor worden interpretatieproblemen en onduidelijkheden, die samenhangen met uitdrukkingen in natuurlijke taal vermeden. Tevens kan een symbolische weergave als middel dienen voor de

---

9 Het feit activeert menskracht bij de persoon die geacht wordt dit te weten en hierop actie te ondernemen. In toenemende mate wordt de actie door systemen overgenomen.

10 Aanwijzingen voor de regelgeving. Zie www.wetten.nl voor de actuele versie. Deze aanwijzingen hebben bindende kracht voor de ministers en staatssecretarissen en de onder hen ressorterende personen die bij de voorbereiding en vaststelling van regelingen zijn betrokken. Daarbuiten is het van belang dat in geval van regelgeving rekening wordt gehouden met de aanwijzingen.

11 K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, met name p. 31 e.v. *III Kapitel* Theorien. Zijn wetenschapstheorie geeft de criteria aan waaraan een theorie moet voldoen om wetenschappelijk te kunnen worden genoemd. Het terrein van de natuurkunde met natuurwetten is daarvan een goed voorbeeld. Op het gebied van rechtswetenschap kan deze wetenschapstheorie ook worden toegepast. Het verschil is bijvoorbeeld: telkens als de wet aangeeft dat een norm van toepassing is, berust dit niet op een natuurwet, zoals in de natuurkunde, maar op een gedefinieerd feit. Voor een specifiek geval is de norm hiermee aangegeven in de betekenis: als het door een feit aangegeven geval voldoet aan de norm dan treedt een gevolg in.

12 L. Wittgenstein, *Tractatus Logico-philosophicus*, Athenaeum-Polak & Van Gennep Amsterdam 1976. Uitgangpunt voor Wittgenstein vormen de feiten en voorwerpen die met elkaar verbonden kunnen worden tot een connectie tussen voorwerpen. In dit onderzoek wordt een connectie als feit aangemerkt en voorwerpen als objecten en subjecten gezamenlijk aangeduid als entiteiten met kenmerken die attributen worden genoemd. Dit geeft de mogelijkheid een feit in de werkelijkheid aan te sluiten op een gedefinieerd feit in de wet. De betekenis van de *Tractatus* is vooral toepasbaar voor logische structurering van de materiele werkelijkheid in taal. Het latere werk van Wittgenstein heeft betrekking op betekenis van taal in z.g. taalspelen. Zie ook H-G. Gadamer, *Waarheid en methode*, Vantilt Nijmegen 2014, Spel als leidraad voor de ontologische explicatie, p. 107 e.v.

vorming van een algemene normtheorie op grond waarvan theoretisch en praktisch onderzoek kan plaatsvinden, van belang voor een wetenschappelijke discipline die zich richt op normtheorieën en normsystemen. Vanwege de abstracte en symbolische weergave volgen hierna twee 'uitleg paragrafen'. In paragraaf 1.1 wordt de symbolische weergave uitgelegd en in paragraaf 1.2 de structuur van de onderzoekresultaten.

1.1 Beknopte uitleg van de logisch-symbolische weergave

Een onderscheid in normen naar de inhoud van de norm vereist, zoals hiervoor gezegd, criteria op grond waarvan de inhoud kan worden ingedeeld. Zowel met de term open norm als met de term vage norm wordt een norm bedoeld waarvan de inhoud door de wetgever niet of niet voldoende duidelijk is vastgelegd. De mate van onduidelijkheid is echter voor dit onderzoek geen bruikbaar criterium om normen naar de inhoud te onderscheiden.[13] Daartoe moet worden onderzocht uit welke basiselementen een norm is samengesteld. En vervolgens moet worden onderzocht welke basiselementen betrekking hebben op de inhoud van de norm. Een norm kan worden ontleed in drie basiselementen: ten eerste de doelgroep van de norm, ook wel aangeduid als adressaten of een gekwalificeerde verzameling van subjecten of objecten, ten tweede een imperatief en ten derde een voorschrift. De klassieke indeling van normen in de bestaande normtheorieën vindt meestal plaats op basis van een '*imperatief*': gebieden, verbieden, nalaten, behoren, toekennen, etc.[14] Een dergelijke indeling ligt voor de hand indien de soorten verplichting in opvolging van normen aan de vorming van de theorie ten grondslag wordt gelegd – dat wil zeggen de verschillende vormen van de imperatief opvolgen – maar is ongeschikt voor een indeling naar de inhoud van een norm. Voor onderscheid naar soort normen komen de twee andere basiselementen, doelgroep en voorschrift, van de norm in aanmerking. Deze twee basiselementen zullen, zoals later zal blijken, verder worden ontleed in eigenschappen of kenmerken. De doelgroep van een norm bestaat uit een gekwalificeerde verzameling entiteiten, dat zijn subjecten en objecten waarop de norm betrekking heeft. Het voorschrift staat voor de norminhoud die moet worden opgevolgd of nagekomen. Daarin dient een scherp onderscheid te worden gemaakt in het vaststellen van de norminhoud en het 'toetsen' van een geval aan die norminhoud. Het resultaat van opvolging of nakoming van een norm wordt verkregen door uitvoering van een voorschrift in opdracht van de *'imperatief'.* Dat komt in wiskundige zin overeen met het uitvoeren van een functievoorschrift f dat bij uitvoering voor de variabele x een resultaat aan y toevoegt, gewoonlijk weergeven als

13 Dan zou a priori een eenduidige correlatie tussen onduidelijkheid en soort norm moeten worden aangenomen.

14 Een belangrijke vertegenwoordiger hiervan is H. Kelsen, *Allgemeine Theorie der Normen*, Mainz-Verlag Wien 1979.

$y = f(x)$.[15] Bijvoorbeeld $y = \sqrt{x}$ waarin de functie $\sqrt{}$ voor elke $x \geq 0$ een waarde aan y toevoegt. Door in dit onderzoek het voorschrift van de norm als φ (symbool voor functievoorschrift) te definiëren en de variabele als ε (symbool voor entiteit) kan een normtheorie op een met de wiskunde overeenkomende wijze worden gedefinieerd.[16] Alle entiteiten die voldoen aan de doelgroep, dus aan de gekwalificeerde verzameling entiteiten E, wordt symbolisch weergegeven met $\forall\varepsilon \in E$. Voegen we de genoemde basiselementen $\forall\varepsilon \in E$, het $'imperatief'$en functievoorschrift φ bijeen dan verkrijgen we de symbolisch formule voor een norm: $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$. Deze formule staat in dit proefschrift consequent voor het algemene symbool van een norm.

Benadrukt wordt dat het functievoorschrift φ afwijkt van de klassieke indeling van wetten in artikelen. Het functievoorschrift φ bevat namelijk in algoritmische vorm de actuele rechtsregels uit wet en rechtspraak ter bepaling van het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$. Omdat het functievoorschrift φ een essentieel basiselement van de norm uitmaakt, zal ter toelichting een aantal voorbeelden worden gegeven van een rechtsregel met een toenemende moeilijkheidsgraad van φ.

a. Rechtsregel: automobilisten moeten zich houden aan de maximumsnelheid van x km/u; deze norm bevat een eenvoudige φ: *snelheid* $\leq x$ *km/u*.
b. Rechtsregel: automobilisten moeten zich houden aan de maximum gemiddelde snelheid van x km/u; deze norm bevat een minder eenvoudige φ : *snelheid* $x \leq \frac{afstand\ in\ km}{tijd\ in\ uren}$ *km / u* (trajectcontrole).
c. Rechtsregel: automobilisten moeten zich houden aan een snelheid die naar omstandigheden beoordeeld geen gevaar oplevert; deze norm bevat een meer ingewikkelde φ: *snelheid ≤ uitkomst van een algoritme in km/u*, waarin de omstandigheden in acht zijn genomen, met twee mogelijkheden voor φ:
    1. φ wordt aan de automobilist overgelaten die op grond van zijn kennis en ervaring geacht wordt zelf een φ te kunnen opstellen; in dat geval is de verwijzing vanuit de wet naar *omstandigheden(snelheid).*
    2. φ is een functievoorschrift van een private organisatie waarnaar de wetgever verwijst, bijvoorbeeld naar een via het navigatiesysteem beschikbare functie *Enav* van de verzekeringsbranche;[17] de verwijzing vanuit de wet is naar *Enav (snelheid).*

Opgemerkt wordt dat de werkelijke snelheid wordt getoetst aan φ zoals bepaald in de op een geval van toepassing zijnde rechtsregel a, b, c1 of c2.

---

15 Zie paragraaf 5.2 voor de uitleg van het functievoorschrift. Een meer theoretische uitleg met enkele voorbeelden is opgenomen in aanhangsel II.

16 Entiteiten zijn bekend van o.a. Spinoza, *Spinoza Ethica*, vertaling H. Krop, Prometheus Amsterdam 2002. In de informatica is de relatie tussen entiteit en attribuut opgenomen in het entity-attribute-value model.

17 *Enav* is een fictieve, door mij bedachte functie.

Uitgaande van normdefinities in abstracte en formele weergave is een logisch symbolische beschrijving van de normtheorie mogelijk waarbij gebruik wordt gemaakt van relatief eenvoudige mathematische onderwerpen zoals verzamelingen, logica met de theorie van de vaagheid[18] en algoritmische functies in de hiervoor gebruikelijke notaties. Deze vorm maakt het mogelijk om het wettelijk systeem volledig met deze theorie te beschrijven.

De resultaten van het onderzoek worden in de hiernavolgende structuur weergegeven.

1.2 Beknopte uitleg structuur onderzoekresultaten

Allereerst wordt door de ontstaansgeschiedenis van de open norm te schetsen, behandeld waartoe de term open norm is geïntroduceerd. De directe aanleiding voor de introductie van de term open norm is te herleiden tot tegenstand rondom de invoering van het NBW. De term open norm (ook blanco norm, blanket norm of lege norm) werd daarin niet verbonden met een nieuwe norm maar met normen die voorheen ook als vage normen werden aangemerkt alsmede met onbepaalde en abstractie begrippen. Daardoor kon de huidige praktijk ontstaan waarin willekeurig een norm als open norm wordt aangemerkt.[19] Aansluitend geef ik een overzicht van het gebruik van vage en open normen in de rechtswetenschap. Onmiskenbaar heeft de incoherente introductie van de term open norm in de rechtswetenschap, ook in het belastingrecht, bijgedragen aan een verwarrende terminologie en willekeurig gebruik in de rechtswetenschap.[20]

Een meer grondige, wetenschappelijke aanpak vereist de ontwikkeling van een normtheorie op grond waarvan verschillende normen naar hun inhoud kunnen worden onderscheiden. Deze aanpak heeft betrekking op de in de paragraaf 1.3 gegeven probleemstelling.

Dit deel van mijn onderzoek behandelt de theorievorming waarin gebruik wordt gemaakt van de hiervoor vermelde methoden uit andere disciplines.[21] De theorie is gefundeerd op een algemene definitie van een norm waaruit de definitie van een rechtsnorm is afgeleid. Uit de rechtsnorm is een definitie van een open norm afgeleid. Overigens kunnen uit de rechtsnorm ook andere soorten normen worden afgeleid. De normdefinities vormen als het ware de hypothesen van een algemene normtheorie. Gebaseerd op deze normtheorie met normen in de formule $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$, te lezen als: alle entiteiten ε (subjecten of objecten) die voldoen aan de criteria van de verzameling geadresseerden E moeten (*'imperatief'*) functievoorschrift φ

18 Voor een inleiding zie R. Keefe and P. Smith (eds), *Vagueness: A Reader*, MIT Press, Cambridge (Mass.) 1997. Zie ook K. van Deemter, *Not exactly*, Oxford University Press Oxford 2009.

19 Zie hoofdstuk 2 De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm'.

20 Zie hoofdstuk 3 Vage en open normen in de rechtswetenschap.

21 Zie hoofdstuk 5 Theorievorming.

uitvoeren. Uit de definitie en de formule kan de positie van de open norm ten opzichte van andere normen, zoals de vage norm, onbepaald begrip, abstract begrip, theoretisch worden afgeleid.[22] Daaruit kan een indeling van normen naar inhoud en soort worden afgeleid.[23]

Vervolgens komt de vraag aan de orde hoe de aldus onderscheiden normen functioneren in het belastingrecht. Dat leidt tot de vraag: op welke wijze functioneren de onderscheiden normen in een systeem dat is gebaseerd op deze normtheorie en dus deze onderscheiden normen bevat? Zonder systeem kan de werking van de theorie niet worden onderzocht of aangetoond.

Voor de definitie van een systeem is gebruik gemaakt van de systeemtheorie.[24] In de systeemtheorie bestaat een systeemstructuur uit een doel, een functie, een structuur en een werkwijze. In de structuur van het fiscale systeem worden de volgende deelsystemen onderscheiden: de wetgeving, de uitvoering (lees: belastingdienst) en de rechtspraak. De werking van het fiscale systeem vindt plaats in dynamische interactie met het reële systeem op basis van normen die verplicht moeten worden opgevolgd door personen tot wie de norm zich richt, met in acht neming van de rechtsgevolgen. Het reële systeem komt overeen met de werkelijkheid, de samenleving waarin actie en reactie plaatsvindt op handelingen, gebeurtenissen en toestanden. Dynamische interactie wil zeggen dat het fiscale systeem invloed uitoefent op het reële systeem, en het reële systeem op het fiscale systeem. De initiële actie ontstaat door het belastbare feit. In de hiervoor genoemde systeemstructuur wordt de dynamische werkwijze en concretisering van de open norm onderzocht aan de hand van de in de theorie gedefinieerde bestanddelen van de norm en de open norm.[25]

Een belangrijk maar moeilijk te formaliseren deelsysteem in het functioneren van open normen, ten opzichte van de deelsystemen wetgeving en belastingdienst, vormt de rechtspraak. De rechter vervult een belangrijke functie in de behandeling van open normen. Hij heeft de regie over de rechtsontwikkeling van een open norm en neemt een beslissing over de concretisering van een open norm in een concreet geval. Aangezien de methodiek die de rechter hanteert om tot een beslissing te komen niet volledig transparant en kenbaar is, wordt deze aangegeven in abstracte vorm. De rechterlijke methodiek omvat alle door de rechter toepasselijke methoden, technieken en denkwijzen en berust op de gelegitimeerde bevoegdheid van

22 Zie paragraaf 5.4 Onderscheid open norm en niet-open norm.

23 Zie paragraaf 5.5 Welke soorten normen kunnen worden onderscheiden.

24 Olsder, G.J., van der Woude, J.W., Maks, J.G., Jeltsema, D., *Mathematical Systems Theory*, 4th edition, Delft Academic Press Delft 2011.
Voor een politiek niet-neutraal system zie J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Agon Elsevier Amsterdam 1970. Voor sociale systemen zie J. Achterberg, D. Vriens, *Organisations*, *Social systems conducting experiments*, Springer Berlin 2010.

25 Zie hoofdstuk 6 Dynamische werkwijze open norm in het fiscale systeem.

de rechter om bindende beslissingen te nemen.[26] Voor zover mogelijk worden de methodische aspecten in beeld gebracht en uitgewerkt aan de hand van resultaten in de jurisprudentie en de literatuur, met name van de open norm goed koopmansgebruik.[27]

Ten slotte zullen theorie en systeem met elkaar worden geconfronteerd. Daarbij gaat het erom wat de toepassing van de ontwikkelde fiscale normtheorie op de praktijk ons leert. Met ander woorden: hoe verhouden de theorie en het systeem zich tot de huidige rechtspraktijk? Deze vraag betreft de praktische waarde van mijn onderzoek. De normtheorie en het hiermee corresponderende normsysteem vormen in de eerste plaats een kennistheoretische bijdrage aan het kunnen onderscheiden van normen en de werking van normen in de instituties. De in dit onderzoek ontwikkelde theorie is in eerste instantie bedoeld voor het onderscheiden van soorten normen op het fiscale rechtsgebied. Daarna bleek het mogelijk deze theorie te veralgemeniseren tot een normtheorie die kan worden toegepast op elk willekeurig rechtsgebied. Deze algemene theorie is nader uitgewerkt in Aanhangsel I. De bij de normtheorie gevolgde omzetting van wettekst in algoritmische vorm is nader uitgewerkt in Aanhangsel II. [28]

De praktische waarde van een theorie moet echter blijken uit de toepassing in wetgeving, rechterlijke uitspraken en de rechtspraktijk. Het willekeurig en ongedefinieerd gebruik van de term open norm in de huidige rechtspraktijk wordt vergeleken met de in dit onderzoek gevormde normtheorie en de daarin gedefinieerde open norm. Daarbij zijn tevens de veronderstelde voor- en nadelen van de open normen voor zover mogelijk in beeld gebracht. De hierbij geraadpleegde bronnen zijn jurisprudentie en vakliteratuur. De bevindingen zijn onder 'meningen' gerangschikt vanwege het ontbreken van een coherent gebruik van de term open norm en het in veel gevallen ontbreken van enige onderbouwing van veronderstelde voor- of nadelen.[29] De in het kader van dit onderzoek ontwikkelde normtheorie biedt de mogelijkheid om de terminologische verwarring in het onderscheiden van soorten normen te voorkomen en een eenduidige terminologie toe te passen. Voorts kan in wetenschappelijk onderzoek de verbinding worden gelegd met normsoorten die uit algemene definities van de normtheorie kunnen worden afgeleid. De wetgever, inclusief de rechter als wetgeverplaatsvervanger[30], kan op basis van de theorie normen definiëren en daarbij

26 Zie paragraaf 6.8.2 De methodiek van de rechter.

27 Zie paragraaf 6.5 Rechtsvinding en open normen, paragraaf 6.6 Rechtsvinding en de *q-norm*, paragraaf 6.7 De ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter, en paragraaf 6.8 Open normen en de methodische aspecten in de rechtspraak.

28 Zie hoofdstuk 9.

29 Zie hoofdstuk 7 Opinabilia over open normen.

30 Hiertoe behoren ook de lagere wetgever die een (gedelegeerde) wettelijke norm nader uitwerkt in regelgeving en de rechter die rechtsregels formuleert in het kader van rechtsontwikkeling. Tot de lagere wetgever worden ook zelfstandige bestuursorganen en autoriteiten belast met toezicht gerekend.

niet alleen voor open en vage normen maar per soort norm de overwegingen voor de keuze en het verwachte toepassingsbereik inhoudelijk duidelijk aangeven. De rechter conformeert zich aan de definities en indeling van de wetgever en kan daardoor per normsoort de rechtspraak en rechtsontwikkeling meer gedetailleerd vormgeven en kenbaar maken. Voor de burger zal de kenbaarheid tot meer voorspelbaarheid en duidelijk kunnen leiden.

1.3 Probleemstelling

Voor een goed begrip van de term open norm is het van belang te constateren dat deze term zijn opmars pas na invoering van het NBW is begonnen.[31] Deze min of meer toevallige introductie heeft ertoe kunnen leiden dat het benoemen van een norm als open norm niet aan regels is gebonden.[32] In feite kan elke incomplete norm als een potentiële open norm worden aangemerkt. Dit heeft geleid tot een terminologische en een inhoudelijke onduidelijkheid.

De terminologische onduidelijkheid heeft betrekking op de term open norm. Deze term wordt niet eenduidig toegepast. Gebruikte synoniemen voor deze term zijn: vage norm, blanco norm, blanket norm, onbepaalde norm, lege norm, etc. Voorts worden onbepaalde begrippen, abstracte begrippen en beginselen als open norm aangemerkt. Ook worden niet-limitatieve verzamelingen, zoals omstandigheden, beschouwd als open normen.

De inhoudelijke onduidelijkheid heeft betrekking op het normatieve aspect. Dit betekent dat er geen gemeenschappelijke inhoudelijke basis is voor normtoepassing en wetenschappelijk onderzoek. Ook worden waarschuwingen geuit tegen het gebruik van open normen vanwege de toenemende autonomie van de rechter,[33] het zichzelf buiten spel zetten van de wetgever en verschuiving van taken van de wetgever naar de rechter.[34] Hoewel belangrijk voor de rechtstaat kunnen de waarschuwingen niet worden gefundeerd op wetenschappelijk onderzoek naar de invloed van open normen in de gesignaleerde ontwikkelingen. In wetenschappelijke publicaties wordt dit normatieve aspect vormgegeven in eigen omschrijvingen, die hierna beknopt worden weergegeven. In de eerste plaats kan worden

31 Zie hoofdstuk 2. Zie ook Wiarda a.w., p. 43-50. Daarin wordt gesteld dat de wetgever in hoge mate aan autonome rechtsvinding heeft bijgedragen door toepassing van vage normomschrijvingen.

32 Buiten Nederland vindt de term geen aansluiting in de rechtswetenschap. De Duitse normtheorie is hoofdzakelijk gebaseerd op Generalklauseln en Lücken. In de Angelsaksische landen spreekt men van 'vague norms', met een hierop ontwikkelde 'void for vagueness' doctrine. In beide gevallen is er in die landen een constitutioneel aanknopingspunt voor de rechter.

33 Wiarda a.w., 43-50. Daarin wordt gesteld dat de wetgever in hoge mate aan autonome rechtsvinding heeft bijgedragen door toepassing van vage normomschrijvingen.

34 RvS Jaarverslag 2018.

gedacht aan indelingen die worden gemaakt naar de aard en gebruik van een norm,[35] naar de mate van inhoudelijke duidelijkheid[36] of naar de normzijde en de gevolgzijde.[37] In de tweede plaats naar de toepassing van de open norm voor een specifieke inhoud zoals de verkeersopvatting,[38] naar de omvang van de inhoud of naar het ontbreken van een gedetailleerde normstelling.[39] In de derde plaats naar de toepassing van een vage norm in plaats van een open norm.[40]

Hieraan kan worden toegevoegd dat de indeling in vage normen en open normen varieert. Daarbij kan gedacht worden aan open normen als een subcategorie van vage normen,[41] een afzonderlijke categorie naast vage normen[42] of één categorie van vage en open normen[43].

Ondanks de verwarrende hantering van de term en inhoud in de literatuur van 'open norm' zijn enkele gemeenschappelijke aspecten te ontwaren:
- De toepassing van open normen is niet gebonden aan een bepaald rechtsgebied. In vrijwel elk rechtsgebied zijn publicaties verschenen over open en/of vage normen.[44] Voor een uitgebreide behandeling van dit onderwerp wordt verwezen naar hoofdstuk 3, Vage en open normen in de rechtswetenschap.
- De invulling van een als zodanig aangemerkte open norm wordt overgelaten aan de rechtspraak met bijdragen uit de rechtspraktijk in de vorm van onderzoek, artikelen en annotaties bij arresten.
- Er zijn voorstanders van het gebruik van open normen en tegenstanders. De opvattingen hangen samen met de veronderstelde voordelen of nadelen van een open norm. De voordelen bestrijken een wijde range van positieve effecten zoals zelfregulering, maatwerk, vermindering van regeldruk, een dynamisch vast te stellen inhoud en vrijheid voor de

35 G. Rood, Over vage normen in het sociaal recht, in *Gratia Commercii*, Tjeenk Willink Zwolle 1981.
36 B. van Klink, *De wet als symbool*, diss. Tilburg, Tjeenk Willink Deventer 1998.
37 Zie ook H. Maurer & C. Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H. Beck Nördlingen 2017, p. 148.
38 Memelink a.w., Open normen, p. 35-48 met diverse bronvermeldingen.
39 J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069
40 Nan a.w., p.21-23, (over terminologie), met diverse bronvermeldingen.
41 Van Klink a.w., C.M.D.S. Pavillon, *Open normen in het Europese consumentenrecht*, diss. Groningen, Kluwer Deventer 2011, p. 2.
42 P. Rijpkema, *Rechtersrecht*, Boom Juridisch Den Haag 2001, p. 136 e.v.
43 Zie bijvoorbeeld M. Barendrecht, *Recht als model van rechtvaardigheid. Beschouwingen over vage en scherpe normen, over binding aan het recht en over rechtsvorming*, diss. Tilburg, Kluwer Deventer 1992. A. Klap, *Vage normen in het bestuursrecht*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1994.
44 Memelink a.w., J S.E. Bartels & J.M. Milo (red.), *Open normen in het goederenrecht*, Den Haag Boom Juridisch 2000, Ch.J. Langereis, Open normen in het belastingrecht, in *Liberale Giften*, Vriendenbundel Grapperhaus, Kluwer Deventer 1999, p 243 e.v., Pavillon a.w.

justitiabele.[45] Als nadelen worden genoemd: rechtsonzekerheid, onduidelijkheid en onbegrijpelijkheid, ongelijkheid, tijd en kosten van bijstand en procedures vanwege onduidelijkheid, het ontbreken van een democratische legitimatie.[46]
– In wetenschappelijk onderzoek wordt, voor zover nuttig, binnen een individueel onderzoek een weinig zeggende definitie gehanteerd voor open en/of vage normen.[47] De definities zijn bovendien niet eensluidend waardoor binnen de rechtswetenschap geen goede communicatie over en vergelijking van normsoorten kan plaatsvinden.

Uit het voorgaande komt een tamelijk incoherent beeld van de toepassing van open normen naar voren. Daaraan kan worden toegevoegd dat bij een specifiek onderwerp op een bepaald rechtsgebied de geclaimde voordelen of nadelen van open normen in de regel worden gegeneraliseerd en toegerekend aan dat onderwerp. Anders uitgelegd: elke open norm zou rechtsonzekerheid met zich brengen en elke open norm zou de regeldruk verminderen. Daarvoor ontbreekt echter een goede onderbouwing.

1.4 Onderzoeksdoelstelling

De doelstelling van dit onderzoek is als volgt geformuleerd.

In hoeverre is het mogelijk om het begrip "open norm" een herkenbare plaats te geven in het belastingrecht met behulp waarvan de verschillende soorten normen onafhankelijk kunnen worden onderscheiden en ingedeeld?

Daartoe zal het onderzoek zich richten op beantwoording van de volgende deelvragen.
a. Wat is een normonderscheidende definitie van een open norm?
b. Op welke wijze kan een open norm worden herkend en opgespoord in de wettekst?
c. Welke soorten open normen kunnen worden onderscheiden?

---

45 Bijvoorbeeld L.G.M. Stevens, Durf te vertrouwen op open normen, WFR 2007/1090. "Open normen zijn tevens een kwaliteitsimpuls voor de rechtsbedeling", in L.G.M. Stevens, Rechtsbedeling anno 2009, WFR 2009/33. Stevens baseert zijn mening – "durf te vertrouwen op open normen" – op het advies dat hij als voorzitter van het Ondernemersklankbord Regeldruk heeft uitgedragen. De desbetreffende rapportage bestrijkt de regelgeving voor ondernemers.

46 Zie bijvoorbeeld G.T.K. Meussen, Wetgever moet afzien van open normen, WFR 2002/603 en J.E.A.M. van Dijck, Slotwoord, WFR 2007/1183.

47 Zie bijvoorbeeld A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving*, diss. Tilburg, Sdu 2014, p. 43: "Een open norm kan worden omschreven als een vorm van wetgeving, waarbij de wetgever geen gedetailleerde normstelling hanteert, maar een normstelling die ruimte biedt de invulling over te laten aan de rechter.", en "Taalkundig biedt het begrip belang inderdaad de mogelijkheid om als open norm te fungeren. Het is immers een vaag begrip."

d. Hoe kan een open norm worden onderscheiden van niet-open normen?
e. Op welke wijze kan het onderscheid tussen een open norm en een vage norm worden vastgesteld?
f. Hoe werkt de dynamiek van een open norm in het fiscale systeem?
g. Welke partijen binnen het fiscale systeem zijn betrokken bij de invulling van en toetsing aan een open norm?

Afbakening van het onderzoek
Bij een toetsing van een geval aan een norm kan een onderscheid worden gemaakt tussen de normzijde van de toetsing en de rechtsgevolgzijde van de toetsing. Ook in de norm opgenomen rechtsgevolgen kunnen open normen bevatten, bijvoorbeeld: als *gevaar* dreigt dan neemt de burgemeester *passende maatregelen*. Het onderzoek beperkt zich tot de normzijde van de toetsing, open normen in de rechtsgevolgzijde worden buiten beschouwing gelaten.[48] Het object van onderzoek is de open norm in het belastingstelsel. Tot het belastingstelsel worden gerekend: de belastingwetten met de daarop betrekking hebbende of daaraan toegevoegde rechtsregels, de rechtspraak, de belastingdienst en de verzameling van subjecten of objecten waarop een norm zich richt. Verdragen worden in dit onderzoek niet tot het belastingstelsel gerekend.

1.5 Methode van onderzoek

In eerste instantie heb ik de wetenschappelijke literatuur onderzocht op het gebruik van open normen.[49] Daaruit kon geen eenduidige definitie van een open norm worden afgeleid. In wetenschappelijk onderzoek wordt een bij het desbetreffende onderzoek passende definitie of omschrijving van een open norm gegeven, in sommige gevallen ter onderscheid van een vage norm of als onderklasse van een vage norm. Hieruit blijkt dat het benoemen van een norm als open norm of vage vorm niet aan regels is gebonden.

Ook de wetgever heeft, bijvoorbeeld in Kamerstukken, geen definitie van een open norm gegeven. De introductie en verspreiding van de term open norm vanuit de Tweede Kamer vond geleidelijk plaats naast het gebruik van de term vage norm. In algemene termen wordt in Kamerstukken aangegeven dat invulling van een open norm wordt overgelaten aan de rechter en de rechtspraktijk. In geval van vage normen of vage begrippen wordt de nadere bepaling of verduidelijking van de inhoud aan het oordeel van de rechter overgelaten.

48 Met uitzondering van open normen ontstaan uit de 'rechtsgevolgzijde' van een uitspraak in de rechterlijke functie van wetgever-plaatsvervanger. Anders H. Wissmann, *Generalklauseln, Verwaltungsbefugnisse zwischen Gesetzmäßigkeit und offene normen.* Jus Publicum 173, Mohr Siebeck Tübingen 2008, p. 2. Wissmann definieert een Generalklausel met een open norm aan de rechtsgevolgzijde.
49 Zie Hoofdstuk 3 Vage en open normen in de rechtswetenschap.

Uit de door mij onderzochte jurisprudentie ter zake van open normen blijkt echter dat de rechter geen onderscheid maakt in het soort norm naar inhoud, zoals open of vage normen. Uiteraard beoordeelt de rechter feitelijk elk geval naar de aard van de norm, ongeacht de term die eraan wordt toegekend. Daardoor blijft eerdere jurisprudentie op een norm van toepassing ongeacht de typering van de norm in de rechtspraktijk. Een illustratie vormt de open norm goed koopmansgebruik die voor de introductie van de term open norm als vage norm werd aangemerkt.[50]

Daarna is op basis van de hiervoor vermelde bronnen onderzocht op welke wijze een door de wetgever in de Kamerstukken aangeduide open norm in de wettekst wordt opgenomen. Het algemene kenmerk van een open norm is het ontbreken van een inhoud: de inhoudsbepaling is niet in de wettekst als voorschrift opgenomen. Voor de bepaling van de inhoud wordt verwezen naar een buitenwettelijk voorschrift. Uit de formulering van de verwijzingen in de wettekst bleek een algemene vorm te kunnen worden afgeleid. Elke verwijzing kan symbolisch kan worden weergegeven door middel van een predicaat p. Een predicaat zegt iets over een subject of object. Het predicaat p komt in velerlei vormen en formuleringen voor in combinatie met de bijbehorende open norm.[51]

Deze verwijzing door middel van een predicaat p blijkt een noodzakelijke voorwaarde te zijn voor het kwalificeren als open norm, maar geen voldoende voorwaarde. Het predicaat p blijkt de wetgever namelijk niet exclusief voor open norm aanduidingen te gebruiken maar ook voor niet-open normen in de wettekst. De voldoende voorwaarde heeft daarom betrekking op normen met een – uiteindelijk – ontbrekende inhoud in de wettekst.[52] Om voor vaststelling van normsoorten een theoretisch fundament te kunnen leggen, heb ik het onderzoek voortgezet met een analyse van normtheorieën.[53] De meeste normtheorieën zijn gebaseerd op een definitie van een norm. Een norm kan daarin worden beschouwd als een commando, een actie of een regel die moet worden opgevolgd. Algemeen kenmerk van deze normtheorieën is wat in mijn onderzoek als het bestanddeel *imperatief* van een norm wordt aangeduid. De imperatief bestaat bijvoorbeeld uit gebieden, verbieden, nalaten, behoren, uitvoeren, etc. De onderzochte normtheorieën zijn gericht op de imperatief en bieden daardoor niet de mogelijkheid een onderscheid te maken in soorten van normen met een ontbrekende of onvolledige inhoud.

---

50 Zie hierna hoofdstuk 2 De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm'. Voor goed koopmansgebruik: Lubbers 2005, De historie van het begrip 'goed koopmansgebruik', p. 23-27

51 Zie paragraaf 5.3.4 Predicaten en entiteiten.

52 Door verwijzing binnen het wettelijk stelsel soms een vorm van track and trace.

53 Zie paragraaf 5.2.4 Normtheorieën.

Juist dit laatste is niet alleen van belang voor open normen maar ook van belang voor het onderscheid in andere normen zoals vage normen, kwalificatienormen en hoegrootheidsnormen die in de rechtspraktijk en literatuur ook als open normen worden aangemerkt .[54] Dit laatste geldt eveneens voor onbepaalde begrippen en abstracte normen. De constatering dat de onderzochte normtheorieën geen oplossing kunnen bieden, vormde tevens de uitdaging om een normtheorie te ontwikkelen voor de indeling van normen op basis van hun inhoud.

De in het kader van dit onderzoek ontwikkelde theorie heeft als uitgangspunt een gangbare, in de gewone taal gegeven definitie van een norm die in symbolische vorm is omgezet en als volgt kan worden weergegeven.[55]

$$\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\,\varphi$$

Deze norm is samengesteld uit drie bestanddelen: $\forall \varepsilon \in E$ (adressaten), $'imperatief'$(moeten opvolgen) en φ (functievoorschrift). Bijvoorbeeld alle personen die tot de verzameling belastingplichtigen behoren, 'moeten doen' aangifte. Zoals hiervoor opgemerkt, blijft de imperatief in het vervolg inhoudelijk buiten beschouwing.

$\forall \varepsilon \in E$ betekent: alle entiteiten ε die voldoen aan de gedefinieerde verzameling E. Een entiteit is een subject of object waarvan de *attributen* (kenmerken of eigenschappen) moeten overeenstemmen met de gedefinieerde kenmerken van de verzameling E. Het aantal *attributen* van ε voor de overeenstemming met E wordt genoteerd als $a_i, i = 1,2, \ldots, n$

Functievoorschrift betekent, naar analogie van de functie $y = f(x)$ in de wiskunde, dat bij uitvoering van functievoorschrift φ een resultaat aan y wordt toegekend volgens $y = \varphi(\varepsilon)$. Het resultaat y geldt als inhoud van de norm. De functie φ kan inhoudelijk worden onderscheiden naar handelingsvoorschriften, waarderingsvoorschriften, gedragsvoorschriften, constructievoorschriften, procedurevoorschriften, etc. Formeel wordt in de hier ontwikkelde theorie een onderscheid gemaakt in het vaststellen van de norminhoud en

54 Zie hoofdstuk 3 Vage en open normen in de rechtswetenschap, paragraaf 5.4 Onderscheid open norm en niet-open norm.

55 De uitwerking van de theorie vindt voornamelijk plaats in het gebruik van symbolen. Deze vorm is verkozen boven een weergave in gewone taal vanwege het gewenste niveau van nauwkeurigheid en eenduidigheid waarmee de verschillende elementen moeten kunnen worden aangegeven. Tevens wordt voorkomen dat verschillende interpretaties van taalkundige begrippen onduidelijkheid creëren. Ter illustratie volgt hierna de vierkantsvergelijking $ax^2 + bx + c = 0$, in gewone taal geschreven als 'a maal x kwadraat plus b maal x plus c is gelijk aan nul'. In de eerste plaats is onduidelijk of 'kwadraat' betrekking heeft op 'a' of op 'a maal x'. In de tweede plaats is de algemene formule voor de oplossing moeilijk uit de taalweergave af te leiden. Uit de symbolische weergave is eenvoudig af te leiden dat $x_{1,2} = \frac{-b \pm \sqrt{b^2 - 4ac}}{2a}$.

het toetsen van een geval aan de norminhoud. Dit onderscheid is theoretisch van belang. In de vergelijking geval $c = \varphi(\varepsilon)$ wordt de toetsing van een geval c aan de norm in de vorm van de vergelijking **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2 weergegeven.[56] Voor een open norm wordt het $y = p\varphi(\varepsilon)$ op overeenkomstige wijze toegepast en als vergelijking weergegeven.

De verdere uitwerking en systematische toepassing van de theorie resulteerde in criteria op grond waarvan een duidelijk onderscheid kon worden gemaakt in open normen en vage normen. Voor het begrip vaagheid zijn tevens diverse theorieën van vaagheid geraadpleegd. Daarnaast is het mogelijk gebleken uit het in dit onderzoek ontwikkelde theoretisch kader een meer precieze positie van de open norm af te bakenen ten opzichte van andere soorten normen, namelijk kwalificatienormen, onbepaalde begrippen en abstracte begrippen.[57]

Aansluitend is onderzoek verricht naar de wijze waarop een open norm in het fiscale stelsel functioneert. Daartoe is met toepassing van de hiervoor ontwikkelde theorie gebruik gemaakt van de systeemtheorie. Het fiscale stelsel is voor dit doel beschouwd als een dynamisch systeem in interactie met de werkelijkheid, het reële systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$. De functie van het systeem is het transformeren van privaat eigendom naar publiek eigendom op basis van onteigening.[58] Het fiscale systeem is in dit onderzoek ingedeeld in drie subsystemen, te weten wetgeving $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, uitvoering $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$. Het aanknopingspunt tussen $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ is het belastbare feit. Uit het belastbare feit volgt de zaak, of het geval c, en komt een open norm mogelijk in beeld. In geval van een open norm dragen $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ op verschillende en soms tegengestelde wijze bij aan de invulling van de open norm $p\varphi$. Het resultaat van het eerdergenoemde functievoorschrift van een open norm wordt daarin weergegeven als $y = p(\varphi_{\mathcal{V}} + \varphi_{\mathcal{U}} + \varphi_{\mathcal{D}} + \varphi_{\mathcal{R}})$.

Anders dan bij het resultaat van wetgeving en uitvoering laat het resultaat van het rechterlijk denk- en beoordelingsproces dat in het kader van rechtsvinding plaatsvindt, zich niet in een concrete methodiek vastleggen.[59] Het resultaat van wetgeving en uitvoering kan worden weergegeven als $y = \varphi(\varepsilon)$. Om toch in een methodiek te kunnen voorzien is geabstraheerd door de methodiek van de rechter ω te noemen waartoe de kenbare methoden en technieken, zoals rechtsvinding, interpretatie en logica kunnen worden gerekend.

---

56 Zie paragraaf 5.2.2

57 Zie paragraaf 5.4.

58 Art. 1 Eerste Protocol EVRM. Vanaf het Darby-arrest heeft het EHRM de interpretatie gevolgd dat belastingheffing een inbreuk op eigendom vormt (EHRM 23 oktober 1990, Darby/Zweden, nr. 17/1989/177/233, BNB 1995/244). De transformatie is een systeemtechnische functie en niet bedoeld als politiek of filosofisch.

59 Gebaseerd op de studie van Ch. Perelman, *Juridische logica als leer van de argumentatie*, SWU Antwerpen 1979.

In de systeemtheorie is ω een niet volledig te formaliseren voorschrift op grond waarvan een subject, i.c. de rechter, een resultaat afgeeft dat door het systeem als volledig zeker wordt behandeld.[60]

60 K.G. Wurzel, *Das juristische Denken*, Moritz Perles Wien 1904, p. 95-97 betreffende de overbrugging van de juridische waarheid en empirische waarheid in beslissingen van de rechter.

2 De ontstaansgeschiedenis van de term ‘open norm’

In dit hoofdstuk besteed ik aandacht aan de ontstaansgeschiedenis van de term ‘open norm’. De aanduiding van de term *open norm* voor in wettelijke regels opgenomen normen is van vrij recente datum. Daarvóór werden dergelijke normen omschreven als vaag of onbestemd. Een aardige illustratie vormt de volgende dialoog uit 1918 tussen de toenmalige Minister van Justitie en een Kamerlid: [1]

> “De heer Ort, Minister van Justitie: Mijnheer de Voorzitter! Een enkel woord slechts naar aanleiding van de vraag van den heer Rutgers omtrent art. 1375 van het Burgerlijk Wetboek.
>
> Ik heb met mijn opmerking daaromtrent te kennen gegeven, dat, hoe vage norm ook in een wetsartikel is neergelegd, de rechter zich daarnaar kan richten. Dat is de eenige bedoeling. Evengoed als in art. 1375 een zoodanige norm is neergelegd waarnaar de rechter zich kan richten, zal de crisisrechter, indien in een wettelijk voorschrift een norm is neergelegd, al is het niet duidelijk met zooveel woorden, zich bij de interpretatie van het artikel daarnaar gedragen.
> De heer Rutgers: Ook naar de stilzwijgende norm dat de wet billijk moet worden toegepast?
> De heer Ort, Minister van Justitie: In de gevallen waarin die norm in de wet staat .....
> De heer Rutgers: Of er uit voortvloeit?
> De heer Ort, Minister van Justitie: Of er stilzwijgend in opgesloten ligt.
> De beraadslaging wordt gesloten.”

De aanleiding voor de aanduiding van een bepaald type wettelijke norm als *open norm* vindt plaats omstreeks 1977. Tijdens de parlementaire behandeling van de vaststelling van de boeken 3, 5 en 6 van het nieuwe Burgerlijke Wetboek wordt verwezen naar kritische opmerkingen van Zonderland.[2]

---

1 Kamerstukken II 1917-1918, Handelingen 103de vergadering 6 juni 1918, 2839 Vel 723. Instelling eener bijzondere rechtspraak in distributie- en andere crisiszaken. Art. 1375 (oud BW) betreft de billijkheid ten aanzien van overeenkomsten.

2 Kamerstukken II 1976-1977, Handelingen 20 april 1977, p. 3999

Zonderland heeft aan de vooravond van het parlementaire debat een artikel in het Nederlands Juristenblad gepubliceerd, waarin een pleidooi wordt gehouden tegen de beoogde vernieuwing van het Burgerlijk Wetboek.[3] Zonderland ziet hierin een achteruitgang van de codificatiegedachte: [4]

> "De codificatiegedachte is op zijn retour. Daarom nemen wetgevers, ook in ons land, steeds meer toevlucht tot zogenaamde open normen, ruime aanduidingen als redelijkheid en billijkheid. Er zat niets anders op, maar men mag er niet blind voor zijn dat het elastiek van die normen vaak zo rekbaar is dat men net zo goed van 'lege' normen kan spreken als van 'open' normen."

De parlementariërs nemen vervolgens de uitdrukking 'open norm' in het debat over.[5] Daarbij is wellicht mede de in die tijd opkomende gedachte van invloed geweest dat op bepaalde punten de rechtsvorming meer kon worden overgelaten aan de rechter: [6]

> "De rechtsontwikkeling van deze tijd wordt onder meer hierdoor gekenmerkt dat bij de formulering van wettelijke voorschriften meer dan vroeger het geval was gebruik wordt gemaakt van vage, onbestemde normen, die betekenen dat de wetgever op bepaalde punten de rechtsvorming overlaat aan wie die normen hebben toe te passen"

De nieuwe term 'open norm' is door tegenstanders van een volledige hercodificatie geïntroduceerd ter accentuering van het toegenomen gebruik van toen nog vage normen in het NBW. Er werd geen principiële discussie beoogd over de al dan niet toelaatbaarheid van open normen in wettelijke voorschriften. Betoogd kan worden dat de voorstanders van volledige codificatie spraken over vage normen, de tegenstanders over open normen. Met de invoering van het NBW is de term open norm in gebruik gebleven.

---

3 P. Zonderland, Nieuw vermogensrecht als hamerstuk? NJB 16 april 1977, afl. 16.

4 Zonderland a.w., p. 413. Hoewel naar mijn mening de term 'lege norm' een betere aanduiding vormt dan 'open norm' is in rechtswetenschap en politiek het gebruik van de term 'open norm' inmiddels ingeburgerd.

5 Kamerstukken II 1976-1977, Handelingen 20 april 1977, p. 4013, 4019. Regeringscommissaris Snijders geeft Zonderland in zoverre gelijk dat in een moderne codificatie open normen een niet-onbelangrijke rol spelen. Tevens legt Snijders een verband tussen het aanzienlijk aantal toegenomen verwijzingen naar de open norm redelijkheid en billijkheid in het nieuwe Burgerlijk Wetboek en beperking van het terrein van het ongeschreven recht.

6 Kamerstukken II 1976-1977, Handelingen 20 april 1977, p. 4004. Het citaat is afkomstig uit de rede van Wiarda, uitgesproken bij zijn afscheid als president van de Hoge Raad: Rechtsregels als houvast voor rechtspraak, NJB 12 februari 1977(a).

Regelmatig wordt in Kamerstukken naar deze term verwezen.[7] Daarnaast blijft de term vage norm in gebruik, vaak in samengestelde vorm als *open en vage normen*. In de ontstaansgeschiedenis heb ik geen nadere omschrijving gevonden van een open norm ter onderscheid van een vage norm. Beide termen komen vanaf die tijd in Kamerstukken veelvuldig en niet eenduidig voor.[8] Vanuit het perspectief van de wetgever geeft de gemengde typering van open en/of vage normen geen problemen. Immers, de bestaande wetgevingstechniek om dit type normen toe te passen noch de daarbij behorende jurisprudentie behoefde enige aanpassing.[9] Met andere woorden: dat normen als goede trouw, redelijkheid en billijkheid, openbare orde of goed gedrag zowel open als vage normen kunnen worden genoemd is voor de wetgever niet van belang zolang in de jurisprudentie op dat punt geen scherp onderscheid wordt gemaakt.[10] In beide gevallen wordt de concretisering van een open of vage norm aan de rechter overgelaten die de bestendige lijn kan voortzetten. Door het gebruik van het predicaat 'open' kleeft hier vervolgens de term 'invulling' aan. Afhankelijk van de typering van een norm kan een vage norm scherper worden gemaakt en een open norm worden ingevuld.

---

7 Enkele voorbeelden:
- Kamerstukken II, 1980-1981, 16 625, nrs. 2 en 3, p. 89 betreffende de stijging van het aantal rechtszaken ten gevolge van open normen.
- Kamerstukken II, 1980-1981, 16 625, nr. 13, betreffende de heroverweging van de rechtspraak wordt opgemerkt: "Zowel de justitiabele als de rechter worden als gevolg van een en ander geconfronteerd met een ondoorzichtig geheel van wettelijke normen. Aan de ene kant valt de fijnmazigheid van een groot deel der wetgeving op, aan de andere kant moet de wetgever - omdat de inzichten nog niet voldoende zijn uitgekristalliseerd om tot nadere normering over te gaan - herhaaldelijk gebruik maken van «open» normen, waarvan de invulling aan de rechter wordt overgelaten. Door dit alles wordt niet alleen de taak van de rechter verzwaard, maar ook de toeloop naar de gerechten vergroot.", p. 4.
- Kamerstukken II 1988-1989, 19 785, nr. 12 het verzamelen van informatie tot naleving van de open normen van de WCK (Wet Consumenten Krediet).
- Kamerstukken II 1988-1989, 21 221, A p. 18, open normen ten behoeve van delegatie en gerechtigheid in het concrete geval.

8 Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II 1983-1984, 18 009, nr. 5, p 6 open norm en p. 10 vage norm.

9 Kamerstukken II 1986-1987, 16 983, nr. 67a. Immers, het uitgangspunt "[a]an elke «open norm» is enige onzekerheid eigen" geldt ook voor elke vage norm.

10 A.S. Hartkamp, 'Open normen (in het bijzonder de redelijkheid en billijkheid) in het nieuw BW', WPNR 1981, p. 213-217. De rol van de open normen is in het nieuwe BW toegenomen, zij het niet opzienbarend. De uitdrukking 'redelijkheid en billijkheid' heeft dezelfde betekenis als de termen 'goede trouw' en 'billijkheid' in de art. 1374 lid 3 en art. 1375 BW. Hartkamp spreekt van open (vage, blanco) normen.

De arbitraire typering van een norm als open norm of vage norm kan ook worden geconstateerd in rechtswetenschappelijk onderzoek. Voor zover in een onderzoekmethode een typering van een norm van belang is, wordt een onderscheid of een keuze gemaakt in vage en open normen. De betekenis of de definitie die hieraan wordt gegeven is niet consistent en in veel gevallen onduidelijk.[11]

De invloed van de normaanduiding in het NBW werkte ook door in het fiscale recht.[12] Daardoor heeft in het fiscale recht eveneens het gebruik van de term open norm geleidelijk ingang gevonden. Een bekend voorbeeld is goed koopmansgebruik. De norm is ontwikkeld vanaf het begin van de vorige eeuw.[13] Oorspronkelijk aangeduid als vage norm wordt goed koopmansgebruik na de invoering van het NBW als vage en als open norm aangemerkt.[14] Ook bij de norm goed koopmansgebruik kan aan de verandering in normetikettering van 'vage norm' naar 'open norm' geen enkele inhoudelijke betekenis worden toegekend.[15] De wetgever neemt op elk rechtsgebied – dit geldt ook voor het fiscale recht – normen in rechtsregels op, ongeacht welke typering daaraan door de rechtswetenschap wordt gegeven.

Uit het bovenstaande mogen we concluderen dat de term open norm niet is ingevoerd vanwege de introductie van een nieuw type norm. De term diende als synoniem voor de term vage norm zoals die in gebruik was en is voor normen waarvan de rechtsvorming aan de rechter wordt overgelaten. Wel accentueerde de introductie van de term open norm de toename van het gebruik van dit type norm in het NBW. Het toegenomen gebruik van deze term werd mede verklaard als passend bij een moderne codificatie en beperking van de rol van het gewoonterecht. Een onderscheid in het soort norm was praktisch gesproken voor de wetgever op dat moment niet noodzakelijk omdat in alle gevallen uiteindelijk de rechter zowel een vage als een open norm interpreteert en concretiseert.[16] Wel gaf de onduidelijkheid in de betekenis van vage en open normen een impuls aan het gebruik van

11 Zie verwijzingen naar dissertaties in paragraaf 1.3 Probleemstelling.
12 B. Wessels, Het nieuwe BW en haar betekenis voor het belastingrecht, WFR 1991/83.
13 Lubbers 2005, De historie van het begrip 'goed koopmansgebruik', p. 23-27, D. Brüll e.a. Goed koopmansgebruik, FED Fiscale brochures, Kluwer Deventer 1999, p. 14-16.
14 Vage norm: Lubbers 2005 p. 399; open norm: J. Doornebal, Goed koopmansgebruik als open norm, NTFR 2008-33.
15 Kamerstukken II 1997-1998, 25 721 nr. 3, p. 4: "Daartoe staan in beginsel drie wegen open. In de eerste plaats zou uitvoering van de in de wet te verankeren «waarde in het economische verkeer» als een open norm (vergelijk goed koopmansgebruik) aan de praktijk kunnen worden overgelaten. (…)". Kamerstukken II 1991-1992, 17 050, nr. 147, p. 14: "(…). In het eindrapport (…) de wetgever weliswaar zich bij de omschrijving van «kennelijk onbehoorlijk bestuur» beperkt tot de formulering van een open norm (te weten onverantwoordelijk», roekeloos, onbezonnen bestuur»), (…)".
16 Dit is zelfs ingevolge art. 13 Wet algemene bepalingen een verplichting voor de rechter.

de term open norm in de parlementaire behandeling van wetsvoorstellen.[17] Door normen willekeurig als open norm aan te merken kan het oplossen van de onduidelijkheid worden doorgeschoven naar de rechter. Mede daardoor heeft de open norm in de literatuur een gevestigde reputatie verkregen met voorstanders en tegenstanders. In de zeer uiteenlopende opvattingen ten aanzien van de voordelen of nadelen van een open norm valt slechts de gezamenlijke opvatting te ontdekken dat de wetgever, terecht of onterecht, invulling van een open norm overlaat aan de rechtspraak en rechtspraktijk. Zoals uit het volgende hoofdstuk zal blijken, levert dit geen wetenschappelijke basis voor onderscheid in een vage norm en een open norm.

17 Trendmatig groeit het gebruik van de ongedefinieerde term open norm in officiële Kamerstukken in de periode 1995-2017 niet alleen meer maar ook breder. De benaming van een open norm wordt bijvoorbeeld in Kamerstukken toegekend aan een restverzameling, aan inkomsten, aan vrijwilligheid (zelfs een enorm open norm genoemd), een goed kredietgever, etc.

3 Vage en open normen in de rechtswetenschap

Hierna wordt een overzicht gegeven van de toepassing van vage en open normen in de rechtswetenschap. Het gaat daarbij om begrippen waarvan de betekenis als vaag of open wordt aangemerkt en die binnen een onderzoek of publicatie van belang zijn. Dat belang kan bijvoorbeeld blijken uit een definitie van vage of open normen, uit een rubricering van normen of rechtstreeks uit de behandeling van de categorie vage of open normen. De publicaties worden zoveel mogelijk in tijdsvolgorde besproken om de ontwikkeling in het gebruik van vage of open normen aan te kunnen geven. Dit hoofdstuk bestaat uit twee delen: het eerste deel betreft onderzoek en publicaties in diverse rechtsgebieden (behandeling plus samenvatting), het tweede deel in het fiscale rechtsgebied (behandeling plus samenvatting). De verklaring hiervoor is dat de term open norm vanuit het civiele recht gelijktijdig met invoering van het NBW is verspreid. Als beginpunt van dit overzicht wordt de publicatie van Wiarda aangehaald.[1] De reden hiervoor is dat in veel gevallen hiernaar wordt verwezen bij een behandeling van het onderwerp vage of open normen. Dit neemt niet weg dat in de periode daarvoor ook andere rechtsgeleerden de problematiek van vage of onduidelijke normen hebben behandeld. In dit verband kan Scholten worden genoemd, die opmerkt: "Ieder begrip heeft een vaste kern, doch zijn grenzen vervloeien."[2] Hieruit kan worden afgeleid dat een onderscheid in duidelijke en onduidelijke begrippen methodisch geen juist uitgangspunt kan zijn voor een onderscheid in vage en open normen. Ook de overeenkomstige indeling van regels door Hart in 'a core of certainty and a penumbra of doubt' leidt tot dezelfde conclusie.[3]

---

1 G.J. Wiarda, *Drie typen van rechtsvinding*, Tjeenk Willink Deventer 1999.

2 Asser-Scholten (Algemeen deel) 1974, p. 37. Scholten ontleent de uitspraak aan K.G. Wurzel, *Das juristische Denken*, Moritz Perles Wien 1904, p. 40. Zeer lezenswaard is ook de paragraaf van Wurzel over 'Die juristische Wahrheit' die kan worden beschouwd als een historische verklaring van de 'sprong' van Scholten, p. 95-98.

3 H.L.A. Hart, *The concept of law*, Oxford University Press Oxford 1997, p. 123. Tevens vervolgt Hart aansluitend "This imparts to all rules a fringe of vagueness or 'open texture', (…)".

3.1 Deel 1. Niet-fiscaal rechtsgebied

Vooraf moet de Asser Procesrecht 7 worden vermeld als een constante bron waarnaar in de literatuur wordt verwezen voor vage normen en onbepaalde begrippen.[4] Onbepaalde begrippen zijn de traditioneel – ook door Wiarda – als 'vage normen' aangeduide begrippen, zoals de redelijkheid en billijkheid, de goede trouw, etc.[5] Daarnaast bestaat een tweede categorie onbepaalde begrippen die men kan omschrijven als 'open begrippen' zoals 'zakelijke rechten'. Uit Assers Procesrecht 7 volgt dat bij cassatierechtspraak niet zozeer de term van belang is maar de vraag of er sprake is van 'feitelijke beslissingen' of 'rechtsbeslissingen'. Toepassing van rechtsregels met vage normen of onbepaalde begrippen leiden in vele gevallen tot gemengde beslissingen, die in cassatie deels van juridische aard en deels van feitelijke aard worden beschouwd.[6] De concretisering van de vage norm of het onbepaalde begrip is een rechtsbeslissing. Tot de feitelijke aard wordt het oordeel van de feitenrechter beschouwd dat een geval op de geconcretiseerde norm van toepassing is op basis van de vastgestelde feiten en omstandigheden van het geval. Bij verwerping van de klachten tegen gemengde beslissingen hanteert de Hoge Raad een standaardformule: "dat het bestreden oordeel niet blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en voor het overige, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid kan worden getoetst."[7] De omvang en mogelijkheden van de cassatierechtspraak worden in belangrijke mate door de toepassing van vage of open normen beïnvloed. Open normen nopen de Hoge Raad tot regievoering en rechtsontwikkeling, tot selectieve behandeling van gemengde beslissingen en tot meer onderzoek.

Wiarda verbindt vage normen met autonome vormen van rechtsvinding, met de autonomie van de rechterlijke functie en de vrije rechtsvorming. Vage normen dragen bij aan de verschuiving van heteronome naar autonome vormen van rechtsvinding. Autonome vormen van rechtsvinding komen in beeld indien overwegingen die zijn ontleend aan 'billijkheid, rechtszekerheid, afweging van de maatschappelijke en persoonlijke belangen, bij het te beslechten geschil betrokken, een beslissende rol gaan spelen.'[8] Meer nog dan in de hiervoor bedoelde gevallen neemt de autonome factor bij rechtsvinding toe naarmate de wetgever meer aan het vrije oordeel van de rechter overlaat. Bij voorschriften zoals redelijkheid, billijkheid en behoorlijk wordt opgemerkt: "Men pleegt wettelijke voorschriften van deze vrijwel alle aan

4 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/137-152. Opgemerkt wordt dat hierin meerdere malen wordt verwezen naar 'Drie typen van rechtsvinding' van Wiarda, waarin inmiddels het begrip vage normen is uitgebreid naar onbepaalde, open of blanco normen. Zie hierna bij Wiarda.

5 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/144.

6 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/146.

7 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/146.

8 Wiarda a.w., p. 26-27.

de rechter overlatende aard als vage normen, ook wel als onbepaalde, open of blanco normen aan te duiden."[9] Tegen de verschuiving van heteronomie naar autonomie in de rechtsvinding heeft Wiarda vier bedenkingen.[10]

– "De eerste bedenking betreft de aan elke vorm van rechtspraak verbonden gevaren van willekeur en rechtsonzekerheid, voortvloeiende uit de onvoorspelbaarheid van hetgeen aan de niet aan vaste en voor ieder kenbare normen gebonden rechter zal beslissen."
– "De tweede bedenking betreft de omstandigheid dat de rechter bij zijn optreden als wetgever-plaatsvervanger niet beschikt over de outillage die de echte wetgever bij de voorbereiding van een wetsvoorstel ter beschikking pleegt te hebben."
– "De derde bedenking ligt meer op staatsrechtelijk terrein; zij ziet op de plaats die de rechter in ons staatsbestel inneemt, en op de bezwaren uit dat oogpunt verbonden aan een ontwikkeling welke de rechter steeds meer brengt in de positie dat hij het objectieve recht niet slechts toepast, maar zelf ook vaststelt."
– De vierde bedenking betreft een bezwaar tegen de vrije rechtsvinding "Van de rechter wordt juist als politiek onafhankelijk en strikt onpartijdig orgaan, dat geen ander belang heeft dan van de handhaving van de geldende rechtsorde heeft te behartigen, verwacht dat hij bij de vorming van zijn oordeel niet alleen zijn eigen belangen, maar ook zijn politiek, sociaal en economisch bepaalde voorkeur zoveel mogelijk zal trachten uit te schakelen."

Voor de verschuiving van heteronome naar autonome of vrije rechtsvinding heeft Wiarda de vage norm als een verklarende variabele voor de toegenomen vrije ruimte ('speelveld') van de rechter ingevoerd. De term zelf was bedoeld als aanduiding van normen die deze verschuiving in toenemende mate bevorderen.

De gedachten van Wiarda over vage normen zijn verder uitgewerkt door Rood op het gebied van sociaal recht.[11] Rood plaatst vage normen tegenover duidelijke normen. Duidelijke normen zijn bijvoorbeeld kwantitatieve normen als leeftijd, aantal en die normen waarvoor de rechterlijke arbeid beperkt kan blijven tot vaststelling der feiten en subsumptie.[12] Vage normen bevatten ruimte voor de rechter om zelf vast te stellen wat wel en wat niet

9 Wiarda a.w., p. 28. Deze zin is in latere uitgaven toegevoegd. De oorspronkelijke lezing van Wiarda gaat uitsluitend over vage normen. Zie hiervoor G.J. Wiarda, Drie typen van rechtsvinding, in *Een bundel gedachten*, Jubileum-uitgave N.V. Uitgeversmaatschappij W.E.J. Tjeenk Willink 1838 - 1963, Tjeenk Willink Zwolle 1963, p. 131 - 176.

10 Wiarda a.w., p. 77-82.

11 G. Rood, Over vage normen in het sociaal recht, in *Gratia Commercii*, Tjeenk Willink Zwolle 1981.

12 Subsumptie betekent de feiten (minorpremisse) onder een algemene regel (maiorpremisse) scharen waaruit de conclusie volgt.

onder de regel valt.[13] Anders gezegd, de verzameling vage normen bestaat uit de verzameling niet-duidelijke normen. Rood onderkent verschillende gradaties in vaagheid. Hij zou de meest vage normen, blanco of open normen willen noemen.[14] Om de verschillen in gradatie nader uit te werken introduceert Rood een onderscheid in invulling van de norm. Dit onderscheid is gebaseerd op oordelen in termen van groot/klein of lang/kort en op oordelen in goed/kwaad of redelijk/onredelijk. De eerste categorie betreft descriptieve oordelen, de tweede categorie prescriptieve oordelen. Descriptief is naar de mening van Rood voor de rechter minder vaag dan prescriptief.[15] In deze indeling worden de vage normen van Wiarda als prescriptieve normen aangemerkt. Het geheel van vage normen omvat descriptieve en prescriptieve normen met daarnaast blanco normen. Daaruit leidt Rood een zogenoemde vaagheidslijn af waarin de normen de lijn doorlopen van bepaald (duidelijk) naar onbepaald (descriptief, prescriptief met en zonder voorbeelden, blanco). In de verdere uitwerking wordt de vaagheidslijn toegepast op duidelijke en vage normen in het sociaal recht. Daarop wordt in dit onderzoek niet verder ingegaan.

De indeling van Rood is gebaseerd op de mate van vaagheid van een norm. Daarin is de mate van vaagheid recht evenredig met de onbepaaldheid van de norm. De vaagheidslijn loopt van duidelijke normen naar blanco normen, van bepaald naar onbepaald. De onbepaaldheid van een norm is tevens een maat voor de omvang van de rechterlijke arbeid bij rechtsvinding. Deze arbeid neemt vanaf prescriptieve normen toe aangezien dergelijke normen meer cassatierechtspraak – dus meer arbeid – met zich brengen. De indeling van Rood biedt geen aanknopingspunten voor een concreet onderscheid in soort normen zoals vage en open normen.

Timmerman behandelt de concretisering van vage normen in het ondernemingsrecht.[16] Voor vage normen in het burgerlijk recht wordt door Timmerman verwezen naar Wiarda en Rood. Vage normen in het ondernemingsrecht zijn bijvoorbeeld wanbeleid, onbehoorlijke vervulling van de hem

13 Rood a.w., p. 226. En passant vermeldt Rood dat "in de visie van Van Dunné zijn dan ook alle rechtsnormen 'open', welk woord hij gebruikt om aan te geven wat Wiarda 'vaag' noemt."

14 Rood a.w., p. 228. Tevens haalt Rood hier Pitlo aan, die blanco normen als tegenhanger van duidelijke normen noemt en dus blanco noemt wat Rood vaag noemt, en Van Dunné die, zoals eerder opgemerkt, alle normen als open bestempelt. Ook worden Crombach, De Wijckerslooth en Cohen genoemd die liever spreken van vage begrippen dan van vage normen en gradaties van bepaaldheid onderkennen. Rood vermeldt t.a.p. de volgende bronnen: J.H. van Dunné, 'De normatieve werking van rechtshandelingen', Deventer 1971, 207. A. Pitlo, 'Evolutie in het privaatrecht', Haarlem 1969, 137. H.F.M. Crombach, J.L. de Wijckerslooth en M.J. Cohen, 'Een theorie over rechterlijke beslissingen', Groningen 1977, 116.

15 Rood a.w., p. 229.

16 L. Timmerman, De concretisering van vage normen in het ondernemingsrecht, in: *Van vennootschappelijk belang* (Maeijer-bundel), W.E.J. Tjeenk Willink Zwolle 1988, p. 337-347.

opgedragen taak en dat de ondernemer bij afweging van de betrokken belangen niet in redelijkheid tot het desbetreffende besluit had kunnen komen.[17] Timmerman acht het van groot belang dat in de wetgeving opgenomen vage rechtsnormen in de rechtspraak en de juridische doctrine geconcretiseerd worden. Voor de concretisering van dergelijke vage normen door de Ondernemingskamer lijken elementaire beginselen van ondernemerschap de aangewezen weg. Onder dergelijke beginselen zouden volgens Timmerman kunnen worden verstaan geldende of gebruikelijke normen van degenen die bij het bestuur van een onderneming betrokken zijn.[18] Bijvoorbeeld de vage norm wanbeleid heeft – volgens uitspraak van de Ondernemingskamer – de grens daar waar de onderneming heeft gehandeld in strijd met het elementaire beginselen van verantwoord ondernemerschap.[19] Dergelijk elementaire beginselen van verantwoord ondernemerschap – naar analogie van algemene beginselen van behoorlijk bestuur – kunnen vervolgens worden benut om de vage normen in het ondernemingsrecht te concretiseren.

Barendrecht neemt als vertrekpunt van zijn onderzoek het bestaan van een vaag normenstelsel aan.[20] Voor de verklaring van de toename van het aantal vage normen verwijst hij naar de argumenten van Wiarda. Barendrecht belicht hieruit de bijdrage van de doctrine die meer dan de wetgever de rechterlijke vrijheid heeft gepropageerd en de rechterlijke macht die deze vrijheid vervolgens heeft genomen.[21] Vage normen zijn bedoeld voor de rechter om een billijke en rechtvaardige oplossing te bereiken. De rechtsregels die de normen bevatten zijn te beschouwen als theorieën over rechtvaardigheid. Daarop kan naar zijn mening de theorie van Popper worden toegepast waarin een theorie wordt gefalsifieerd om een betere theorie te verkrijgen. Dit geldt niet voor volledig vage (of open) normen die dus vermeden moeten worden. In geval van falsificatie kan uit de betere theorie een scherpere norm worden afgeleid.[22] Om normen te onderscheiden dient als criterium de mate van falsifieerbaarheid die is ontleend aan de theorie van Popper.[23] Naar mijn mening is falsificatie echter geen bruikbaar criterium voor het maken van een onderscheid in vage en open normen. Een door de wetgever gestelde norm, ook een open norm, is en blijft neutraal, is noch waar of onwaar. De rechter kan die norm niet falsifiëren, wel kan de wetgever al dan niet naar aanleiding van jurisprudentie een norm aanpassen (zie ook 5.2.3.3).

---

17 Timmerman a.w., p. 337 met t.a.p. meer voorbeelden.
18 Timmerman a.w., p. 338.
19 Timmerman a.w., p. 338.
20 J.M. Barendrecht, *Recht als model van rechtvaardigheid*, diss. Tilburg, Kluwer Deventer 1992.
21 Barendrecht a.w., p. 6
22 Barendrecht a.w., p. 32-36. Anders J.A.I. Wendt, *De methode der rechtswetenschap vanuit kritisch- rationeel perspectief,* diss. Rotterdam, Paris Zutphen 2008, p. 61-66.
23 Barendrecht a.w., p. 51 verwijst hierbij o.a. naar Rood p. 225 e.v. en Veegens 1989 nr. 104 (thans Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/150-157) als 'iets dergelijks is verricht door (...)'.

Klap behandelt vage normen in het bestuursrecht.[24] Vage normen worden door Klap niet expliciet gedefinieerd maar door hem beschouwd als immer aanwezig in de taal van het recht. Zijn onderzoek is gericht op de competentievraag in de bestuursrechtelijke problematiek. Toepassing van vage normen creëert een potentieel grensgebied voor conflicten tussen bestuursorgaan en rechter. Vaagheid van wettelijke normen vloeit voort uit de inherente vaagheid van natuurlijke taal en door de aan normen gestelde eisen van algemeenheid. Klap verwijst voor de juridische achtergrond van vaagheid naar Hart die een onderscheid maakt in 'plain cases' en grensgevallen. De laatstgenoemde categorie vergt een belangenafweging waarin de problematiek van vage normen tot uitdrukking komt.[25] Klap haalt op enkele plaatsen ook open normen aan: "Met deze taakverandering is behoefte ontstaan aan 'open normen', dat wil zeggen normen die de te nemen beslissing niet vooraf in haar bijzonderheden vastleggen."[26] Ook betoogt hij: "Blanco normen of praktisch blanco normen legitimeren het bestuursoptreden immers alleen formeel."[27] Uit de context blijkt dat hiermee ook vage normen worden bedoeld. De conclusies van Klap zijn gebaseerd op vage normen, een onderscheid naar soorten vage normen wordt in zijn onderzoek niet zinvol geacht.[28]

Van Klink schrijft over de Wet gelijke behandeling van mannen en vrouwen bij de arbeid.[29] Hij definieert vage normen heel breed als normen die de rechter een grote interpretatievrijheid laten vanwege hun onbepaaldheid, algemeenheid en/of abstractiegraad. Hiertoe behoren niet alleen descriptieve, prescriptieve en blanco noemen, maar ook normen die betrekking hebben op een onbepaalde reeks van feiten, ofwel feitelijk onbepaalde normen. De betekenis van een vage norm is voorwerp van discussie binnen een interpretatiegemeenschap; om die reden zijn vage normen ook een soort van interpretatieve concepten.[30]

Open normen zijn naar de opvatting Van Klink een klasse van de algemene categorie van vage normen. Een norm is open wanneer de rechter enige vrijheid heeft (of neemt) bij de invulling ervan, maar toch een zeker houvast vindt in de tekst van de wet en in de jurisprudentie.

Aspiratieve normen maken op hun beurt weer deel uit van de klasse van open normen; een aspiratieve norm is een open norm die een belangrijke waarde uitdrukt voor een groot deel van de rechtsgemeenschap en die een

24 A. Klap, *Vage normen in het bestuursrecht*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1994.
25 Klap a.w. p. 9.
26 Klap a.w., p. 25.
27 Klap a.w., p. 35.
28 Klap a.w., slotbeschouwing p. 253-260. Opgemerkt wordt dat Klap het thema 'richtlijnen voor de rechterlijke toetsing aan vage normen' behandelt, waarbij een theoretisch onderscheid in bepaalde vage begrippen geen oplossing biedt voor de competentieverdeling tussen bestuur en rechter. Anders gezegd, het betreft verschillende systeemtheorieën.
29 B van Klink, *De wet als symbool*, diss. Tilburg, Tjeenk Willink Deventer 1998.
30 Van Klink a.w., p. 108.

centrale plaats inneemt in de discussies van de bijbehorende interpretatiegemeenschap.[31]

Op grond daarvan ontstaat een hiërarchie waarin elk volgend niveau is bevat in het vorige: vaag bevat open, open bevat aspiratief. Van Klink verwijst naar de indeling op de vaagheidslijn van Rood.[32]

Daarnaast geeft Van Klink drie verschillende factoren op grond waarvan een norm vaag kan zijn:[33]

1. een hoge mate van onbepaaldheid (onzeker op welke eigenschappen van objecten van toepassing);
2. een hoge mate van algemeenheid (grote hoeveelheid objecten, beperkt aantal eigenschappen);
3. een grote abstractiegraad (verwijzing naar eigenschappen i.p.v. concrete objecten).

Met andere woorden: Klink wijst op een drietal mogelijke oorzaken van vaagheid vanwege aspiratie van de wetgever voor een zo groot mogelijk toepassingsbereik van een norm. Het is echter geen onderscheidend kenmerk voor de vaagheid van een norm, bijvoorbeeld ten opzichte van een niet-vage norm.

Bartels en Milo beschrijven het thema open normen in het goederenrecht.[34] Het goederenrecht wordt juridisch beschouwd als een gesloten systeem van goederenrechtelijke rechten met tevens een geslotenheid van gronden van voorrang. Binnen de geslotenheid van het goederenrechtelijke systeem kan de flexibiliteit door de wetgever via open normen in het systeem worden ingebracht. Daarnaast kan de flexibiliteit impliciet worden bewerkstelligd door het regelend karakter van sommige goederenrechtelijke bepalingen ten behoeve van de betrokken partijen. Tevens door de rekbaarheid van wettelijke begrippen, ofwel de descriptieve vaagheid van wettelijke begrippen (met verwijzing naar Barendrecht en Rood).[35] Open normen – een alternatief: vage normen[36] – bieden flexibiliteit in het goederenrecht. De voordelen zijn de mogelijkheid van een juiste beslissing in het concrete geval en een up-to-date rechtsontwikkeling. Daarnaast worden door Bartels en Milo andere mogelijkheden genoemd om de flexibiliteit in het goederenrecht te vergroten. Bijvoorbeeld door de beginselen ter discussie te stellen, de inhoud van eigendomsrechten en het onderscheid in recht en uitoefening van dat recht te herzien.[37] Open normen worden onder dit thema – openheid van het goederenrecht – noodzakelijkerwijs gelijkgesteld aan vage normen.

---

31 Van Klink a.w., p. 109.
32 Van Klink a.w., p. 103.
33 Van Klink a.w., p. 107.
34 S.E. Bartels & J.M. Milo, *Open normen in het goederenrecht*, Boom juridisch Den Haag 2000.
35 Bartels & Milo a.w., p. 13.
36 Bartels & Milo a.w., p. 1.
37 Bartels & Milo a.w., p. 15.

Memelink onderzoekt de verkeersopvatting als een onbepaald begrip dat bij toepassing door de rechter nadere invulling behoeft, zoals ook open normen en andere onbepaalde begrippen invulling behoeven.[38] Ten aanzien van open normen stelt Memelink: "Open rechtsnormen bieden de rechter wettelijke 'vensters' op de maatschappelijke werkelijkheid en 'poorten' naar het ongeschreven recht."[39] Er is echter wel sprake van een terminologische verwarring: "De woorden 'vage norm', 'blanco of blanket norm', 'open norm', 'open begrip', 'onbepaald begrip' en 'vage normbestanddelen' worden in de Nederlandse Literatuur over het algemeen door elkaar heen gebruikt", aldus Memelink. Verschillende begrippen worden bovendien bij elkaar genomen als één soort norm. Vervolgens wordt geprobeerd de terminologie voor open normen om te vormen tot een bruikbare indeling voor het onderzoek. Geïnspireerd door de Duitse dogmatiek ter zake van *unbestimmte Rechtsbegriffe* en *Generalklauseln* noemt Memelink de verkeersopvatting een – normatief – onbepaald begrip. Voor de term *Generalklausel* wordt de bij benadering hiermee overeenkomende term open norm gehanteerd.

Voorts maakt zij ten behoeve van haar onderzoek onderscheid tussen gedragsnormen en rechtsnormen. De term vage normen wordt gehanteerd voor specifieke onbepaalde begrippen die gedragsnormen behelzen.[40] De volgende zin geeft aan dat een vage norm een open (rechts)norm bevat:

> "Kenmerk van *vage normen* is dat het *gedragswaarderende onbepaalde begrip* veelal de centrale inhoud bepaald[*sic*] van de *open norm*; de toe te passen rechtsnorm. Deze rechtsnormen zijn dan ook *Generalklauseln*."[41]

Ten slotte wordt de verkeersopvatting tot de niet-gedragsnormen gerekend. De verkeersopvatting wordt aangemerkt als een onbepaald begrip dat deel uitmaakt van een open norm.[42] De terminologische indeling heeft alleen specifieke betekenis in het kader van haar onderzoek; de indeling is niet algemeen en zonder definities van normen niet erg duidelijk.

Pavillon onderzoekt in het kader van een promotieonderzoek open normen in het Europees consumentenrecht.[43] De subtitel van het proefschrift luidt: De oneerlijkheidsnorm in vergelijkend perspectief. Deze oneerlijkheids-

38 P. Memelink, *De verkeersopvatting*, diss. Leiden, Boom Juridisch Den Haag 2009, p. 6.

39 Memelink a.w., p. 35.

40 Memelink a.w., p. 39. "Specifieke onbepaalde begrippen zijn bijvoorbeeld 'redelijkheid en billijkheid', 'goede zeden' en maatschappelijke betamelijkheid. Het begrip *vage norm* is gereserveerd voor begrippen als 'de goede werkgever', 'de in het maatschappelijk verkeer betamelijke zorgvuldigheid', en 'een dringende morele verplichting'".

41 Memelink a.w., p. 40.

42 Memelink a.w, p. 59 bestrijdt de kritiek van Barendrecht op open normen (bij Barendrecht nog vage normen); volgens Memelink betoogt Barendrecht ten onrechte dat open normen de rechtsontwikkeling doen stokken.

43 C.M.D.S. Pavillon, *Open normen in het Europese consumentenrecht*, diss. Groningen, Kluwer Deventer 2011.

norm, een open richtlijnnorm, betreft het voorkomen van oneerlijke contractbedingen en oneerlijke handelspraktijken door handelaren. De veronderstelling is dat het gebruik van open richtlijnnormen – abstracte termen – de harmonisatie van het consumentenrecht in de weg staat.[44] Pavillon baseert de uitleg van een open norm op de eerdergenoemde Nederlandse publicaties van met name Wiarda en Barendrecht.[45] De problematiek van de open norm is vanuit de EU gezien van een andere aard. De implementatie, toepassing en concretisering van een open richtlijnnorm vinden op nationaal niveau plaats waaruit de mate van harmonisatie kan worden afgeleid. Op nationaal niveau wordt vervolgens overgeschakeld op de nationaal gebruikelijke terminologie die voor de desbetreffende norm wordt gehanteerd. Bijvoorbeeld de norm van het oneerlijke beding is in het Nederlandse recht omgezet in 'onredelijk bezwarend'.[46] Vanuit de rechtszekerheid en de Europese harmonisatiegedachte zou een eenvormige uitleg en consistente toepassing van de open norm te verkiezen zijn. Naar mijn mening verdient de term 'abstracte norm' op EU-niveau de voorkeur boven de term 'open norm' omdat bijvoorbeeld de gehele, goed gedefinieerde EU-verzameling contractbedingen, abstract kan worden aangeduid waarvan per geval op nationaal niveau door de rechter de eerlijkheid of oneerlijkheid (richtlijnconform) moet worden vastgesteld.

Nan brengt het lex certa-beginsel in het strafrecht in verband met vage normen. Uit het rechtszekerheidsbeginsel volgt, met name voor het strafrecht, dat rechtsregels duidelijk en precies dienen te worden geformuleerd.[47] Echter, de vage norm is in opkomst. Dit is toe te schrijven aan maatwerk, uitdijende omvang rechtsregels, abstracte formuleringen en flexibiliteit.[48] Nan besteedt uitvoerig aandacht aan de terminologie van normen met veel verwijzingen naar de hiervoor vermelde literatuur. Memelink wordt aangehaald om aan te geven dat termen ter aanduiding van een onduidelijke norm niet uniform worden gebruikt. Voor het aanduiden van een vage norm is ook de term 'open norm' gebruikelijk, maar daarnaast wordt ook 'onbepaalde norm' of 'blanco norm' gebruikt.[49] Een voorbeeld van een blanco norm, ook wel volgens Rood de 'volledig vage norm' genoemd, is de verkeersopvatting. Vervolgens wordt uiteengezet wat Nan in zijn onderzoek onder een vage norm verstaat. Daartoe neemt Nan een aanloop via de vaagheidslijn van Rood naar Van Klink die de vaagheid van een norm – zoals eerder aangegeven – laat afhangen van drie factoren, te weten onbepaaldheid, algemeenheid en abstractie. Ook vage begrippen en vage normbestanddelen passeren de revue met diverse bronverwijzingen. Ook wordt door Nan

44 Pavillon a.w., p. 1.
45 Pavillon a.w., p. 2.
46 Pavillon a.w., p. 135
47 J.S. Nan, *Het Lex-Certa Beginsel*, diss. Amsterdam UvA, Sdu Den Haag 2011.
48 Nan a.w., p. 233.
49 Nan a.w., p. 21-23.

opgemerkt dat, in theorie althans, alle termen een grensgebied hebben van wat wel of niet onder de term valt. Daarmee heeft in principe ook elke norm enige vaagheid in zich. Hart noemde dit al de onvermijdelijke '*penumbra of doubt*' bij een regel (tegenover de '*core of certainty*').[50]

Nan besluit dan ook maar om in het kader van zijn studie zijn eigen betekenis aan vaagheid te geven en verstaat hij 'onder een vage norm dan ook elke norm waarbij een meer dan te verwaarlozen onduidelijkheid bestaat omtrent de inhoud, toepasselijkheid of gevolgen voor de justitiabelen.'

3.2 Samenvatting niet-fiscaal rechtsgebied

De lezing van Wiarda in 1962 en de daarna als opstel gepubliceerde bijdrage in de jubileumuitgave van uitgever Tjeenk Willink in 1963 heeft in veel wetenschappelijke onderzoeken als bron gediend voor een verwijzing naar een onderscheid in duidelijke en vage normen. Wiarda geeft geen definitie van een vage norm maar bevestigt, overigens in een zeer helder en enigszins waarschuwend betoog, het bestaan van vage normen als verklarende factor voor de verschuiving naar de autonomie van de rechter.[51] In een latere uitgave wordt de vage norm met referentie aan Rood gelijkgesteld aan onbepaalde, open of blanco normen en verkrijgt daarmee een toekomstbestendige betekenis. Voor een tweedeling in duidelijke en niet-duidelijke, zeg vage normen, maakt het niet uit of een vage norm als open norm wordt aangeduid mits de vage norm maar gelijkgesteld wordt aan de open norm. Zie bijvoorbeeld de onderzoeken van Timmerman, Barendrecht en Klap. Ook het onderscheid in duidelijke en niet-duidelijke normen blijft op zichzelf vaag, wat eveneens het geval is een tweedeling in de rechtsvinding ten aanzien van rechtsbeslissingen en gemengde rechtsbeslissingen.[52] Een tweedeling geeft problemen indien meerdere normen moeten worden onderscheiden naar hun inhoud, zoals bij Van Klink en Memelink. Volgens Bartels en Milo brengen open, of vage normen, de gewenste flexibiliteit in een recht, of kunnen volgens Pavillon een bijdrage leveren aan harmonisatie van het EU-recht. Nan ziet geen uitweg in de terminologische spraakverwarring

50 Nan a.w., p. 23.

51 Het betoog moet worden geplaatst in de naoorlogse periode met de komst van het NBW waarin de bevoegdheden van de rechter worden verruimd door o.a. vage normen. Deze ontwikkeling heeft "ons wel heel ver uit de buurt gebracht van Montesquieu's "republique" waar de rechters alleen maar spreekbuizen zijn van de wet". Daarbij uit Wiarda tevens zijn bedenkingen tegen de verschuiving in de traditionele ordening der machten naar de autonomie van de rechter die steeds meer het objectieve recht vaststelt.

52 Vanuit de Hoge Raad bezien in cassatierechtspraak. Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat de tweedeling van normen in de wetenschap niet identiek is aan de tweedeling in cassatie van beslissingen. De tweedeling in cassatiebeslissingen betreft rechtsbeslissingen en gemengde beslissingen terwijl de tweedeling in de wetenschap betrekking heeft op duidelijke en niet-duidelijke normen. In het algemeen blijkt een voorkeur voor een tweedeling in normen.

en geeft in het kader van zijn onderzoek een eigen definitie van een vage norm. De daarin opgenomen meer dan te verwaarlozen onduidelijkheid is complementair aan de rechterlijke vrijheid en arbeid, hetgeen dan weer op de vaagheidslijn van Rood geplaatst zou kunnen worden. Elke onderzoeker of wetenschapper kan een eigen betekenis en naam toekennen, al dan niet met definitie, aan een soort norm. De hieruit ontstane terminologische spraakverwarring lijkt in wetenschappelijk opzicht op een essentieel gebrek aan wetenschappelijkheid. Een in de rechtswetenschap onderling uitwisselbare terminologie voor een onderscheid in soort normen naar inhoud zou het wetenschappelijk karakter van de rechtswetenschap aanzienlijk kunnen verhogen. Meer algemeen geldt dit voor eenheid in begrippen die in de verschillende delen van het recht worden gebruikt.[53]

3.3 Deel 2. Het fiscaal rechtsgebied

In algemene zin zijn 'bepaalde delen van ons recht in beginsel gebaseerd op een stelsel van begrippen, dat betrekkelijk precies is geformuleerd of voor een betrekkelijk precieze definiëring door de rechter vatbaar is.'[54] Daarbij wordt gedoeld op bijvoorbeeld het strafrecht en belastingrecht. En wel omdat de rechtszekerheid een precieze omschrijving van de rechtszekerheid vereist. Daarna komt de relativering: aan deze eis kan de wetgever echter niet altijd voldoen. 'Ook het belastingrecht kent vage normen waarvan de nadere uitwerking aan de rechter wordt overgelaten.', schrijven Korthals Altes en Groen met verwijzing naar Geppaart (zie hierna).[55]

Geppaart constateert dat een nauwkeurige afbakening van de taak van de rechter wordt bemoeilijkt door het verschijnsel van de vage norm.[56] Onder vage normen verstaat Geppaart 'normen waarvan de inhoud slechts globaal is bepaald, de vage normen of algemene formules (Generalklauseln).'[57] Er zijn twee belangrijke redenen waarmee het gebruik van vage normen wordt verdedigd. In de eerste plaats de aanpasbaarheid vanwege de ruime formuleringen aan maatschappelijke ontwikkelingen. In de tweede plaats het regelen van hoofdzaken in kaderwetten, met als gecombineerd voordeel een marge voor de rechter voor het leveren van maatwerk. Geppaart uit ernstige bedenkingen tegen deze opvattingen. Een eerste bedenking is de 'prijs' die door de belastingplichtige moet worden betaald om duidelijkheid en zeker-

53 Zie J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, in A.C. Rijkers & H. Vording (red.), Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer Deventer 2006, pp. 27-66 [para 6.5] [https://www.researchgate.net/publication/296696558_Rechtsbeginselen_en_evaluatie_van_belastingwetgeving]

54 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/145.

55 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/145.

56 Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, diss Leiden, FED Amsterdam 1965.

57 Geppaart a.w., p. 122.

heid via de rechter te verkrijgen.[58] Een tweede bedenking is dat een vage norm veelal samengaat met een ruime delegatie waardoor een verschuiving optreedt van de wetgever naar de uitvoerende macht.[59] De ernstige bedenkingen worden enigszins minder indien een vage norm in een latere wet is opgenomen met behoud van de hieromtrent gegeven rechterlijke beslissingen.

Hofstra en Niessen (hierna gezamenlijk te noemen Hofstra) rekenen tot bijzondere kenmerken van het belastingrecht de in het belastingrecht ontwikkelde begrippen die elders niet, of niet voor de belastingheffing bruikbare betekenis worden aangetroffen.[60] Dergelijke autonoom in het belastingrecht ontwikkelde begrippen noemt Hofstra abstracte formuleringen. Voorbeelden hiervan zijn goed koopmansgebruik, waarde in het economische verkeer, in belangrijke mate en grotendeels. Over de voordelen van deze begrippen zegt Hofstra:

> "Vooral in het zo flexibele belastingrecht zijn zij aantrekkelijk, omdat zij tevens de mogelijkheid openen tot aanpassingen aan gewijzigde rechtsopvattingen en omstandigheden zonder dat telkens tussenkomst van de wetgever nodig is."

Wel stelt volgens Hofstra de verschuiving van de wetgever naar de rechtsvinding door de rechter, respectievelijk de belastingadministratie, grenzen aan de keuze voor abstracte formuleringen. De grens wordt door de eis van rechtszekerheid gesteld.[61] Hofstra toont zich een (voorzichtige) voorstander van een ruimere toepassing van abstracte formuleringen in het belastingrecht.

Gribnau onderzoekt de rechtsbetrekking en beginselen in het belastingrecht vanuit een rechtstheoretische invalshoek.[62] Het conceptuele kader waarin de rechtsbetrekking wordt gepositioneerd neemt als vertrekpunt algemene rechtsbeginselen die ten grondslag liggen aan het positieve recht. Door middel van rechtsvorming vanuit deze rechtsbeginselen worden rechtsregels geformuleerd. Daarnaast ontstaan ook ongeschreven plichten uit rechts-

---

58 Geppaart a.w., p. 123. Hij merkt op dat het aantal zaken omvangrijk is, met het bekende voorbeeld de vage norm voor de bepaling van de jaarwinst volgens goed koopmansgebruik.

59 Geppaart a.w., p. 122. Geppaart refereert aan de gevaren van het gebruik van Generalklauseln in Duitsland in de periode 1933-1945. Naar mijn mening kan door middel van kwalificatie en interpretatie een inhoud van een open of vage norm altijd op een doelstelling worden afgestemd. Dit hoeft niet persé een ideologische of partijpolitieke doelstelling te zijn, maar kan ook financieel of religieus van aard zijn.

60 H.J. Hofstra & R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer Deventer 2002.

61 Hofstra & Niessen a.w., p. 150-152.

62 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, diss. Rotterdam, Gouda Quint 1998.

beginselen. Een rechtsbetrekking, bijvoorbeeld tussen inspecteur[63] en belastingplichtige, wordt geregeld door de geformuleerde regels. Een regel kan worden geacht te zijn samengesteld uit een bevel en een norm.[64] Het bevel is een imperatief vanuit een wetgever, een autoriteit; de norm weerspiegelt een legitieme rechtsopvatting van gelijkgestemde rechtssubjecten die in een democratisch proces moet worden vastgesteld. In een concrete rechtsbetrekking is de regel bepalend voor de wederzijdse bevoegdheden, rechten en verplichtingen inclusief de situatief bepaalde ongeschreven verplichtingen. Het gebruik van vage of open normen beïnvloedt op verschillende niveaus de rechtsbetrekking. In de eerste plaats gaat het om de verschuiving in de trias politica door terugtred van de wetgever en toenemende autonomie en rechtsvorming van de rechter.[65] In de tweede plaats vindt die beïnvloeding plaats door een toenemende beleidsruimte, rechtsvorming en delegatiemogelijkheid van het bestuur.[66] In de derde plaats gaat het om beïnvloeding in de concrete rechtsbetrekking tussen inspecteur en belastingplichtige.[67] Daardoor neemt in de rechtsbetrekking per saldo de macht van de fiscus steeds meer toe ten koste van de positie van de belastingplichtige.

Gribnau stelt vage normen gelijk aan open normen. Een onderscheid lijkt in zijn betoog ook niet van belang, aangezien de verklarende factor niet de soort norm is maar in zijn algemeenheid de door de terugtredende wetgever achterlatende leemte in de wet. In deze zin komt dit overeen met de door Wiarda geschetste ontwikkelingen.

Langereis constateert dat over het gebruik door de wetgever van open normen in het belastingrecht door velen is nagedacht en geschreven.[68] Hij vindt het gebrek aan eenstemmigheid van de schrijvers opmerkelijk. De abstracte formuleringen van Hofstra worden door hem onder open normen geschaard waarmee Hofstra bij de voorstanders van open normen kan worden ingedeeld. Langereis stelt:

> "Over één ding is men het eens: over de definitie. Het gaat daarbij allereerst om een vorm van wetgeving waarbij de wetgever geen gedetailleerde normstelling kiest, maar één waarbij opzettelijk ruimte wordt geboden voor de rechterlijke invulling ervan."[69]

63 In het vervolg inspecteur/heffingsambtenaar.
64 Gribnau 1998, p. 33.
65 Gribnau 1998, p. 69,
66 Gribnau 1998, p. 146
67 Gribnau 1998, p. 245 - 293 (over de fiscale rechtsbetrekking).
68 Ch.J. Langereis, Open normen in het belastingrecht, in *Liberale Giften*, Vriendenbundel Grapperhaus, Kluwer Deventer 1999, p.243.
69 Langereis a.w., p. 243. Onduidelijk is of deze zin als definitie is bedoeld waar men het over eens is. Als Langereis dat heeft bedoeld dan is de definitie onvoldoende nauwkeurig; als Langereis de definitie voldoende nauwkeurig acht dan ontbreekt een hiervoor verklarende toelichting.

Als een bekend voorbeeld van een open norm in de sfeer van het belastingrecht wordt goed koopmansgebruik genoemd, voor het civiele recht de redelijkheid en billijkheid. Niet alleen de wetgever, maar ook de rechtspraak creëert volgens Langereis open normen, bijvoorbeeld 'redelijke wetstoepassing'. Als onderdeel van zijn gepassioneerd pleidooi voor meer toepassing van open normen geeft Langereis een aantal voordelen – met weerlegging van de nadelen – die voor hem evident zijn maar naar mijn mening ook als nadelen zouden kunnen worden aangemerkt:[70]

a. rechtszekerheid voor de burger;
b. voorspelbaarheid van het recht;
c. geringe gevoeligheid van het systeem voor fraus legis;
d. werkbesparing voor overheid en burgers.

De achtergrond van zijn pleidooi is zijn 'vaststelling' dat het Ministerie van Financiën steeds minder open normen toepast in wetgeving en dus naar de mening van Langereis een verkeerde richting opgaat. Trendmatig blijkt dit niet uit het gebruik in de rechtspraktijk (zie hoofdstuk 2 De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm').[71]

In het voorgaande is de norm goed koopmansgebruik meerdere malen als voorbeeld aangehaald als vage norm, abstracte norm of open norm. Het gebruik en de ontwikkeling van de norm goed koopmansgebruik ter bepaling van de jaarwinst is door Lubbers in een systematisch kader geplaatst.[72] Dit kader is gebaseerd op de bedrijfseconomische structuur en regels ter zake van de winstbepaling waarop de voorgeschreven toerekening ingevolge wetgeving en jurisprudentie dient plaats te vinden. Goed koopmansgebruik kan als norm in alle gevallen gerangschikt worden onder de term die aan deze soort normen wordt toegekend. Bovendien heeft goed koopmansgebruik een unieke eigennaam die direct verbonden is met één functievoorschrift voor de jaarwinst. Met andere woorden, voor goed koopmansgebruik is de gangbare aanduiding van deze soort normen met een eigennaam voldoende voor verwijzing; de typering van goed koopmansgebruik als vage norm, abstracte norm of open norm heeft geen invloed op de inhoud van de norm en de hierop betrekking hebbende jurisprudentie. Dit wordt anders indien een term voor een dergelijke norm correspondeert met een wettelijk geregelde wijze van rechtsvinding of procederen.

---

70 Langereis a.w., p. 247. Naar mijn mening kan een creatieve tegenstander dezelfde punten als nadelen van open normen gebruiken.

71 Zie ook J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008, p. 2: "Het gaat hier met name om de trend in het Nederlandse wetgevingsbeleid meer en vaker te werken met open normen (…)."

72 A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik. Een onderzoek naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005. Deze eerste editie is in dit onderzoek geraadpleegd vanwege de wetenschappelijk insteek en het onderzoek naar de rol van de wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik. Zie het voorwoord in de derde druk van A. O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2017.

Rozendal onderzoekt het onbepaalde begrip 'belang' in de belastingwetten.[73] Het begrip 'belang' heeft betrekking op de relatie tussen twee rechtssubjecten en komt voor in tientallen wettelijke bepalingen verspreid over verschillende fiscale wetten. Belang kan daarin worden onderscheiden in drie betekenissen: als onderdeel van het begrip aanmerkelijk belang, als onderdeel van het begrip verbondenheid en als zelfstandig begrip.[74] Belang is taalkundig een vaag begrip dat op grond daarvan in het onderzoek van Rozendal als open norm kan fungeren.[75] Hij volgt hierin de door Langereis gegeven omschrijving met tevens een verwijzing naar Kamerstukken waarin belang expliciet als open norm wordt aangegeven. In navolging van Langereis wordt door Rozendal vastgesteld dat er zeer uiteenlopende meningen bestaan ten aanzien van het gebruik van open normen. De meningen zijn gebaseerd op veronderstelde voordelen en nadelen, voornamelijk ingegeven door rechtsonzekerheid en onvoorspelbaarheid. Rozendal geeft als richting voor verbetering aan om per open norm tijdens het wetgevingsproces een kader aan te geven van duidelijk geformuleerde richtlijnen en beginselen waarmee in een concreet geval invulling aan de open norm gegeven kan worden. Daardoor – zo wordt aangenomen – kan de rechtsonzekerheid en onvoorspelbaarheid van de norm worden beperkt op het moment dat de norm wordt geïntroduceerd.[76]

Hieruit leid ik af dat 'belang' als een veelzijdige norm kan fungeren: als vage norm, als onbepaald begrip en als open norm. Slechts door een duidelijke definitie kan 'belang' als rechtsnorm worden ingezet.

3.4 Samenvatting fiscaal rechtsgebied

De hiervoor in paragraaf 3.2 gegeven Samenvatting niet-fiscaal rechtsgebied is onverkort van toepassing op het belastingrecht. Geppaart volgt de uit de tijd van Wiarda stammende opvattingen met de nadruk op bedenkingen tegen de 'grenzeloosheid' van de rechter en de onbeschermde positie van de belastingplichtige. Hofstra toont zich een voorzichtige voorstander van toepassing van 'abstracte begrippen' die tegenwoordig kunnen worden beschouwd als open normen. De grens in toepassing van abstracte begrippen ligt bij de rechtszekerheid. Langereis houdt een pleidooi voor uitbreiding van de toepassing van open normen in het belastingrecht. Het bestanddeel van zijn definitie van een open norm 'waarin opzettelijk ruimte wordt geboden voor de rechterlijke invulling' is op zichzelf beschouwd ook weer

73 A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving*, diss. Tilburg, Sdu 2014.

74 Rozendal a.w., p. 24.

75 Rozendal a.w., p. 43-45.

76 Rozendal a.w. p. 45. Zonder een nauwkeurige definitie van een open norm, en de soort open norm, valt dat moeilijk in te zien. Ook niet wat dit betekent in de verhouding wetgever - rechter voor de vrije rechtsvorming voor de rechter.

een open norm. Het onderzoek van Gribnau is een voorbeeld waarin vage normen worden gelijkgesteld aan open normen. De keuze voor vaag of open heeft in zo'n geval geen invloed op de resultaten van het onderzoek. Rozendal constateert eveneens dat er uiteenlopende meningen bestaan ten aanzien van het gebruik van open normen. Naar zijn mening zouden tijdens het wetgevingsproces richtlijnen en beginselen gegeven moeten worden voor invulling van de open norm in het concrete geval. De invulling van een open norm is mijns inziens nu juist de essentie wat de wetgever aan de rechter wil overlaten. Overigens zou deze gedachte met een deugdelijk onderscheid in de soort norm naar de genuanceerde opvatting van Hofstra – grenzen aan abstracte formuleringen naar de eis van rechtszekerheid – kunnen worden toegepast om de grenzen van de toepassing van open normen te kunnen vaststellen. Algemeen gezegd, grenzen aan de vrije wetgeving die worden bepaald door randvoorwaarden.

4 Het wettelijk kader van open normen

In hoofdstuk 2 heb ik geconcludeerd dat de introductie van de term 'open norm' geen fundamentele vragen heeft opgeroepen over de wettelijke status van een open norm. Zo werd geen discussie gevoerd over de verenigbaarheid van het gebruik van open normen met de Grondwet of bijvoorbeeld met het rechtszekerheidsbeginsel. Het artikel van Zonderland werd door de Tweede Kamer terzijde gesteld: alleen de term 'open norm' bleef behouden, naast de term 'blanco norm' en 'vage norm'.[1] De *toename* van open normen in het NBW werd erkend, maar dit werd niet als opzienbarend beschouwd en zeker niet waar het *nieuwe* open normen betrof.[2] De opvatting in de vorige zin impliceerde (1) het aanmerken van overgenomen vage normen uit het oude BW als open normen in het NBW en (2) geleidelijke uitbreiding in het NBW met nieuwe open normen. Aldus was sprake van een bestendiging van de legitimatie van het gebruik van vage en open normen. Op overeenkomstige wijze vond de introductie van de term 'open norm' in het belastingrecht plaats. Evenals de open norm 'redelijkheid en billijkheid' in het civiele recht diende 'goed koopmansgebruik' in het belastingrecht als een schoolvoorbeeld van een open norm. Daarbij werd voorbijgegaan aan het specifiek voor het belastingrecht geldende legaliteitprincipe zoals neergelegd in art. 104 Gw. Daarin is opgenomen dat belastingheffing slechts krachtens een wet in formele zin kan plaatsvinden. Dit roept de vraag op onder welke omstandigheden in het belastingrecht gebruik mag en kan worden gemaakt van open normen. Voor de beantwoording van deze vraag richt ik mij hierna op twee deelvragen. In paragraaf 4.1 bespreek ik de vraag of de wetgever is gelegitimeerd tot het opnemen in de wet van een open norm. In paragraaf 4.2 beantwoord ik de vraag of de invulling in formele zin van een dergelijke norm aan de rechter overgelaten of gedelegeerd mag worden. Daarbij komt tevens aan de orde of delegatie binnen het wettelijk stelsel een alternatief is voor een open norm. Bijvoorbeeld, in plaats van delegatie aan de rechter kan de bepaling van de inhoud van een norm ook worden gedelegeerd aan een bevoegd bewindspersoon of bestuursorgaan. De instantie die bij wetgeving en a fortiori bij open normen – en delegatiebepalingen in wetgeving – een belangrijke taak heeft is de Afdeling advisering van de Raad van State. Hoe de Raad van State als onafhankelijk adviseur tegen het gebruik van open normen aankijkt behandel ik in paragraaf 4.3

---

1 Kamerstukken II 1976-1977, Handelingen 20 april 1977, p. 4013, 4019.

2 A.S. Hartkamp, 'Open normen (in het bijzonder de redelijkheid en billijkheid) in het nieuw BW', WPNR 1981, p. 213.

4.1 Legitimatie van het gebruik van open normen

In deze paragraaf zal worden nagegaan op grond waarvan de wetgever is gelegitimeerd tot het gebruik van open normen in het fiscale recht. Een dergelijk gebruik lijkt strijdig met het uitgangspunt dat de materiële belastingschuld rechtstreeks uit de belastingwet moet kunnen worden afgeleid. Om de materiële belastingschuld uit de wet te kunnen afleiden moet de inhoud van de norm vooraf concreet beschikbaar zijn voor de belastingplichtige. De vraag is nu waarop de wetgever zich baseert om de inhoud van een open norm bewust niet in de wet op te nemen en vervolgens de vaststelling van die inhoud geheel aan de rechtspraktijk over te laten.[3] Dit *overlaten* lijkt op een vorm van delegatie aan de rechter.[4] In Kamerstukken komt deze formulering zelfs meerdere malen voor.[5] Hoewel formeel *overlaten* zich onderscheidt van *delegatie* kan uit de verplichting van de rechter om recht te spreken de discretionaire bevoegdheid van de rechter worden afgeleid.[6] Immers, de rechter moet recht spreken, ook al is de wet duister, onder dreiging van vervolging.[7]

Het vaststellen van rechtsregels is opgedragen aan de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk, de wetgever.[8] De Grondwet bevat geen directe voorschriften ten aanzien van de duidelijkheid, nauwkeurigheid of inhoud van normen.[9] Wel ligt in de voorschriften art. 7 EVRM lid 1 eerste zin, art. 15

---

3 A.S. Hartkamp, *Aard en opzet van het nieuwe vermogensrecht*, Kluwer Deventer 2010, p. 34-37, 57-60.

4 Zie ook J.A. Schlette, *Delegatie in het Nederlandse belastingrecht*, diss. VU Amsterdam 1963, p. 87 - 127.

5 Kamerstukken II 1978-1979, 14 249. nr. 10, p. 5: "(…) Bij nader inzien stuit de *blanco-delegatie aan de rechter* bij deze leden op bezwaren (…)."; Handelingen Kamerstukken I 1984-1985, Handelingen 26 februari 1985, p. 534, waarin Minister Korthals Altes zegt: "Dat betekent dat de nadere uitleg daarmee is *gedelegeerd aan de rechter*." Zie ook Kamerstukken II 1990-1991, Handelingen 24 april 1991, nr. 73, p. 4111: "(…) Het blijft zo dat het nieuwe voorstel voor artikel 40a in feite *een open delegatie aan de rechter* betekent om uit te maken in welke gevallen er sprake kan zijn van unus-rechtspraak, ook in hoger beroep."; Kamerstukken I 1968-1969 nr. 3771, ondernummer 133: "(...) wordt deze *ruime delegatie aan de rechter* over het algemeen ongunstig beoordeeld (...)".

6 *Delegatie* aan de rechter lijkt mij dan ook geen juiste uitdrukking, zelfs het *overlaten* is overbodig.

7 Art. 13 Wet AB.

8 Art. 81 Gw.

9 Dit in tegenstelling tot de Duitse recht waarin de bepaalbaarheid van normen op grond van het uit de Duitse grondwet afgeleide "Bestimmtheitsgebot" juridisch via de rechtspraak is gevormd. Het BverfG formuleert in bestendige rechtspraak dat regelingen „so bestimmt zu fassen (sind), wie dies nach der Eigenart des zu ordnenden Lebenssachverhalt mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist", Hinnerk Wissmann, *Generalklauseln, Verwaltungsbefugnisse zwischen Gesetzmäßigkeit und offene normen.* Jus Publicum 173, Mohr Siebeck Tübingen 2008, p. 168.

IVBPR lid 1 eerste zin,[10] art. 1 lid 1 Sr en art. 16 Gw het zogenaamde bepaaldheidsgebod besloten.[11] Het bepaaldheidsgebod vindt vrijwel uitsluitend toepassing in het strafrecht en bestuursrecht,[12] merkwaardigerwijze niet in het fiscale recht.[13] De toepassing van het bepaaldheidsgebod houdt namelijk verband met wettelijke bepalingen waarvan de niet-naleving met straf wordt bedreigd. De burger moet kunnen weten voor welke gedragingen hij kan worden gestraft. Dit betekent niet dat vage normen in de hiervoor bedoelde wettelijke voorschriften zijn uitgesloten. De Hoge Raad heeft aan het bepaaldheidsgebod toegevoegd:[14]

> "(…) Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, bestaande in het bezigen van algemene termen, delicten omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van de delictsomschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, delictsomschrijvingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van de wetgeving schade lijdt."

Daarmee is in met straf bedreigende normen een zekere mate van vaagheid geoorloofd. Blijkens het vorige hoofdstuk – vermenging betekenis vage en open normen – zou dit dan ook mogen gelden voor open normen. Hiervan maakt de AFM dankbaar gebruik in een geschil met IMC omtrent koersmanipulatie:[15]

> "Meer in het algemeen is AFM van mening dat het bestaan van enige twijfel over de precieze grenzen van een open norm niet reeds strijd met het bepaaldheidsgebod oplevert. Het stellen van een open norm zou in dat geval onmogelijk worden. Met verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad en het College stelt AFM zich op het standpunt dat een zekere mate van vaagheid van een norm geoorloofd is."

---

10 Art 7 lid 1 eerste zin EVRM 'Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde.' Art. 15 lid 1 eerste zin IVBPR 'Niemand kan (…)'. De Engelse tekst in EVRM en IVBPR is gelijkluidend: "No one shall be held guilty of any criminal offence on account of any act or omission which did not constitute a criminal offence under national or international law at the time when it was committed."

11 HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00 E, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, NJ 2001,14, r.o. 3.4.

12 Art. 5:4 lid 2 Awb: "Een bestuurlijk sanctie wordt slechts opgelegd indien de overtreding en de sanctie een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven."

13 Zie voor een meer uitgebreide behandeling van het onderwerp R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving*, diss. Leiden, Sdu Amersfoort 2018, p. 93 - 104, p. 135.

14 HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00 E, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, NJ 2001,14, r.o.3.4.

15 CBb 6 november 2009, AWB 08/74 AWB 08/76, LJN BK2641, reactie van AFM op de vijfde grief.

Wel bevat de circulaire van de minister-president 'Aanwijzingen voor de regelgeving' een aantal aspecten dat van belang is bij het tot stand komen van regelingen met de daarin opgenomen normeneenheid.[16] In de circulaire wordt geen aandacht geschonken aan open normen. Er is hierin wel een bepaling gewijd aan de verwijzing naar een niet-publieke norm, ofwel een private norm:[17]

> "Indien een regeling verwijst naar normen die niet publiekrechtelijk van aard zijn, geschiedt de verwijzing in beginsel naar die normen zoals zij op een gegeven tijdstip luidden. Omvat de verwijzing mede latere wijzigingen, dan wordt tevens voorzien in mededeling van deze wijzigingen in de Staatscourant."

Hierop wordt de volgende toelichting gegeven:

> **"Toelichting tweede lid.** Bij normen die niet van publiekrechtelijke aard zijn, kan worden gedacht aan normalisatienormen en aan bepalingen die in het kader van zelfregulering tot stand zijn gebracht. Bij verwijzing naar dergelijke normen is een met de maatstaven van de Bekendmakingswet vergelijkbaar niveau van bekendmaking niet gegarandeerd. Daarom dient naar deze normen in het algemeen altijd statisch te worden verwezen. (...)."

De toelichting houdt in dat een dergelijke norm ongewijzigd blijft tot de volgende bekendmaking. De regeling mist een aanwijzing voor het opnemen van een norm waarvan norm en norminhoud zijn ontkoppeld, waarbij de norminhoud niet-publiekrechtelijk en dynamisch moet worden bepaald of ingevuld zoals het geval is bij open normen.

De circulaire Aanwijzingen voor de regelgeving heeft bindende kracht voor de ministers en staatssecretarissen en de onder hen ressorterende personen die bij de voorbereiding en vaststelling van regelingen zijn betrokken. In geval van regelgeving dient daarom rekening te worden gehouden met de aanwijzingen als een checklist voor het wetgevingsproces.[18] De mate waarin een bepaalde aanwijzing moet worden opgevolgd is niet concreet vastgelegd; de wetgever streeft naar het maximaal haalbare voor wetgeving en kwaliteit van de wet als een soort van inspanningsverplichting.[19] In de toepassing van de aanwijzingen heeft de wetgever blijkbaar voor zichzelf een

16 Aanwijzingen voor de regelgeving. Zie www.wetten.nl voor de actuele versie. Aanwijzing 2.6 bevat de aanbeveling om te streven naar eenvoud en duidelijkheid van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan; aanwijzing 2.7 om ten behoeve van de handhaafbaarheid in een regel zo weinig mogelijk ruimte te laten voor interpretatiegeschillen.

17 Aanwijzing 3.47 lid 2. Dynamische en statische verwijzing.

18 Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 2, bevat soortgelijke aanbevelingen voor kwaliteitsverbetering van de wetgeving.

19 Een voorbeeld van een dubbele open norm. Ook met een beginsel streeft men naar het maximaal haalbare.

bepaalde vrijheid in de formulering van rechtsregels voorbehouden ten aanzien van de in de rechtsregels opgenomen (open) normen. Aan de vrijheid van de wetgever zijn echter wel grenzen gesteld: in geschillen moet de rechter recht kunnen spreken op grond van de wet maar niet de wet zelf beoordelen.[20] De rechter mag wel toetsen aan eenieder verbindende bepalingen in internationale verdragen. Op belastinggebied is dit met name art. 1 Eerste Protocol EVRM welk artikel belastingheffing beschouwt als ontneming van eigendom.[21] Dit laatste is in dit onderzoek ook als functie van het fiscale systeem op basis van de systeemtheorie aangehouden.[22] Ter verduidelijking wordt hieraan toegevoegd dat met deze functie meerdere doeleinden kunnen worden onderscheiden en gerealiseerd.

4.2 Delegatie en open normen

In deze paragraaf wordt onderzocht in hoeverre delegatie in het belastingrecht is toegestaan. Vervolgens wordt onderzocht, indien delegatie in het belastingrecht is toegestaan, of delegatie een alternatief kan zijn voor open normen. In art. 104 Gw is het voorschrift opgenomen dat belastingheffing *uit kracht van een wet* plaatsvindt.[23]. Over de betekenis van *uit kracht van een wet* zijn de meningen verdeeld, met name in het kader van delegatie.[24] Delegatie houdt in dat een bevoegdheid en verantwoordelijkheid voor de uitoefening daarvan door een hiertoe bevoegd orgaan expliciet wordt overgedragen aan een ander (lager) orgaan.[25] Of delegatie is toegestaan wordt, althans voor onderwerpen welke ingevolge de Grondwet in een formele wet dienen te worden vastgelegd, afgeleid uit de formulering van het artikel in de Grondwet. Delegatie is slechts toegestaan, indien in de Grondwet de formule 'bij of krachtens de wet' of enigerlei vorm van het werkwoord 'regelen' of de

20 Zie bijvoorbeeld art. 11 Wet AB. Zie ook C.J.H. Jansen, Over de plaats en de functie van de Wet, houdende Algemeene Bepalingen der Wetgeving van het Koningrijk (1829), Ars Aequi januari 2008, waarin hij concludeert "De overbodigheid van de Wet AB schijnt een gegeven te zijn, niet echter omdat zij is verinnerlijkt of vanzelfsprekend is geworden, maar omdat zij is achterhaald door 'moderne' ontwikkelingen en inzichten. Aan het uitgangspunt van de Wet AB wordt nog slechts lippendienst bewezen."

21 Sinds 1990 op grond van EHRM 23 oktober 1990, Darby/Zweden, nr. 17/1989/177/233, BNB 1995/244. Zie ook Ch. J. Langereis, Taxation and the right to property, in J.P. Loof e.a. *The right to property, Shaker Publishing*, Maastricht 2000, p. 157, die betoogt: "in the beginning, Strasbourg case law indicated no limits on the kind and level of taxes a State may collect". Anders L. Murphy & T. Nagel, *The myth of ownership*, Oxford University Press Oxford 2001. Murphy en Nagel pleiten voor een te beschermen recht op eigendom na belasting.

22 Zie paragraaf 6.1.

23 De term '*uit kracht van een wet*' staat nergens anders in de Grondwet; www.Nederlandrechtsstaat.nl.

24 H.A. Drielsma, *De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1958, p. 105 e.v. Schlette a.w., p. 87-127.

25 Zie ook art. 10:13 Awb.

zelfstandige naamwoorden 'regels' of 'regeling' zijn gebruikt.[26] Daaruit zou logisch kunnen worden geconcludeerd dat delegatie op het gebied van belastingheffing niet is toegestaan aangezien de zinsnede *uit kracht van een wet* niet overeenkomt met de gegeven formuleringen voor delegatieverlof. Echter, indien delegatie niet is toegestaan wordt dat afgeleid uit de formulering *bij de wet*. Hieruit zou volgen dat delegatie wel is toegestaan aangezien *uit kracht van een wet* niet gelijk is aan *bij de wet*. Daardoor blijft het antwoord op de vraag wel of geen delegatie in belastingwetten in het midden.[27] In een rapport van De Vereniging voor Belastingwetenschap is een aantal aan de parlementaire geschiedenis ontleende argumenten vóór en tegen delegatie opgenomen.[28] Op grond van wethistorische interpretatie en de gevestigde praktijk hanteert de wetgever de leidraad dat delegatie is toegestaan maar slechts in beperkte mate.[29] Beperkte delegatie betekent dat essentiële onderwerpen zelf in de wet dienen te worden vastgelegd. Essentiële onderwerpen zijn in ieder geval belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief.[30] Voor de overige belastingonderwerpen is delegatie niet beperkt, bijvoorbeeld in de sfeer van technische uitvoering en detailregelingen vindt veelal delegatie plaats aan de Staatsecretaris of de Minister van Financiën.[31] Het hier geschetste delegatiebeleid geeft voor een fiscale regeling geen duidelijke regels ten aanzien van een delegatiebeslissing.[32] Dit heeft tot gevolg gehad dat de praktijk regelmatig een van de Aanwijzingen voor de regelgeving afwijkende oplossing laat

26 Aanwijzing 2.20. Grondwettelijke delegatie.

27 Zie ook Wetenschappelijk commentaar op de Nederlandse Grondwet, art. 104, Het delegatievraagstuk, waarin ten aanzien van het delegatievraagstuk is opgenomen dat 'een alerte houding van regering en parlement noodzakelijk is', https://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=104

28 Delegatie van wetgevende bevoegdheid, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131, Kluwer Deventer 1972.

29 Kamerstukken II 1978-1979, 15 575, nrs. 3 en 5. Een poging van de regering om de formulering aan te passen voor onbeperkte delegatie, door te spreken over "Belastingen en andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld" sneuvelde door het amendement Van Rooijen (nr. 10), mede ingegeven door advies van de Raad van State.

30 Aanwijzing 2.20. Toelichting. Voor andere opvattingen t.o.v. de genoemde essentiële onderwerpen zie Drielsma a.w., p. 122: belastbaar feit en tarief. Schlette a.w., p. 115-116 daarop Drielsma aangevuld met belastingsubject, belastingobject, waarderingscommissies, nauwkeurig tarief en termijnen. Hofstra & Niessen a.w., p. 126: ten minste het tarief. Hofstra verdedigt als Minister van Financiën al eerder, op gezag van P.J. Oud, in het parlement dat aanpassing van belastingtarieven, mits met bandbreedte in de wet opgenomen, via AMvB ten behoeve van conjunctuurbeleid niet in strijd is met de Grondwet, Kamerstukken II 1956-1957, Handelingen p. 411-412 (vergelijk de latere "wiebeltax", Wet tijdelijke verhoging of verlaging van belasting op grond van conjuncturele overwegingen, 24 dec. 1970, Stb 605.)

31 Hofstra & Niessen a.w., p. 125-127.

32 Zo is bijvoorbeeld onduidelijk hoe nauwkeurig een abstract begrip als grondslag dient te worden omschreven.

zien: de wetgever beoordeelt delegatie per geval op grond van praktische overwegingen.[33]

In tegenstelling tot delegatie is het gebruik van open normen of vage normen niet tijdens de parlementaire behandeling aan de orde gesteld bij de bespreking van de zinsnede *uit kracht van een wet*.[34] Hiertoe bestond geen directe noodzaak aangezien het gebruik van vage normen tot de gangbare wetgevingspraktijk en rechtspraktijk behoorde.[35] De wetgever kon zich daardoor al een zekere mate van vrijheid veroorloven in de omschrijving van de aard en inhoud van een vage norm welke vrijheid naadloos op open normen over kon gaan. In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt eenmaal aandacht besteed aan vage normen als een conflictopwekkende factor.[36] Voor fiscale regelgeving is daaraan toegevoegd 'niet strikt te omschrijven omstandigheden' en 'onduidelijk afgebakende doelgroepen' te vermijden. Het is de bedoeling van de wetgever dat een regeling zo min mogelijk conflicten oproept. Met andere woorden, de wetgever realiseert zich dat een verband aanwezig kan zijn tussen onduidelijke normen en het optreden van conflicten tussen belastingplichtigen en belastingdienst.

De in het voorgaande genoemde essentiële onderwerpen – de belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief – welke ingevolge de formulering *uit kracht van een wet* tot het grondwettelijk delegatieverbod worden gerekend, zijn tevens normen in het fiscale stelsel waarop de Aanwijzingen voor de regelgeving van toepassing zijn en waarvoor geen delegatie zou zijn toegestaan. De norm volgt het delegatiemodel, in een gedelegeerde normstructuur voor een fiscale regeling wordt echter vooraf geen afweging gemaakt of het gebruik van een open norm in strijd zou kunnen zijn met het delegatieverbod.[37] In essentiële

33 Zie ook Schlette a.w., De jurisprudentie betreffende delegatie in het belastingrecht, p. 34-51, en Delegatie van wetgevende bevoegdheid, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131 Kluwer Deventer 1972 met verslag debat in nr. 133, Kluwer Deventer 1973.

34 Deze kwestie is slechts beperkt besproken in de literatuur, Schlette geeft een overzicht van de diverse meningen ten aanzien van het vraagstuk van delegatie in de literatuur, p. 16-24. Schlette komt tot de conclusie dat de door hem genoemde essentialia (zie hiervoor) nauwkeurig door de wetgever dienen te worden bepaald. "Detailkwesties, niet deze essentialia rakend, kunnen worden overgelaten aan het bestuur.", p. 141. Derhalve is volgens Schlette met art. 104 Gw geen absoluut delegatieverbod bedoeld.

35 Zie Hoofdstuk 2. De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm'.

36 Aanwijzing 2.8. Conflictbeperking.

37 Een voorbeeld van een essentieel onderwerp geeft de delegatiereeks: art. 104 Gw dat de basis vormt voor art. 15 Wet Vpb 1969; dit vormt de basis voor art. 36 Besluit fiscale eenheid waarin ten slotte wordt verwezen naar de waarde in het economische verkeer, hetgeen een open norm is.

zowel in niet-essentiële onderwerpen gebruikt de wetgever open normen.[38] In beginsel heeft de wetgever de keuze tussen delegatie en een open norm maar hij transponeert feitelijk het delegatiemodel ook op open normen. Delegatie heeft het karakter van een open norm regeling door de verwijzing naar een persoon of orgaan, de regeling moet nog nader inhoudelijk worden vastgesteld, bijvoorbeeld als *algemene maatregel van bestuur* (AMvB) of als *ministeriële regeling*.[39] Daarnaast vindt delegatie plaats aan zelfstandige organen zoals De Nederlandse bank (DNB) en de Autoriteit financiële markten (AFM).[40] Dergelijke organen functioneren vanuit een wettelijk meegeven abstracte norm – prudentieel toezicht en gedragstoezicht – die vervolgens worden vertaald in eigen beleidsregels en richtlijnen, en open normen.[41] De keuze tussen delegatie en open norm op fiscaal gebied is min of meer begrensd door het grondwettelijk delegatieverbod.[42] Bijvoorbeeld delegatie van de bevoegdheid om een open norm *bepaling van de jaarwinst volgens goedkoopmansgebruik* in te vullen stuit hierop af. Jaarwinst is een grondslag waarvan de vaststelling ingevolge het grondwettelijk delegatieverbod niet formeel zou mogen worden gedelegeerd.[43] Opgemerkt wordt dat de oorspronkelijke open norm 'waardering eigenwoning' door de Wet WOZ aan het zelfstandig bestuursorgaan de Waarderingskamer is gedelegeerd.[44] Deze grondslag geldt voor diverse belastingwetten en is ondanks het delegatieverbod gedelegeerd aan een toezichthoudend zelfstandig bestuursorgaan. Op het eerste gezicht lijkt een verwijzing naar de woz-waarde geen open norm. Door delegatie is de feitelijke waardebepaling in de verwijzende wet aan het oog onttrokken maar uiteindelijk is de waardebepaling nog steeds gebaseerd op een open norm.[45] De bedoeling van de wetgever was een gemeenschappelijke woz-grondslag te creëren voor de verschillende overheidsinstanties die op basis van deze waarde belasting heffen.[46]

---

38 Bijvoorbeeld grondslag jaarwinst ingevolge art. 3.25 Wet IB 2001 vormt een essentieel onderwerp en is tevens aan te merken als open norm. De hierbij toegestane delegatie is opgenomen in afzonderlijke artikelen in afdeling 3.1 Wet IB 2001 die voor de bepaling van de jaarwinst in aanmerking moeten worden genomen.

39 Een ministeriële regeling en een AMvB behoeven niet in de Eerste en Tweede Kamer te worden besproken. Het verschil tussen een ministeriële regeling en AMvB is dat een AMvB wel in de ministerraad wordt besproken en advies van de Raad van State nodig heeft, en een ministeriële regeling niet. Daarnaast wordt een ministeriële regeling in de Staatscourant gepubliceerd en een AMvB in het Staatsblad. www.rijksoverheid.nl

40 DNB: prudentieel toezicht ingevolge art. 1:25 Wft, AFM: gedragstoezicht en toelating ingevolge art. 1:25 Wft.

41 Zie publicatie F. Van Alphen, e.a. (Eindredactie), Open normen ingevuld, De wetgevende macht van de toezichthouder. Bundel van symposium op 19 juni 2013 van Erasmus school of law te Rotterdam, Rotterdam 2013.

42 Zie Hofstra & Niessen a.w., p. 126, onder Het delegatiebeleid.

43 Onduidelijk is of het delegatieverbod voor de grondslag jaarwinst ook geldt voor alle hieraan ten grondslag liggende onderliggende grondslagen.

44 Art. 4 e.v. Wet WOZ.

45 Zie Art. 3.112 Wet IB 2001 j0 art. 16 - 17 en 20 Wet WOZ j0 art. 4 Uitv. reg. instructie waardebepaling Wet WOZ waarin uiteindelijk wordt verwezen naar de marktwaarde.

46 Zie Kamerstukken II 2003-2004, 29 612, nr. 3, p. 2-7.

Het voorafgaande leidt tot de volgende samenvatting ten aanzien van delegatie en open normen:

- Er zijn geen specifieke aanwijzingen voor de wetgever ten aanzien van het gebruik van open normen in de regelgeving. De legitimatie berust op een algemene interpretatie van art. 104 Gw voor het formuleren van rechtsregels en normen door de wetgever. Anders geformuleerd: de historisch gegroeide praktijk en daarmee legitimatie voor de toepassing van vage normen is vloeiend overgegaan in de legitimatie voor het gebruik van open normen.
- Voor de kenmerkende ontkoppeling van norm en inhoud van een open norm zijn geen voorschriften in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen. Op grond van deze Aanwijzingen wordt echter verwijzing naar een dynamische niet-publiekrechtelijke norm afgeraden. Wel kan volgens de wetgever de vaststelling van de inhoud van een open norm worden gedelegeerd of worden overgelaten aan de rechter.
- Open normen volgen het in de wetgevingspraktijk gehanteerde delegatiemodel voor fiscale wetgeving, waarin een beperkte delegatie is toegestaan. Delegatie is in de Awb formeel geregeld en behoudens enkele uitzonderingen ook van toepassing op het fiscale recht. Voor delegatie en open normen gelden overeenkomstige voor- en nadelen. In beginsel heeft de wetgever een keuze tussen beide mogelijkheden en vormt delegatie een alternatief voor open normen.
- Delegatie voor de bevoegdheid tot het inhoudelijk uitwerken van een belastinggrondslag wordt door de wetgever niet in strijd geacht met het grondwettelijk delegatieverbod, mits de grondslag zelf in de wet is vastgelegd. Daardoor is vastlegging in de wet mogelijk in de vorm van een open norm waarvan de invulling aan de rechter wordt overgelaten.
- De ruimte die de wetgever zichzelf heeft toegekend bij de toepassing van open normen wordt per geval voor de invulling en de beoordeling van de open norm overgelaten aan de rechter.[47] Wetgever en rechter werken complementair: wat de wetgever inhoudelijk onvolledig heeft gelaten, wordt de rechter geacht in te vullen.[48] Dat geschiedt echter niet in het kader van een delegatieopdracht van de wetgever maar behoort tot de wezenlijke functie van de rechter.

---

47 In het Zwitsers Burgerlijk wetboek is dit nadrukkelijk opgenomen: Art. 1 luidt:
"1. Das Gesetz findet auf alle Rechtsfragen Anwendung, für die es nach Wortlaut oder Auslegung eine Bestimmung enthält.
2. Kann dem Gesetz keine Vorschrift entnommen werden, so soll das Gericht nach Gewohnheitsrecht und, wo auch ein solches fehlt, nach der Regel entscheiden, die es als Gesetzgeber aufstellen würde.
3. Es folgt dabei bewährter Lehre und Überlieferung."

48 Zie ook Wiarda a.w., p. 19-29. De rechter beweegt zich tussen heteronome en autonomen vormen van rechtsvinding.

In de inleiding van dit hoofdstuk is de Raad van State genoemd als een instantie die bij wetgeving en met name bij open normen – en delegatiebepalingen in wetgeving – een belangrijke adviserende taak heeft. Juist de Raad van State lijkt vrij gemakkelijk open normen en delegatiebepalingen met elkaar in verband te brengen ten aanzien van het gebruik met mogelijke gevolgen voor het primaat van de wetgever. Hoe de Raad van State het gebruik van open normen aankijkt wordt behandeld in de volgende paragraaf.

4.3 Raad van State en open normen

Een belangrijke taak van de Raad van State (hierna: de RvS) is het adviseren over wetgeving en bestuur aan regering en parlement.[49] Deze taak wordt uitgevoerd door de Afdeling advisering. In deze hoedanigheid heeft de Afdeling direct inzicht in het gebruik van open normen in wetgeving. De RvS steekt af en toe een waarschuwende vinger op met betrekking tot het gebruik van open normen.[50] Het jaarverslag 2018 van de RvS[51] heeft als centrale thema: de verschuiving van het primaat van de wetgever – regering en Staten-Generaal – naar andere instanties of partijen door toenemend gebruik van kaderwetgeving, open normstelling, verregaande delegatie, experimenteerbepalingen, internetconsultatie en akkoorden met maatschappelijke organisaties.[52] Als mogelijke gevolgen worden geschetst: het buiten spel zetten van de Tweede Kamer, beperking van de toetsings- en adviseringsmogelijkheden door de RvS, onvolledige regeldruktoets door Actal wegens het gebruik van open normen, het noodgedwongen van de rechter doen van het werk van de wetgever[53], rechtsonzekerheid voor de burger. De RvS onderscheidt in deze ontwikkeling met name twee belangrijke factoren: het betrekken van andere (private) partijen bij de totstandkoming van wetten en het gebruik van open normen die moeten worden ingevuld. Daaraan voegt de RvS de retorische vraag toe of de wetgever nog wel normeert. Aan deze door de RvS hiervoor genoemde verschuiving van het primaat van de wetgever naar andere instanties of partijen levert de toepassing van open

49 Zie art. 73 Gw voor de taken van de RvS.

50 Raad van State jaarverslag 2016, paragraaf 3.2.2. Doelregelgeving: abstracte normstelling. Open normen worden hierin gelijkgesteld aan abstracte normstelling.

51 Raad van State Jaarverslag 2018. https://jaarverslag.raadvanstate.nl/2018/wp-content/uploads/sites/6/2019/03/WEBVERSIE_Jaarverslag_2018.pdf

52 Jaarverslag 2018, p. 15 - 29.

53 Deze opvatting wordt niet gedeeld in het jaarverslag 2018 van de Hoge Raad. Daarin wordt ingegaan op de kerntaak van de Hoge Raad: het bijdragen aan de rechtsontwikkeling. De relatie tussen wetgever en rechter is in geval van rechtsvorming gebaseerd op een praktische afstemming, elkaar niet voor de voeten lopen, met als formeel uitgangspunt de trias politica. Daarbij wil de Hoge Raad meer contact met de samenleving. https://2018.jaarverslaghogeraad.nl/

normen een belangrijke bijdrage. Die bijdrage is dan weer een gevolg van de wel zeer ruime betekenis die de RvS toekent aan het begrip open norm[54]:

> "Open normen in de vorm van kaderwetgeving, ruime delegatiebepalingen, doelregelgeving en zorgplichten kunnen weliswaar vanuit bestuurlijk oogpunt praktische voordelen hebben, maar zij staan ook op gespannen voet met het primaat van de wetgever. Zij kunnen voor de burger, uitvoerende instanties en overheden ruimte opleveren, maar ook rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid. Op deze praktische en principiële afwegingen wees de Afdeling advisering in eerdere jaarverslagen. Ook in haar adviezen van 2018 besteedt zij aandacht aan de gevolgen van het gebruik van open normen voor rechtsstatelijke waarden en waarborgen."

Het gaat de RvS niet zozeer om de betekenis van de term open norm an sich maar om de open norm te gebruiken als een aansprekende en verklarende variabele voor de geschetste ontwikkeling. Dit doet denken aan de oorspronkelijke lezing van Wiarda die als verklarende variabele de vage norm nodig had om de verschuiving van heteronomie naar autonomie van de rechter onder de aandacht te brengen.[55] Dit komt overeen met het betoog van Hedemann die het gebruik van Generalklauseln beschouwde als een gevaar voor staat en recht, met name vanwege de mogelijke partijpolitieke invloed.[56] De waarschuwing van de RvS past naar mijn mening meer bij het betoog van Hedemann dan bij Wiarda. Vertaling en substitutie van Generalklauseln in de titel van de bekende publicatie van Hedemann door open normen luidt dan: 'De vlucht in open normen', met als subtitel: 'Een gevaar voor recht en staat.'[57]

Het voorgaande neemt niet weg dat de observaties in het jaarverslag van de RvS zeer waardevol zijn en ter harte dienen te worden genomen. Ten aanzien van fiscale wetgeving wordt opgemerkt dat in de advisering het perspectief van de burger vaker onder de aandacht is gebracht, onder meer de steeds complexer wordende fiscale wetgeving, de (on)uitvoerbaarheid van regelingen, te snelle wijzigingen op belangrijke punten. De RvS wijst daarbij in het bijzonder op de wetgeving rondom de eigen woning, zoals de hypotheekrenteaftrek en de zogenoemde Hillenregeling. De opeenstapeling van fiscale maatregelen omtrent de eigen woning heeft geleid tot een zeer complex stelsel dat voor burgers niet meer te begrijpen is. Ook is de RvS kritisch

---

54 Jaarverslag 2018, p. 54. De terminologisch verwarring in het gebruik van normen voor andere doeleinden neemt daardoor alleen maar toe. Ook spreekt de RvS over de tendens tot 'lege normstelling'.

55 Zie Hoofdstuk 1 Inleiding, meer uitgebreid paragraaf 3.1, samenvatting paragraaf 3.2

56 Zie paragraaf 5.6 Generalklauseln en open normen.

57 J.W. Hedemann, *Die Flucht in die Genaralklauseln*, Eine gefahr für Recht und Staat, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1933.

op het gebruik van een machtiging om in een ministeriële regeling van een wet in formele zin af te wijken.[58]

Samengevat kan het volgende worden gezegd over de in paragraaf 4.3 gegeven opvatting van de RvS ten aanzien van het gebruik van open normen in wetgeving.

De RvS is niet tegen het gebruik van open normen. De term open norm wordt weliswaar door de RvS niet gedefinieerd maar bij individuele bepalingen erkent de RvS dat '(…) dat de normen in deze bepaling gezien de aard van de maatregel noodzakelijkerwijs open zijn.'[59] De RvS trekt bij de in de vorige zin aangehaalde bepaling – met betrekking tot gedrag dat in verband kan worden gebracht met terroristische activiteiten – een vergelijking met de open geformuleerde bepalingen voor beledigings- en haatzaaidelicten.[60] Naar mijn mening mist het veralgemeniseren van een ongedefinieerde term 'open norm' als verklarende factor voor een onwenselijk geachte verschuiving van het primaat van de wetgever naar andere instanties of partijen een degelijke feitelijke grondslag. Zoals hiervoor opgemerkt komt dit overeen met de gegeven voorbeelden van Wiarda en Hedemann Het draagt niet bij aan een theoretisch gefundeerd en gelegitimeerd gebruik van open normen in de regelgeving. Open normen worden, om de beeldspraak van Fuller voor het gebruik van oneigenlijke fiscale doeleinden aan te halen, gebruikt "as a sort of legal maid-for-all-work."[61]

58 Jaarverslag 2018, p. 21, als voorbeeld wordt in dit jaarverslag de verzamelwet Brexit aangehaald. Algemeen gesteld is een ministeriële regeling een niet democratische vorm van wetgeving achteraf. Vergelijk bijvoorbeeld de Wet Inkomstenbelasting 2001 waarin alleen al 23 keer een verwijzing naar een ministeriële regeling is opgenomen.

59 Jaarverslag 2018, p. 23: 'deze bepaling' heeft betrekking op artikel 2, eerste lid, van de Twbmt, inhoudende: "Onze Minister kan, indien dat noodzakelijk is met het oog op de bescherming van de nationale veiligheid, aan een persoon die op grond van zijn gedragingen in verband kan worden gebracht met terroristische activiteiten of de ondersteuning daarvan, een maatregel opleggen, strekkende tot beperking van de vrijheid van beweging."

60 Jaarverslag 2018, p. 23, "Daarbij trok de Afdeling bestuursrechtspraak een vergelijking met de open geformuleerde bepalingen voor beledigings- en haatzaaidelicten."

61 L.L. Fuller, *The morality of law*, Yale University Press New Heaven/London 1969, p. 166, "taxation as a sort of legal-maid-for-all-work", die op deze wijze toegepast naast een inkomstenbron voor de staat op een gemakkelijke wijze 'vervolgingen' kan bewerkstelligen die niet of moeilijk op andere gronden, bijvoorbeeld strafrechterlijk of civiel, gerealiseerd kunnen worden. Fuller plaatst deze uitspraak in verband met het toenemend gebruik van belastingheffing voor indirecte doeleinden.

5 Theorievorming

Het theoretische gedeelte van dit onderzoek beoogt een bijdrage te leveren aan de theorievorming rondom open normen. Uitgaande van een definitie van normen wordt in dit hoofdstuk een definitie afgeleid voor rechtsnormen waaruit vervolgens de definitie van een open norm kan worden afgeleid.

Een norm als object van onderzoek heeft een structuur en algemene kenmerken en eigenschappen. op grond waarvan normen kunnen worden ingedeeld naar soort, werking en toepassingsgebied. Te denken valt aan morele normen, religieuze normen en technische normen, maar ook binnen een toepassingsgebied als rechten aan fiscale rechtsnormen, civiele rechtsnormen en strafrechtnormen. Een norm is universeel toepasbaar, een norm is noch waar of onwaar.[1] Slechts het opvolgen van of het zich gedragen naar een norm maakt een beoordeling naar waar of onwaar mogelijk: het is waar of onwaar dat x de norm y heeft opgevolgd.[2] Als daaruit volgt dat x in strijd heeft gehandeld met norm y dan heeft dat in beginsel rechtsgevolgen voor x, bijvoorbeeld een sanctie. Wat primair met een norm wordt beoogd is dat die norm wordt opgevolgd. Normen zijn dus instrumenten ten behoeve van een doel; zij hebben instrumentele waarde. Het belang van dit streven is gelegen buiten de norm: het overkoepelend belang van het zich houden aan rechtsnormen is gelegen in een ordelijke samenleving. Dat weegt zo zwaar dat het zich niet houden aan de rechtsnorm consequenties moet hebben in de vorm van rechtsgevolgen.

In de hierna te behandelen theorie zal in paragraaf 5.1 de alreeds in paragraaf 1.5 gegeven symbolische vorm van de norm worden afgeleid en per bestanddeel worden uiteengezet. Zoals zal blijken staat de symbolische vorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ centraal in de door mij ontwikkelde normtheorie. In paragraaf 5.2 geef ik de definitie van een norm. Vervolgens ga ik in paragraaf 5.3 in op de vraag: Wat kenmerkt een open norm? In paragraaf 5.4 maak ik onderscheid tussen een open norm en een niet-open norm. In paragraaf 5.5. ga ik in op de vraag welke soorten normen op grond van de theorie kunnen worden onderscheiden. Daarna gaat paragraaf 5.6 in op Generalklauseln en open normen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met paragraaf 5.7 Organisatie verwijzingsvormen naar inhoud van open normen.

---

1 Dat wil niet zeggen dat iedereen het met elke norm eens is, of deze opvolgt. Persoonlijke opvattingen en oordelen over normen maken deel uit van het maatschappelijk verkeer en kunnen weer van invloed zijn op normontwikkeling.

2 Indien de tweewaardige logica wordt gevolgd. Voor een driewaardige normentheorie K. Menger, *Moral, Wille und Weltgestaltung*, Julius Springer Wien 1934. In een driewaardige logica zijn drie uitkomsten mogelijk: waar, neutraal of onwaar.

5.1 De basisvorm van een norm

De basisvorm is samengesteld uit drie bestanddelen: een verzameling subjecten of objecten, een imperatief en een voorschrift dat van toepassing is op de verzameling.[3] De meest bekende en veel geraadpleegde theorieën op het gebied van het recht stellen de imperatief centraal. Met *'imperatief'* wordt hier een werkwoord bedoeld dat overeenkomt met behoren, moeten, zullen, gebieden, verbieden, nalaten, bevelen, bepalen, etc. Op technisch wetenschappelijk gebied staat daarentegen de inhoud van het voorschrift meer centraal.[4] In dit gedeelte van het onderzoek staat het voorschrift en de verzameling subjecten of objecten centraal. De reden hiervoor is dat open normen betrekking hebben op het voorschrift en de verzameling subjecten of objecten, maar invariant zijn voor de imperatief.[5] Bijvoorbeeld een resultaat van de uitvoering van het voorschrift *de waarde in het economische verkeer* van een object verandert niet door het soort imperatief; dit resultaat kan onafhankelijk van elk imperatief worden vastgesteld. Dat betekent dat de imperatief inhoudelijk buiten beschouwing blijft.

Een voorschrift wordt hierna symbolisch weergegeven door φ, een subject of object als entiteit ε,[6] en de verzameling door E waaraan alle ε voldoen. De symbolische weergave heeft het voordeel dat gebruik kan worden gemaakt van een consistente en nauwkeurige weergave. De symbolische vorm van de norm is $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ waarvan een concrete invulling in gewone taal tot een normregel leidt: alle studenten in Leiden moeten colleges volgen, met φ = het normvoorschrift voor het volgen van colleges aan de Universiteit Leiden (en niet een zelf bedacht voorschrift van een student). Omgekeerd kan elke normregel in de hiervoor gegeven symbolische vorm worden omgezet.

De betekenis van *voorschrift* behoeft enige toelichting. Een voorschrift is een verzameling regels waarmee vanuit een begintoestand in een aantal stappen een eindtoestand of -resultaat kan worden bereikt. Dit betekent dat een wettelijk voorschrift zodanig kan worden samengesteld uit een set rechtsregels

---

3 Met *'imperatief'* wordt hier een werkwoord bedoeld dat overeenkomt met behoren, moeten, zullen, gebieden, verbieden, nalaten, bevelen, bepalen, etc.

4 Gedacht kan worden aan een constructie of een technische installatie. Door standaardisatie en kwaliteit trekt de norm in veel gevallen zelf, deels uit eigenbelang, de gebruikers aan waardoor de norm in veel gevallen al wordt opgevolgd, tenzij de wetgever de norm voorschrijft. Tevens is veelal een technische norm actueel, dat wil zeggen in overeenstemming met de stand van wetenschap en techniek. Zie ook C. Stuurman, *Technische normen en het recht*, diss. VU Amsterdam 1995.

5 Invariant heeft in deze theorievorming de betekenis dat het voorschrift zelf, de uitvoering van het voorschrift en het resultaat niet door de imperatief worden gewijzigd. Op imperatieven die wel wijzigingen toestaan, wordt hier niet verder ingegaan.

6 Systematisch is het onderscheid in subject en object niet van belang. Wanneer een onderscheid noodzakelijk is, zal dat worden aangegeven.

dat daarmee een beoogd eindresultaat kan worden verkregen.[7] Met andere woorden, het in dit onderzoek beschouwde systeem bestaat uit een structuur van voorschriften in plaats van (wet)artikelen – het gebruikelijke startpunt voor fiscalisten en meer algemeen juristen. Bijvoorbeeld alle wetsartikelen die betrekking hebben op de regeling van het eigenwoningvoordeel zijn opgenomen in het voorschrift eigenwoningvoordeel. Op een voorschrift zijn alle entiteiten die voldoen aan de criteria van de verzameling E van toepassing, of een voorschrift is op alle entiteiten van toepassing die voldoen aan de criteria van E. Dit wordt in verkorte vorm weergegeven als $\forall \varepsilon \in E$, en elk voorschrift heeft ten minste één hierop betrekking hebbende (gedefinieerde) verzameling E. In dit hoofdstuk zullen de volgende onderwerpen worden toegelicht. De definitie van een norm, de kenmerken van een open norm, het onderscheid in een open norm en een niet-open norm, de onderscheiden soorten open normen, Generalklauseln en open normen en ten slotte de organisatievormen ten aanzien van de inhoud van open normen.

5.2 Definitie van een norm

De term *norm* is oorspronkelijk afkomstig van het Latijnse woord *norma* wat zoveel betekent als winkelhaak, tekenhaak, in overdrachtelijke zin richtsnoer, regel, standaard, voorschrift.[8] Het hiervan afgeleide werkwoord is *normeren* in de betekenis van een norm vaststellen of vastleggen. De term *normaal* betekent volgens de regel, gewoon, terwijl abnormaal betekent van de norm afwijkend. Een *norm* heeft ook zonder definitie in het dagelijks verkeer een impliciete betekenis. De opmerking "doe normaal" veronderstelt bij de geadresseerde in een bepaalde context of situatie een bekendheid met de norm die aanleiding heeft gegeven tot deze opmerking. Met andere woorden, zonder een norm expliciet te formuleren en bekend te maken kunnen handelingen of gedragingen subjectief hieraan worden beoordeeld, waaruit kan worden geconcludeerd of sprake is van een van die norm afwijkend handelen of gedragen. Om gedrag te kunnen vergelijken met een norm dient in een gegeven situatie een notie aanwezig zijn van de inhoud van de norm waarop de vergelijking wordt gebaseerd. De notie vindt haar oorsprong in culturele en maatschappelijke gebruiken, gewoonten en waarden en wordt meer specifiek naarmate meer exclusieve kenmerken of eigenschappen in de

7 Voorschriften worden als eigennaam weergegeven, bijvoorbeeld φ ='eigenwoningvoordeel', de begintoestand is een woning van ε, de eindtoestand is het berekende voordeel, of voordeel = φ(woning).

8 Etymologisch woordenboek: http://www.etymologie.nl/

vergelijking tussen norm en gedrag worden betrokken.[9] De norm zelf geldt enerzijds als een referentieobject waarnaar impliciet of expliciet verwezen kan worden. Anderzijds heeft een norm ook een normatieve functie als regel of richtsnoer voor handelingen of gedragingen waarvan het resultaat kan worden beoordeeld op aanvaardbaarheid. Als algemene definitie van een norm wordt de taalkundige uitleg in Van Dale genomen:

[def.1] een norm is "een (eind)toestand die voor een categorie van personen of zaken de gewone is of waarnaar zij zich kunnen of moeten richten."[10]

De *toestand* geldt hier als een allesomvattend begrip voor de inhoud van een norm. In de toelichting hierna wordt uitgelegd dat *toestand* wordt vervangen door 1) het abstracte symbool φ en personen of zaken door 2) het symbool ε waarmee op wiskundige wijze de algemeenheid van een inhoud beter tot uitdrukking kan worden gebracht. In deze definitie zijn twee constitutieve bestanddelen te onderscheiden: toestand en categorie van personen of zaken. Beide elementen licht ik nu toe.

1. *toestand:* de beoogde inhoud van de norm, het resultaat van een uitgevoerd of nog uit te voeren algemeen voorschrift, bijvoorbeeld ten aanzien van een gewoonte, gebruik, model, constructie, model, standaard of regel. Een voorschrift kan worden ingedeeld naar een bepaalde soort, bijvoorbeeld maatschappelijk, ethisch, gedrag, recht, technisch, kwaliteit of prestatie. Een voorschrift wordt aangegeven met een bepaalde term, bijvoorbeeld een taalkundig begrip zoals een ethisch voorschrift voor normaal, een voorschrift voor een productkwaliteit of een voorschrift voor de berekening voor het fiscale begrip eigenwoningvoordeel. Het voorschrift geeft aan op welke wijze de inhoud van de verschillende normen – bijvoorbeeld het ethische normaal, productkwaliteit of eigenwoningvoordeel – vastgesteld moeten worden. Ook kan een voorschrift concreet worden aangegeven met een eigennaam zoals de Balkenende norm, ISO-norm, CO2-norm, etc. In het vervolg van mijn onderzoek

9 L. Reurich, *De articulatie van gedragsnormen*, Kluwer Deventer 2005, p. 57 e.v., Reurich behandelt daar de verborgen normatieve dimensie van maatschappelijk gedrag, met een andere visie op de 'vader-en-zoon' casus van H.L.A. Hart, *The concept of Law*, Oxford University Press Oxford 1997, p. 124 e.v. Volgens Reurich is het leren van maatschappelijke gedragsnormen het verwerven van praktische vaardigheid, niet een overdracht van vader op zoon zoals in de Hart case.

10 Naar "Norm." Def. 1e. Van Dale 2015.

zal voor *toestand* in **def.1**. de term *functievoorschrift* worden gebruikt.[11] Algemeen gesteld bestaat een *functievoorschrift* uit een logisch samenhangend geheel van handelingen, gedragingen en beslissingen waarvan het resultaat correspondeert met de toestand in **def.1**. Het voordeel hiervan is, zoals later zal blijken, dat wetsartikelen eenvoudiger samengevoegd kunnen worden tot functievoorschriften. Functievoorschriften zijn in verband daarmee te karakteriseren als handelingsvoorschriften, gedragsvoorschriften, waarderingsvoorschriften, constructievoorschriften, etc. die bij uitvoering tot een resultaat leiden. De in het vervolg gebruikte algemene notatie voor een *functievoorschrift* is φ.[12]

2. *categorie van personen of zaken* die zich kunnen of moeten richten op het functievoorschrift φ. Het functievoorschrift φ is van toepassing op een verzameling subjecten of objecten waarvan elk element moet voldoen aan gegeven selectiecriteria. Subjecten en objecten worden aangeduid met de term *entiteiten*. Een entiteit wordt symbolisch weergegeven met ε. De verzameling van ε wordt aangeduid met E. E bevat alle ε die voldoen aan de selectiecriteria. Feitelijk zijn de selectiecriteria bepalend voor $\varepsilon \in E$ en niet uitsluitend de naam van de betreffende entiteit ε. De naam van E geeft prima facie aan welke ε is beoogd, maar synoniemen van ε kunnen eveneens voldoen aan dezelfde selectiecriteria. Het voldoen aan de selectiecriteria betekent dat ε zich kwalificeert voor de verzameling E. Neem bijvoorbeeld voor E de naam 'fiets'. De entiteit '*fiets*' heeft synoniemen als rijwiel, tweewieler, stalen ros, etc. die eveneens voldoen aan de voor E opgestelde selectiecriteria. Bij kwalificatie kan gedacht worden aan een vergelijking met een taalkundig begrip, een definitie, een classificatie, een abstractie of een fictie. De vergelijking beperkt zich tot de voor E aangegeven noodzakelijke kenmerken. Bijvoor-

---

11 De term *functievoorschrift* heeft in dit onderzoek een specifieke betekenis en is samengesteld uit de begrippen functie en voorschrift. Het begrip functie geeft de werking aan, het begrip voorschrift betekent een logisch samenhangend opdrachtenrepertoire dat bij uitvoering tot een resultaat leidt. Een functie produceert door haar werking een resultaat dat wordt verkregen door het voorschrift uit te voeren. Er geldt dat elke toestand het resultaat is van een functievoorschrift. Gedacht kan worden aan het wiskundig functiebegrip $y = f(x)$.

12 φ omvat in deze betekenis alle voor de uitvoering van een functievoorschrift vereiste instructies of stappen om het beoogde resultaat, de inhoud van de norm, vast te stellen. φ kan

1. expliciet zijn gegeven. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een APK-keuring waarvoor een reeks instructies moeten worden opgevolgd.
2. impliciet bekend zijn verondersteld. Gedacht kan worden aan sociaal gedrag tijdens een receptie.
3. uit het gegeven resultaat worden afgeleid. Denk bijvoorbeeld aan diefstal of fraude waarvoor de mogelijke reeks handelingen en beslissingen niet in een functievoorschrift is vastgelegd maar achteraf uit het gegeven resultaat moet worden gereconstrueerd; het is in deze categorie praktisch onmogelijk vooraf alle handelingen vooraf te beschrijven die tot een gegeven resultaat kunnen leiden.

beeld alle fietsen met een elektromotor, of e-bike waarop een voorschrift φ van toepassing is. De algemene eigenschappen van een fiets worden bekend verondersteld, slechts die eigenschappen waarop wordt geselecteerd zijn noodzakelijk en voldoende om te vermelden. Kenmerken en/of eigenschappen worden in het vervolg van dit onderzoek *attributen* genoemd, notatie a_i voor $i = 1,2, \ldots \ldots n$,[13] waarvan een aantal wordt gebruikt voor selectie. De voor de kwalificatie van entiteit ε bedoelde normen worden *kwalificatienormen* genoemd.

Van wezenlijk belang is om te onderkennen dat bij toepassing van een norm twee verschillende normbestanddelen in aanmerking worden genomen: het onder punt 1. genoemde *functievoorschrift* φ dat uitsluitend betrekking heeft op de wijze waarop de bereikte eindtoestand wordt of is bereikt, dat wil zeggen de norminhoud dient of kan worden gerealiseerd, en de onder 2. genoemde *kwalificatie* ten aanzien van alle $\varepsilon \in E$.[14] Een norm zoals geformuleerd in **def.1** kan symbolisch worden weergegeven in de algemene vorm: $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief' \varphi$.[15] Het $'imperatief'$ is vooral het domein van de leer van de verplichtingen, z.g. deontische normtheorieën waartoe ook rechtsnormen worden gerekend.[16] Minder verplichtende deontische normtheorieën, bijvoorbeeld ethische of morele normtheorieën, gebruiken in plaats van '*imperatief*' de aanduiding '*descriptief*' of '*prescriptief*' . De '*imperatief*' zelf is een essentieel bestanddeel van de rechtsnorm maar vormt zoals gezegd geen doel van dit onderzoek. In het vervolg kan een norm ook kortheidshalve zonder '*imperatief*' zijn weergegeven als $\varphi(\varepsilon)$, bijvoorbeeld 'een auto moet *APK* gekeurd zijn' vereist een kwalificatie van de entiteit *auto* en de

13 Dit betekent dat n het aantal attributen is a_i voor $i = 1,2, \ldots \ldots n$ van entiteit ε.

14 De woorden 'personen of zaken waarnaar de norm zich richt' zien op alle subjecten of objecten die bij het functievoorschrift noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld een maximum snelheidsnorm richt zich tot alle op de openbare weg zijnde motorvoertuigen met hun bestuurders. De snelheidsnorm bevat het voorschrift φ om de inhoud i.c. de snelheid, vast te stellen. Daarbij zijn entiteiten noodzakelijk zoals eigenaar, bestuurder, tijd, plaats, etc. binnen de context van φ. Opgemerkt wordt dat snelheid als object een grootheid is in bijvoorbeeld km/u terwijl een snelheidsnorm een inhoud heeft van een voorschrift φ uitgedrukt in een getal in km/u of een inhoud van een 'aan verkeersomstandigheden aangepaste en veilige snelheid'.

15 Met '*imperatief*' wordt hier, zoals gezegd, een werkwoord bedoeld dat overeenkomt met behoren, moeten, zullen, gebieden, verbieden, nalaten, aanbevelen, bevelen, bepalen, etc. Uiteraard wordt de '*imperatief*' wel in een normregel opgenomen: gij zult niet stelen, omgezet in symbolische weergave $\forall \varepsilon \in E_{\text{mensen}}\ 'imperatief'\ \varphi$.

16 A. Soeteman, *Norm en logica*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1981. Zie ook Kelsen 1979 , p. 57 met verwijzing naar Jeremy Bentham's deontologie.

uitvoering van functievoorschrift *APK*, in notatie *APK*(*auto*).[17] De *imperatief* 'moeten' kan in deze verkorte symbolische notatie erbij worden gedacht.

Een norm $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ wordt in verband gebracht met een bepaald toepassingsgebied, en geformuleerd in gewone taal in de vorm van een regel, een *normregel*, verbonden met mogelijke gevolgen voor wel of niet nakoming, bijvoorbeeld voor een:

– rechtsgebied: een gebieden, verbieden of toestaan met een rechtsgevolg zoals een sanctie (bijvoorbeeld een boete) bij schending;
– ethisch gebied, een behoren of nalaten, met een mogelijk sociaal gevolg bij negeren of afwijken;
– technisch gebied, een aanbeveling of goedkeuring, met mogelijke risico's en/of schade bij buiten toepassing laten.

Normregels maken deel uit van normatieve systemen en onderscheiden zich van gewone regels door de formulering, overeenkomende met de hiervoor gegeven vorm: $\forall\varepsilon \in E\,'behoren\ te\ doen'\ \varphi$. Met andere woorden een *normregel* onderscheidt zich van een gewone regel door de algemeenheid van ε, dus alle met elkaar overeenkomende ε, en de bijbehorende '*imperatief*' van φ. Bijvoorbeeld 'een rechter behoort rechtvaardig te oordelen', ten opzichte van een gewone regel 'rechter Magnaud behoort rechtvaardig te oordelen'. De imperatief geldt niet enkel voor een specifieke rechter bij al zijn beslissingen, maar voor alle rechters.

Omdat een *normregel* gericht is op een doel, wordt – zoals hiervoor aangegeven – het functievoorschrift φ van het met de *normregel* overeenkomende $\varphi(\varepsilon)$ als middel ingezet om het beoogde doel te bereiken. Bijvoorbeeld ten behoeve van het doel veiligheid: een auto behoort APK te zijn gekeurd, $\forall_{auto} \in E\,'verplicht'\ APK(auto)$, $auto \in E$ betekent dat auto voldoet aan de kwalificatie van E.

Hieronder volgt eerst een beschouwing over het onderscheid in normen en beginselen (5.2.1). Daarna bespreek ik de structuur en functie van de norm (5.2.2). Vervolgens maak ik onderscheid maatschappelijke normen, rechtsnormen en wettelijke normen. Ik besluit die sectie met een onderzoek naar normtheorieën (5.2.4).

17 Vanuit een theoretisch standpunt zou bij een kwalificatienorm eveneens een voorschrift φ kunnen worden beschouwd als een vergelijkingsvoorschrift, uit te voeren op attributen van ε. Tevens kan een attribuut zelf verwijzen naar een voorschrift om de inhoud hiervan vast te stellen. Bij complexe normen kan, door de zich herhalende toepassing van de combinatie *voorschrift – attribuut* in lagen te onderscheiden, de complexiteit worden beheerst.

5.2.1 Onderscheid normen en beginselen

Beginselen worden soms ook wel aangeduid als open normen.[18] Om terminologische en inhoudelijke verwarring met normen te voorkomen wordt in deze paragraaf het onderscheid in normen en beginselen behandeld. Daarna kan in de theorievorming de aandacht worden gericht op normen. Beginselen zijn algemeen aanvaarde grondslagen of uitgangspunten voor een systeem of een theorie.[19] In de concretisering van het systeem of de theorie wordt ernaar gestreefd zoveel mogelijk beginselinhoud te realiseren. Een beginsel wordt beschouwd als een fundamenteel uitgangspunt voor de vorming van een theorie of de constructie van een systeem, maar blijft wel ondergeschikt aan de primaire doelstelling van het systeem.[20] Een voorbeeld is het draagkrachtbeginsel. Dit beginsel is in het fiscale systeem geconcretiseerd in daartoe geëigende normen. Door nakoming van deze fiscale normen zou de uitkomst, de te betalen belasting, maximaal haalbaar moeten bijdragen aan de maatschappelijk beoogde mate van belastingheffing naar draagkracht.[21] De gemeten draagkracht kan bijvoorbeeld op fiscaal systeemniveau, dat wil zeggen als totale som van de belastingheffing van alle belastingplichtigen als doelgroep van het draagkrachtbeginsel, of op individueel niveau per belastingplichtige, worden vergeleken met de nagestreefde draagkracht.[22] Vervolgens kan daaruit de mate van realisatie van het draagkrachtbeginsel worden afgeleid voor beleidsdoeleinden. In enkele wetten is het draagkrachtbeginsel op individueel niveau geconcretiseerd in een draagkrachtnorm, bijvoorbeeld in de Wet Studiefinanciering 2000.[23]

---

18 Zie verslag Beginselbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels, Geschriften voor de Vereniging van Belastingwetenschap nr. 251, Kluwer Deventer 2014, p. 13-20. Zie ook F.J. van Ommeren in S.E. Zijlstra (red), Wetgeven, Handboek voor de centrale en decentrale overheid, Kluwer Deventer 2012, Hoofdstuk 5, Wetgevingsbeleid: remedies en instrumenten, p. 178.

19 "Beginsel" Def. 4e. Van Dale. 2015. Hierna zal blijken dat beginselen op grond van methode van Alexy als streefnormen kunnen worden beschouwd. De methode van Alexy is vergelijkbaar met een mathematische optimaliseringsmethode.

20 Daarbij kan in het midden worden gelaten of een beginsel als een belastingbeginsel of als een algemeen beginsel moet worden beschouwd. Zie ook A.J. van den Tempel, Het einde van de belastingbeginselen, WFR 1979/697 en de reactie hierop van H.J. Hofstra, Over belastingbeginselen, WFR 1979/1213.

21 Draagkracht betekent in dit verband belastingheffing afhankelijk van winst, inkomen of vermogen van een subject waarbij de subjectieve omstandigheden in aanmerking worden genomen. Zie ook art. 219, lid 2, Gemeentewet waarin een verbod op belastingheffing naar draagkracht is opgenomen.

22 In het systeemmodel (zie hoofdstuk 6) kan de realisatie van het draagkrachtbeginsel als volgt worden gemeten:
- op systeemniveau: draagkracht $d = f\left(p_t, b_t\right)$, $p_t = \sum_i p_i$, $i = 1,2, \ldots \ldots n$, n staat voor alle belastingplichtigen.
- op individueel niveau: $(p_i - b_i)$ op tijdstip t; $(p_i - b_i)$ kan per geval worden getoetst aan een in de wet opgenomen draagkrachtnorm.

23 Art. 6.10 Wet Studiefinanciering 2000: draagkracht = 12% (draagkrachtinkomen – vrije voet). Zie voor definities het wetsartikel.

De draagkracht is hier het criterium voor het terugbetalen van de studieschuld. Veelal zijn inkomensafhankelijke regelingen gebaseerd op draagkracht die wordt berekend aan de hand van het inkomen en vermogen van betrokken partijen.[24] Een voorbeeld uit de jurisprudentie waarin de relatieve fiscale draagkracht in internationaal verband in aanmerking wordt genomen is de zaak Rennenberg.[25] Rennenberg mocht zijn negatieve inkomsten uit de eigen woning in België in mindering brengen op zijn belastbare inkomen in Nederland.

Het draagkrachtvoorbeeld illustreert het onderscheid in beginsel en norm.[26] Het draagkracht*beginsel* kan in een bepaalde mate vervuld worden, de concrete draagkracht*norm* leidt in een concreet geval tot één uitkomst. Een beginsel kan derhalve dienen als grondslag of uitgangpunt voor concrete normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$.[27] Het beginsel zelf maakt hiervan geen deel uit, maar kan slechts fungeren als één van de mogelijke systeemdoelstellingen. Bijvoorbeeld een beginsel als draagkracht wordt als beginsel voor het fiscale systeem als uitgangspunt gekozen. In het fiscale systeem wordt draagkracht concreet vormgegeven in normen als tarieven, betaling van schulden en inkomensafhankelijke regelingen. Achteraf kan worden geconstateerd in welke mate het draagkrachtbeginsel is gerealiseerd.

In veel gevallen zijn tegelijkertijd meerdere beginselen van toepassing. Het draagkrachtbeginsel, gelijkheidsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel zijn bijvoorbeeld van toepassing op vrijwel alle rechtssystemen. Dan moet worden vastgesteld welk beginsel voorrang heeft, of in welke mate rekening dient te worden gehouden met de soms botsende beginselen zonder een rangorde te hoeven vaststellen. Voor dit laatste is een theorie ontwikkeld door Alexy met een model waarin tevens een duidelijk onderscheid kan worden gemaakt in beginselen en normen.[28] Hoewel Alexy zijn model beschrijft voor grondwet en grondrechten en zijn beginselen hierop betrekking hebben, kan zijn model ook meer algemeen worden gebruikt voor optimalisatievraagstukken betreffende beginselen en normen in rechtstel-

---

24 Enkele voorbeelden: art. 7 Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen, art. 6:109 BW, art. 1 Wet op de huurtoeslag, art. 1 Wet op de rechtsbijstand, art. 1 Wet op de zorgtoeslag, art. 24 en 36e Wetboek van strafrecht.

25 HvJ EU 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50. Rennenberg, een Nederlandse gemeenteambtenaar, werkt in Maastricht en woont in België waar hij een eigen woning bezit, gefinancierd met een hypothecaire lening. Rennenberg wenst de negatieve inkomsten uit de eigen woning in mindering te brengen op zijn belastbare inkomen in Nederland.

26 Zie ook R. Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Suhrkamp Frankfurt am Main 1994, p. 71- 120; in het model van Alexy vormen de deelverzameling beginselen en de deelverzameling regels gezamenlijk de verzameling normen, p. 91.

27 In Asser-Scholten (Algemeen deel) 1974, p. 62, wordt een andere omschrijving van het begrip beginsel gegeven: "indien de wetgever een zo algemene uitspraak geeft, dat directe toepassing door subsumptie niet mogelijk is, dan is het een beginsel.", p. 63.

28 Alexy a.w., p. 71-103.

sels.[29] Voor beginselen heeft Alexy als kenmerk geformuleerd dat beginselen intrinsiek 'gebieden', gegeven de juridische en feitelijke mogelijkheden, om in de hoogst mogelijke mate te worden gerealiseerd.[30] Alexy omschrijft dit als 'Optimierungsgebote', dat wil zeggen als een optimalisatievraagstuk waarin de mate van realisatie van beginselen afhankelijk wordt gesteld van de als randvoorwaarden geformuleerde juridische en feitelijke mogelijkheden.[31]

De randvoorwaarden zijn te beschouwen als normen die bij een bepaald beginsel van toepassing worden verklaard. Als voorbeeld dient het gelijkheidsbeginsel. Gewoonlijk wordt dit geformuleerd in 'gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld, ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van ongelijkheid'.[32] Het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur is van toepassing op het terrein van het belastingrecht.[33] Als zodanig geformuleerd heeft het beginsel nog geen concrete inhoud; het is een streven dat zou moeten worden geconcretiseerd in normen in overeenstemming met $\varphi\ 'imperatief' \forall \varepsilon \in E$. Bijvoorbeeld abstract weergegeven als $\forall_{\text{gevallen}} \in E_{\text{gelijke gevallen}}$ *'moeten'* $\varphi_{\text{gelijke behandeling}}$.[34] Het functievoorschrift $\varphi_{\text{gelijke behandeling}}$ zou vervolgens als een concreet voorschrift van een norm in plaats van een beginsel geformuleerd kunnen worden.

---

29 Zie een voorbeeld van een toepassing van de methode van Alexy in S. Douma, *Optimization of Tax Sovereignty and free movement*, diss. Leiden, IBFD Amsterdam 2012. In het onderzoek van Douma heeft optimalisatie betrekking op de soevereiniteit tussen de EU en de Staat. Beide partijen streven naar maximalisatie van soevereiniteit met conflicterende beginselen. De problematiek laat zich heel fraai beschrijven in de vorm van een optimalisatieprobleem.

30 Alexy a.w., p. 75-76.

31 Het is geen toepassing van mathematisch optimalisatie maar een kwalitatieve afweging van de in het geding zijnde beginselen en regels. Een eenvoudig voorbeeld in de notatie van Alexy (p. 102 e.v) moge dit verduidelijken. De staat streeft twee beginselen na: P_1 = (formele) gelijkheid en P_2 = draagkracht. In verband met een crisis is extra belastingheffing noodzakelijk, hiertoe zijn twee middelen geëigend: M_1 = iedereen een vast bedrag laten betalen, en M_2 = belastingtarief verhogen met 3%. Voor P_1 maakt het niet uit of M_1 of M_2 wordt gekozen; de algemene regel zorgt immers voor gelijke behandeling. Voor P_2 maakt het wel uit; M_2 draagt meer aan P_2 bij dan M_1. Uit het gezichtspunt van optimalisatie volgt uit de feitelijke afweging dat M_2 is te verkiezen boven M_1. Bij de beoordeling van de middelen M_1 en M_2 zal ook de minst bezwarende wijze voor het bereiken van de doelstelling in aanmerking worden genomen.

32 Een in het recht geëigende interpretatie naar Aristoteles, C. Pannier en J. Verhaeghe, *Aristoteles Ethica*, Historische uitgeverij Groningen 1999, 1132a25 - 1132b20. Toegelicht onder verwijzing naar Aristoteles door H. de Groot, *Het recht van oorlog en vrede*, Ambo Baarn 1993, Boek 1 §8.

33 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer Deventer 1996, §1.2. Het gelijkheidsbeginsel als fundament van de plichten van de fiscus, p. 45 -72.

34 Dit is niet gelijk aan de norm van art. 1 Gw waarin staat dat allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. De norm hiervoor is $\forall_{\text{personen}} \in E_{\text{Nederland}}$ *'moeten'* $\varphi_{\text{gelijke behandeling}}$.

Uit het voorgaande volgt dat regelgeving kan worden ontwikkeld op grond van beginselen. Dit sluit niet uit dat beginselen in regelgeving worden opgenomen of in de rechtspraktijk ontstaan voor beleid, gedragingen, bestuurstaken en besluiten.[35] In geval van een beginselconflict tussen bestuursorgaan en burger kan een normatieve beginselbeoordeling aan de rechter worden voorgelegd. De normatieve beoordeling houdt geen toetsing aan een concrete norm in maar een beoordeling in hoeverre een beginsel wel of niet in voldoende mate is gerealiseerd. Ook kunnen beginselen worden gebruikt in beginselgeleide regelgeving. Daarmee wordt een minder gedetailleerde regelgeving nagestreefd gepaard aan een breder toepassingsbereik. Een voorliggend geschil wordt dan door de rechter normatief beoordeeld of het wel of niet in overstemming met het beginsel gebracht kan worden. Feitelijk verschuift de regelgeving van de wetgever naar de rechter die de normstelling voor het beginsel bepaalt en daarmee ook de mate van realisatie van het beginsel. Zijn er gelijktijdig meerdere beginselen van toepassing dan komt het 'Optimierungsgebot' van Alexy in beeld.

Uit het voorgaande blijkt dat normen kunnen worden ontwikkeld op grond van beginselen, hetzij door een regelgever hetzij door de rechter op grond van voorgelegde gevallen. Voor zover een regelgever een beginsel als uitgangspunt gebruikt om concrete normen voor te schrijven is **def.1** van toepassing. Schrijft een regelgever een beginsel voor dan betekent dit dat een beginselvoorschrift niet als functievoorschrift met een reproduceerbaar[36] resultaat kan worden geformuleerd. Evenmin kan het nagestreefde resultaat van een beginselvoorschrift per geval worden getoetst aan een concrete norm zoals gedefinieerd in dit onderzoek. Dit is in strijd met de theoretische uitgangspunten van dit onderzoek waarin ingevolge **def.1** wordt uitgegaan van normen met een functievoorschrift waaruit bij uitvoering een eenduidig toetsbaar resultaat volgt. Derhalve worden beginselen in dit onderzoek niet als normen aangemerkt.[37] Wellicht ten overvloede wordt opgemerkt dat met een andere theorie en definitie beginselen overeenkomstig als normen zouden kunnen worden gedefinieerd. Bijvoorbeeld:

[beg.1] een beginsel is "een (eind) toestand die voor een categorie van personen de gewone is of waarnaar zij kunnen of moeten streven."

In symbolische weergave **beg.1** luidt de formule $\forall \varepsilon \in E\ 'streven'\ \phi(\varepsilon)$ met beginselvoorschrift ϕ.

35 Bijvoorbeeld algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb's), waartoe onder meer behoren het vertrouwensbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en de in Afdeling 3.2 Awb opgenomen beginselen.

36 Wetenschappelijk reproduceerbaar betekent dat φ bij herhaling hetzelfde, of binnen een bepaalde spreiding toegelaten resultaat moet geven in gelijke omstandigheden.

37 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, diss. Rotterdam, Gouda Quint 1998, p. 33-82, R.J. Anderson, Open normen in fiscale wetgeving, WFR 2018/15 stelt eveneens 'Open normen zijn geen beginselen'.

Bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel: gelijke gevallen worden gelijk behandeld luidt in deze formule:

$\forall \varepsilon_{geval} \in E_{gelijk\ geval}$ *'streven'* $\phi_{behandeling}$ (ε_{geval}). Op deze wijze kan een beginseltheorie bestaande uit gedefinieerde beginselen – overeenkomstig een normtheorie – worden ontwikkeld. Daarop wordt in dit onderzoek niet verder ingegaan.

5.2.2 Structuur en functie van een norm

Aan een norm kunnen algemene kenmerken en eigenschappen. worden onderscheiden die voor elke norm gelden. Dat leidt tot een structuur. In het voorgaande is afgeleid dat ε en φ constitutief zijn voor een norm. Uitgaande van de in de hiervoor opgestelde vorm symbolische vorm $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief' \varphi$ worden zes algemene kenmerken en eigenschappen van een norm onderscheiden die de basis vormen voor normtheorieën.[38] In de normregel is het bestanddeel *'imperatief'* ook essentieel omdat juist *'imperatief'* in de meeste normtheorieën als uitgangspunt wordt genomen, met minder aandacht voor normadressaten en functievoorschriften. Overigens kan de vorm $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief' \varphi$ worden omgekeerd in φ $'imperatief' \forall \varepsilon \in E$, te lezen als: φ behoort te worden gedaan door alle ε – subjecten of objecten – die zich kwalificeren voor E.

De bestanddelen φ, ε en E vormen met $'imperatief'$in taalkundige zin uitgedrukt een normregel. De belangrijkste algemene kenmerken en eigenschappen. zijn: de naam, inhoud, bron, geldigheid, doelgroep en doel.

1. Naam. φ wordt aangeduid met een naam; dit kan zijn een algemene naam met een duidelijk of onduidelijk bepaald functievoorschrift of een specifiek gegeven naam met een eenduidig verband tussen naam en formulering van φ.
2. Inhoud. φ een gegeven functievoorschrift waarmee door uitvoering van het voorschrift een resultaat verkregen wordt. Gewoonlijk wordt het resultaat de inhoud van de norm genoemd. Bijvoorbeeld de vaststelling van een waarde, een opvatting, een gedrag, een methode. In het algemeen wordt door middel van φ een bepaalde maatschappelijke doelstelling of maatschappelijk belang beoogd of gerealiseerd.[39]
3. Bron. De norm $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief' \varphi$ heeft een bron waaruit de norm is voortgekomen, algemeen gesteld een normgever. Een normgever kan zijn de wetgever, de rechter, de wetenschap, een organisatie, de gewoonte, een instituut, de natuur, een gemeenschappelijke opvatting, etc. De *'imperatief'* is een werkwoord waarmee het dwingende karakter van een

38 Eigenschappen worden uitgebreid behandeld door L. Simon, *Theorie de Normen- Normentheorien,* Peter Lang Frankfurt 1987, specifiek op rechtsgebied worden normen behandeld door Kelsen 1979.

39 Indien een norm geen φ heeft dan is sprake van een entiteit ε die voldoet aan een kwalificatienorm.

functievoorschrift kan worden aangegeven. Deze varieert van vrijblijvend tot volledig afdwingbaar.[40]

4. Geldigheid. Een norm heeft een geldigheid, gemeten in tijd voor een bepaalde periode, binnen een bepaald gebied of branche.
5. Doel. Een norm heeft een doel welke blijkt uit de context, dat wil zeggen (impliciet) uit de normregel en een (eventuele) toelichting van de normgever.[41] Een doel is gerelateerd aan een toepassing of toepassingsgebied.
6. Doelgroep. φ is gericht op een bepaalde verzameling entiteiten E, $\varepsilon \in E$ waarop het functievoorschrift φ van toepassing is.[42] De verzameling E kan
   a. leeg zijn, er is in dat geval geen enkele entiteit waarvoor deze norm geldt;
   b. kan uit één entiteit bestaan, bijvoorbeeld een bepaalde norm voor de koning;
   c. kan uit een eindig aantal entiteiten bestaan, zoals een norm voor alle Nederlanders;
   d. of kan uit een oneindig aantal entiteiten bestaan, zoals de norm voor alle priemgetallen.

De namen van entiteiten binnen de norm: entiteiten voor $\varepsilon \in E$ en entiteiten binnen het functievoorschrift φ zijn gangbare namen, eigennamen of kunnen worden afgeleid uit gegeven attributen. Dit laatste sluit synoniemen in. Een naam in deze categorie verwijst naar een begrip dat in de gewone spreektaal bekend wordt verondersteld of is een specifieke naam.[43]

Aan de hiervoor genoemde kenmerken kunnen kenmerken worden toegevoegd, zoals de vereiste nauwkeurigheid van φ, een precieze definitie van ε, een relatie met een andere norm, versie nummer. Het totaal aantal kenmerken volgt uit de definitie van een norm voor een beoogd doel en doelgroep. In dit opzicht is theoretisch de definitie van een norm aan te merken als een hypothese waarop de betreffende normtheorie is gebaseerd. Een voorbeeld van de veelzijdigheid van het gebruik van hypotheses voor een normtheorie is een normtheorie voor robots. Entiteiten ε zijn robots ingevolge een

---

40 H. Kelsen 1979 p. 76 -81 voor de imperatief van rechtsnormen.

41 De regel *no vehicle may be taken into the park* (Hart a.w., p. 128 -129) is bedoeld voor *maintaining peace and quiet* in het park. Uit de door Hart genoemde *clear cases (the motor-car, the bus, the motor-cycle)* kan worden afgeleid dat het primair de bedoeling is om in het park gemotoriseerd verkeer te weren.

42 Zie bijvoorbeeld de definitie van *norm* in art. 1 Woningwet welke bedoeld is voor gebouwen:
"*norm:* document, uitgegeven door een deskundig, onafhankelijk instituut, waarin wordt omschreven aan welke eisen een bouwmateriaal, bouwdeel of bouwconstructie moet voldoen dan wel waarin een omschrijving wordt gegeven van een keurings-, meet- of berekeningsmethode."

43 Voor de betekenis van namen in het taalgebruik geeft Wittgenstein een uitgebreide neerslag van zijn onderzoekingen in de vorm van citaten, aforismen en definities. Centraal thema is het spel, Wittgenstein trekt de vergelijking door naar een taalspel. L. Wittgenstein, *Filosofische onderzoekingen*, Boom Amsterdam 2006.

bepaalde definitie, een verzameling E definieert de kenmerken van ε voor een bepaald voorschrift φ, de 'imperatief' wordt vervangen door 'directief', en φ is een foutloos algoritme. De hypothese voor de robot normtheorie kan dan als volgt worden weergegeven: $\forall \varepsilon \in E_{robot}$ *'directief'* $\varphi_{def.robot}$ waaruit dan normen kunnen worden afgeleid voor robots met een specifiek algoritme voor opdrachten, gedrag, constructie of amusement. Normtheorieën voor mensen zijn complexer vanwege het autonome karakter van de mens.

De functie van een norm is tweeledig:
1. A priori om aan te geven op welke wijze een norm behoort te worden toegepast: resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$, met een toets op ε: behoort ε tot de aangegeven verzameling E, en een toets op het resultaat van φ: geeft φ een juiste en geaccepteerde y.
2. A posteriori om te controleren of een norm juist is toegepast met een eventueel rechtsgevolg r in geval van onjuiste toepassing **als** $c \neq \varphi(\varepsilon)$ **dan** r.[44]

Als voorbeeld kan gelden de bijtelling voor privégebruik van een auto in de sfeer van de loonbelasting. Het voorschrift geeft aan op welke wijze het voordeel a priori in een concrete bijtelling omgezet moet worden.[45]
voorschrift φ = berekenen voordeel privé gebruik auto
ε = *auto*, a_1 = *kenteken*, a_2 = *leeftijd*, a_3 = *CO2 uitstoot*;
als $a_2 < 15$ jaar **dan** percentage = 22% **anders** percentage = 35%;
als $a_3 = 0$ **dan** percentage = percentage – 18%;
voordeel = percentage/100 × waarde auto;
bijtelling = $\varphi(\varepsilon)$;
voor de waarde van de auto wordt verwezen wordt naar de catalogusprijs.
a posteriori vindt de vergelijking plaats: **als** *bijtelling* $\neq \varphi(\varepsilon)$ **dan** *correctie*.

Hiervoor is al aangegeven dat niet-nakoming van een norm bepaalde consequenties met zich kan brengen. Strikt genomen geldt dat ook voor nakoming van een norm. Nakoming is immers juist de bedoeling van een norm. Volledig luidt de vergelijking: **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2, waarin r_1 geldt bij nakoming en r_2 bij niet-nakoming.[46] Het beoordelen en vaststellen van de

44 c staat voor case die de betreffende entiteit bevat waarop vergeleken wordt, en r voor de gevolghandeling; bijvoorbeeld als *auto case* ≠ *APK(auto*) dan *overtreding*, of als *pesten* ≠ *normaal (gedrag)* dan *berisping*.

45 Art. 13bis Wet LB 1964. Het voorbeeld is vereenvoudiging van het wettelijk voorschrift. Voor de entiteit auto met de attributen wordt verwezen naar art. 3 Wet MRB, voor de waarde naar art. 9 Wet BPM.

46 Uitgegaan wordt van de tweewaardige logica: tertium non datur. Een driedeling is ook logisch mogelijk: r_1 bij nakoming, r_0 bij indifferent, r_2 bij niet-nakoming; zie Karl Menger, *Moral. Wille und Weltgestaltung*, Springer Wenen 1934. Er geldt dan $\neg r_2 \neq r_1$. In uitspraken wordt hiervan impliciet gebruik gemaakt door de dubbele ontkenning: niet-onbegrijpelijk, geen onjuiste voorstelling, niet-onaardig, het tegenovergestelde hoeft niet waar te zijn vanwege het indifferente r_0.

gevolgen van het al dan niet nakomen van een norm vormt een onderdeel van een normtheorie. Het al dan niet nakomen van een norm kan namelijk leiden tot gewijzigde of nieuwe normen.[47] Dit onderwerp zal in hoofdstuk 6 aan de orde komen.

5.2.3 Onderscheid in maatschappelijke normen, rechtsnormen en wettelijke normen

Een norm kan worden verbonden aan een bepaald gevolg, bijvoorbeeld een consequentie bij niet-nakoming van die norm. In het algemeen zijn normen in een maatschappij bedoeld voor ordening en regulering van het maatschappelijk verkeer. Iedereen wordt geacht zich naar de tot hem of haar gerichte maatschappelijke normen te gedragen. Het gaat hierbij om een vorm van 'behoren' op basis van vrijwilligheid of uit eigen belang (mede gelet op de gevolgen bij niet-nakoming). In de moderne maatschappij/ samenleving kan niet volstaan worden met dergelijke informele, maatschappelijke normen, maar is een aanvullend systeem van rechtsnormen noodzakelijk. Voor effectieve ordening en regulering is aldus echter een categorie normen noodzakelijk die wordt afgeleid uit **def.1** (zie paragraaf 5.2).

De 'rechtsnorm' wordt dan als volgt gedefinieerd:

[def.2] Een rechtsnorm is "een functievoorschrift dat door een in de rechtsorde geïnstitutionaliseerde normgever voor een bepaalde categorie van personen of zaken wordt uitgevaardigd en waarnaar zij zich moeten richten met in acht name van de rechtsgevolgen."

Deze categorie normen vormt een deelverzameling van de verzameling van normen van **def.1**. en wordt hierna als rechtsnorm aangeduid. Het begrip functievoorschrift heeft in deze definitie dezelfde betekenis maar inhoudelijk betrekking op wettelijke functievoorschriften die verplicht moeten worden opgevolgd, met kenbare gevolgen voor het niet-opvolgen. In de algemene structuur van een norm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ worden de specifieke kenmerken hierna omschreven of gedefinieerd waarmee een rechtsnorm kan worden geconstitueerd. De normgever heeft daarbij de mogelijkheid bestaande maatschappelijke normen als (inhoud van een) rechtsnorm aan te merken, al dan niet voorzien voorwaarden. In Nederland is de wettelijke norm de belangrijkste categorie rechtsnormen. Hierna besteed ik aandacht aan de specifieke kenmerken van een wettelijke norm. Bij die kenmerken gaat het om:

---

47 Rechtsgevolgen r_1, r_2 zijn op eveneens normatieve begrippen waarop de in dit onderzoek behandelde theorie overeenkomstig van toepassing is. Ook in normgevolgen komen onbepaalde, vage en open normen voor die door toezichthouders worden aangemerkt als beleidsruimte, speelruimte, discretionaire bevoegdheid.

1. Het functievoorschrift φ dat wordt aangegeven met een naam naar de aard van φ, bijvoorbeeld aangifte geboorte, APK, aangifte inkomen, een fusie, toepassing deelnemingsvrijstelling, etc. De inhoud wordt verkregen door middel van functievoorschrift φ waarin de handelingen zijn aangegeven die moeten leiden tot een juist resultaat; φ wordt aangemerkt als een wettelijk voorschrift.
2. De verzameling entiteiten $\varepsilon \in E$ die op φ van toepassing is. Deze is aangegeven door middel van een omschrijving of definitie. De entiteiten worden ook wel als normadressaten aangeduid.[48]
3. Een naam van de entiteit $\varepsilon \in E$. Daarbij kan het gaan om een naam volgens spraakgebruik, een eigennaam of de naam kan worden afgeleid uit gegeven attributen.[49] Ook kan een naam geherdefinieerd zijn door verandering in attributen. Een bekend voorbeeld is de verandering van het attribuut man of vrouw van een natuurlijk persoon.
4. De vorm $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief' \varphi$ die formeel wordt vastgelegd in de wet als rechtsnorm (a priori functie) met de bijbehorende rechtsgevolgen ten behoeve van de normadressaat en de uitvoerende en controlerende macht, het bestuur en de rechtspraak (a posteriori functie). De vorm van een rechtsnorm is een rechtsregel, waarin de inhoud wordt aangegeven van E, de '*imperatief*' en φ.
5. Een rechtsregel kan met dezelfde betekenis taalkundig verschillend worden weergegeven. Bijvoorbeeld een natuurlijk persoon moet zelf belastingaangifte doen, alle natuurlijke personen zijn verplicht zelf belastingaangifte te doen, belastingaangifte moet door een natuurlijk persoon zelf worden gedaan. De vorm van de symbolische weergave blijft onveranderd $\forall \varepsilon \in E_{\text{natuurlijk persoon}}\ 'moeten\ doen'\ \varphi_{\text{belastingaangifte}}$.
6. De normgever is geïnstitutionaliseerd als wetgever, door middel van het wetgevingsproces wordt een rechtsnorm geconstitueerd, geactualiseerd of ingetrokken.[50] De geldigheid wordt formeel vastgelegd en gepubliceerd in Staatsblad, Staatscourant en/of internet.[51]
7. In de vergelijking **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2 zijn r_1 en r_2 rechtsgevolgen; een rechtsnorm wordt ook wel aangeduid als een norm voorzien van een sanctie die volgt uit **als** $c \neq \varphi(\varepsilon)$ **dan** r.

In abstracte vorm geeft een rechtsnorm aan welke gevallen in aanmerking dienen te komen voor nakoming van de norm. Het gaat in dit onderzoek daarbij vooral om gevallen die zich in de maatschappij voordoen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de rechtsnorm ook van toepassing kan zijn op rechtsnormen waarin delegatie en/of attributie is opgenomen.[52] Bijvoor-

48 Het begrip adressaten betekent hier entiteiten, dat wil zeggen subjecten of objecten.
49 Een attribuut is een kenmerk of eigenschap van entiteit ε. Zie ook paragraaf 5.3.5.
50 Bedoeld zijn hier alle instituties die zijn gelegitimeerd om wettelijke regels uit te vaardigen.
51 Bekendmakingsbesluit 3 februari 2009, Staatsblad 2009,30.
52 Zie hoofdstuk 10 Awb waarin mandaat, delegatie en attributie worden aan de orde komen.

beeld 'inspecteur x is bevoegd om z te doen' is gelijk aan $\forall\varepsilon \in E_{bevoegd}$ *'mag doen'* φ_z.

Uit de rechtsnorm $\forall\varepsilon \in E$ *'imperatief'* φ volgt logischerwijs dat een geval hieraan voldoet indien $\varepsilon \in E$ *'imperatief'* φ en de feiten bevat voor een concrete uitvoering van $\varphi(\varepsilon)$. Wordt vervolgens dit geval beoordeeld aan de hand van de rechtsnorm dan leidt dit tot rechtsgevolgen r_1 en r_2. Dit laatste is weergegeven in de bovenstaande vergelijking **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2 waarin c staat voor 'geval'. Hieruit volgt dat de herkenning van een geval c voor toepassing van een rechtsnorm geschiedt op basis van $\varphi(\varepsilon)$. Daartoe is een zo nauwkeurige mogelijke formulering van $\varphi(\varepsilon)$ vereist met een eenduidige relatie tussen $\varphi(\varepsilon)$ en rechtsgevolgen. Dit is mede noodzakelijk voor de justitiabele om het onderscheid in rechtsnormen en maatschappelijke normen te kunnen vaststellen. Uit het onderscheid vloeien de hieraan verbonden gevolgen voort: voor rechtsnormen r_1 of r_2, voor maatschappelijke normen naar de aard van de maatschappelijke context.[53] Bijvoorbeeld onredelijk gedrag kan volgens een maatschappelijke norm als ongewenst worden beoordeeld zonder enig rechtsgevolg. Onredelijk gedrag tussen een schuldeiser en schuldenaar wordt beoordeeld op grond van een rechtsnorm die voorschrijft dat schuldeiser en schuldenaar verplicht zijn zich jegens elkaar te gedragen overeenkomstig de eisen van redelijkheid en billijkheid.[54] Voor het samenstellen van een goede rechtsnorm zijn een zo nauwkeurig mogelijke formulering van φ en een duidelijke herkenning van $\varphi(\varepsilon)$ belangrijke voorwaarden. Hieronder behandel ik de volgende onderwerpen: Entiteiten en functievoorschriften binnen rechtsnormen (5.2.3.1), Functievoorschriften (5.2.3.2) en Functievoorschriften en falsificatie (5.2.3.3)

5.2.3.1 Entiteiten en functievoorschriften binnen rechtsnormen

De bedoeling van deze paragraaf is de definitie van entiteiten en functievoorschriften binnen een rechtsnorm te onderzoeken op algemene toepasbaarheid binnen de theorie voor alle soorten wettelijke bepalingen. Entiteiten zijn algemeen gedefinieerd als subjecten en objecten en maken als zodanig ook binnen het functievoorschrift φ deel uit van de realisatie van φ. Het resultaat van φ wordt bereikt in meerdere stappen bestaande uit handelingen, berekeningen en beslissingen waarbij gebruik wordt gemaakt van entiteiten. Deze entiteiten onderscheiden zich van de entiteit $\varepsilon \in E$ doordat ze niet betrekking hebben op φ maar onderdeel vormen van φ voor het realise-

53 Soms wel met grote gevolgen. Zo werd Spinoza uit de Portugees-Israëlische gemeenschap te Amsterdam verstoten omdat zijn filosofie in strijd werd geoordeeld met de joodse religieuze normen. H. Krop, 'Inleiding', in Spinoza, *Ethica*, Prometheus 2002, p. 12-13. Spinoza overtrad daardoor de religieuze gemeenschapsnorm.

54 Art. 6:2, lid 1, BW. In het algemeen zijn gedragingen moeilijk a priori in een rechtsnorm aan te geven. Daarom wordt als voorschrift van een gedragsnorm veelal het resultaat van een of meer gedragingen weergegeven. Alle mogelijke gedragingen die leiden tot diefstal vallen onder de norm diefstal. Functievoorschrift φ wordt als het ware a posteriori per geval gereconstrueerd om diefstal te bestraffen.

ren van het resultaat van φ. Entiteiten binnen φ kunnen al gedefinieerd zijn buiten φ of binnen φ worden gedefinieerd. Bijvoorbeeld het begrip *partner* is gedefinieerd voor alle φ binnen de Wet IB 2001,[55] terwijl het begrip *schulden is* gedefinieerd binnen het voorschrift φ = *belastbare inkomsten uit eigen woning*.[56] Deze binnen φ voorkomende entiteiten moeten eveneens voldoen aan een kwalificatie en zijn derhalve aan te merken als kwalificatienormen.[57] Het kwalificatievoorschrift van een entiteit kan daardoor op overeenkomstige wijze worden toegepast.

Een functievoorschrift φ kan voor de uitvoering van φ zelf ook weer een of meerdere onderliggende functievoorschriften bevatten. Er is dan sprake van een zekere gelaagdheid in de structuur van φ. Een dergelijk binnen φ ingeschakeld functievoorschrift wordt in deze theorie ook aangemerkt als φ. Het onderscheid wordt normaliter met een index aangegeven φ_0 met daarbinnen φ_1 voor de eerste laag, φ_2 voor de tweede laag, etc. Het opvolgen van kwalificatievoorschriften en functievoorschriften binnen rechtsnormen is een normatieve eis, ongeacht of de kwalificatie is bestemd voor $\forall\varepsilon \in E$ of voor ε's binnen φ. Dit geldt ook voor functievoorschriften φ met een gelaagdheid. Het voorgaande zal worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld voor een vereenvoudigde berekening van de voordelen uit eigen woning als bedoeld in art. 3.112 Wet IB 2001 (hierna aangeduid als *vew*).[58]

φ = *functievoorschrift vew* , bedoeld voor alle woningen die voldoen de criteria voor eigen woning.
kwalificatienorm: **als** woning $\varepsilon \in E$ **dan** ε = eigen woning;
ε wordt gekwalificeerd als eigen woning door de attributen $a_{1\ \ldots\ \ldots\ a_{10}}$ van E.[59]
($a_{1\ \ldots\ \ldots\ a_{10}}$ komen resp. overeen met art. 3.111, lid 1, ...,lid 10, Wet IB 2001)
vew(*eigenwoning*) = $\varphi(\varepsilon)$;
waarde ε = deel van de woz -waarde dat aan de woning is toegekend;[60]
voordeel = tabel(waarde);[61]
als $a_2 \vee a_3$ = waar **dan** voordeel = 0;
als a_6 = waar **dan** voordeel = 1,25 × waarde;[62]
voordeel = $\varphi_1(t_0, t_1)$;[63]
resultaat = *vew*(*eigen woning*), of $y = \varphi(\varepsilon)$.

55 Partner is gedefinieerd in art. 5a AWR.
56 Schulden zijn gedefinieerd in art. 3.119a Wet IB 2001.
57 Zie paragraaf 5.1.
58 Art. 3:110 e.v. Wet IB 2001.
59 Overeenkomend met de voorwaarden eigen woning in art. 3:111, lid 1 t/m lid 10, Wet IB 2001.
60 Art. 3:112, lid 2 en 3, Wet IB 2001
61 Tabel in art. 3:112, lid 6, Wet IB 2001
62 Art. 3:112, lid 5, Wet IB 2001.
63 Ingevolge art. 3:112, lid 6, Wet IB 2001. Functievoorschrift φ_1 is een correctiefunctie van 'voordeel' op grond van (t_0, t_1) die respectievelijk aanvangsdatum en einddatum worden genoemd in dit lid.

Voor de waarde wordt verwezen naar de Wet WOZ als functievoorschrift (art 3:112, lid 1, Wet IB 2001). De entiteiten schip, woonwagen, hoofdverblijf, eigendom, leegstand, etc. moeten worden gekwalificeerd voor zover van toepassing. Voor 'eigendom' gebeurt dat bijvoorbeeld deels in art. 3.111, lid 1, onder a, Wet IB 2001). De eenheden als kalenderjaar, euro, percentage behoeven geen kwalificatie. [64] De correctiefunctie $\varphi_1(t_0, t_1)$ is een functievoorschrift binnen *vew* dat vervolgens verwijst naar het functievoorschrift basisregistratie personen (Wet Basisregistratie personen) voor de verblijftijd tussen t_0 en t_1 in de woning (art. 3:112, lid 6, Wet IB 2001). Op alle entiteiten binnen *vew* is een kwalificatievoorschrift van toepassing. Functievoorschriften binnen *vew* kunnen overeenkomstig als φ worden aangemerkt.

Uit het voorgaande blijkt dat methodologisch de definitie van kwalificatievoorschrift op entiteiten van $\forall \varepsilon \in E$ ook op alle ε binnen φ van toepassing kan worden verklaard. Dit geldt ook voor de definitie van een functievoorschrift die zowel op φ als op functievoorschriften binnen φ van toepassing is. In het vervolg van dit onderzoek zal van dit gegeven worden uitgegaan.

5.2.3.2 Functievoorschriften

In deze paragraaf zal het functievoorschrift nader worden uitgewerkt. Het functievoorschrift φ vormt het belangrijkste bestanddeel van de norm $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$ voor typering van de norm en het kunnen onderscheiden van een soort norm naar de inhoud. Het functievoorschrift geeft aan op welke wijze de inhoud van een norm moet worden vastgesteld. Een functievoorschrift φ dient logisch correct te worden geformuleerd en zal bij uitvoering van de hierin opgenomen stappen, beslissingen en bewerkingen in de voorgeschreven logische volgorde leiden tot een juist resultaat. Het resultaat y wordt weergegeven als $y = \varphi(\varepsilon)$. Wordt aan de voorwaarden *logisch correct geformuleerd* en *uitvoering van de voorgeschreven opdrachten* voldaan dan zou dit moeten leiden tot *het juiste resultaat.* Rechtsnormen zijn echter geformuleerd in taal waardoor φ opdrachten en entiteiten bevat die vanwege meerduidige interpretatiemogelijkheden een onjuist of onnauwkeurig resultaat y kunnen geven.[65]

Hierin speelt de kwalificatie van entiteiten binnen φ een belangrijke rol. Gememoreerd wordt dat een functievoorschrift φ entiteiten bevat die nodig zijn voor het bepalen van het resultaat van $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$. Bij een te

64 Grootheden als tijd, afstand, waarde, gewicht, etc. die worden uitgedrukt in standaardeenheden als uren, km, euro, kg, etc. behoeven geen kwalificatie. Feitelijk wordt verwezen naar een algemeen geaccepteerd maatschappelijk normensysteem dat door zelfstandige instituten wordt beheerd en bijgehouden.

65 In wiskundige zin volgt het resultaat $y = f(x)$ eenduidig voor elke x. Voor rechtsnormen zou $y = \varphi(\varepsilon)$ eenduidig voor elk met ε samenhangend geval moeten gelden. In werkelijkheid is sprake van een bandbreedte van y of het verwerpen van y op grond van een foutieve interpretatie.

behandelen geval moet steeds worden nagegaan of en welke van de entiteiten van het geval overeenkomen met de entiteiten binnen φ. Deze vergelijking is, zoals in de vorige paragraaf behandeld, eveneens een kwalificatie die lijkt op $\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ maar dan als kwalificatie $\varepsilon_c \in \varepsilon_\varphi$, waarin ε_c behoort tot het voorliggend geval en ε_φ tot het functievoorschrift φ. Ook voor de kwalificatie $\varepsilon_c \in \varepsilon_\varphi$ zijn de kenmerken of criteria van ε_φ binnen φ gegeven waaraan ε_c dient te voldoen. Zijn geen criteria voor ε_φ gegeven, dan wordt uitgegaan van de betekenis in de gewone spreektaal. Omdat de vergelijking $\varepsilon_c \in \varepsilon_\varphi$ feitelijk overeenkomt met kwalificatie wordt het onderscheid met $\varepsilon \in E$ voor de overzichtelijkheid in het vervolg weggelaten.[66]

De werking van een functievoorschrift zal hierna worden toegelicht aan de hand van het fictieve voorbeeld:

Alle Nederlanders behoren de grootste gemene deler (hierna: *ggd*) van twee gehele getallen te kunnen berekenen, of in de hiervoor gegeven symbolische vorm:
$\forall \varepsilon \in E$ *'behoren te kunnen bereken' ggd(a,b);*
Hierbij geldt: ε = mens en a, b zijn natuurlijke getallen >0.
De verzameling E heeft als selectiecriteria: Nederlander en leeftijd ≥12,[67] dus
als ε = Nederlander ∧ leeftijd ≥ 12 **dan** $\varepsilon \in E$;
φ is hier *ggd(a,b)* waarvan het voorschrift in de wet is gecodeerd in de vorm van te nemen stappen:[68]

ggd(a,b)
stap 1: herhaal stap 2 tot a = b
stap 2: **als** a > b **dan** a = a-b **anders** b = b-a
ggd = a

Het voorschrift dient correct, dat wil zeggen foutloos te worden geformuleerd. Het aantonen van correctheid vindt plaats door middel van verificatie. Verifiëren betekent dat het voorschrift wordt toegepast op verschillende getallen om te controleren of het resultaat reproduceerbaar juist is.[69] Dit kan ook door middel van een wiskundige bewijsconstructie. Op dit laatste wordt in dit onderzoek niet verder ingegaan.

66 De abstractie van φ is voldoende in dit onderzoek. Functievoorschrift φ bestaat in werkelijkheid uit een complex repertoire van handelingen en logische beslissingen waarin getallen, tabellen en entiteiten worden toegepast.

67 Het bewijs van Nederlanderschap en leeftijd volgt uit een identificatiemiddel. Hiervoor zou ook weer een afzonderlijk voorschrift geformuleerd kunnen worden.

68 Methode van Euclides van Alexandrië (ca. 300 BC); er is een verbeterde methode van Euclides (bewezen door Gabriel Lamé (1795-1870) en de methode van ontbinding in priemgetallen.

69 Deze vorm van verificatie levert geen bewijs van correctheid maar toont het (afnemend) optreden van fouten aan. Wetenschappelijk reproduceerbaar betekent dat φ bij herhaling hetzelfde, of binnen een bepaalde spreiding toegelaten resultaat moet geven in gelijke omstandigheden.

Zijn nu de entiteiten ε gekwalificeerd, a en b vastgesteld als natuurlijke getallen >0 dan kan *ggd(a,b)* worden toegepast. Is *ggd* een correct voorschrift dan is het resultaat ook juist. Het functievoorschrift φ is ten aanzien van de correctheid onafhankelijk van de kwalificatievoorschriften, hiervan is uiteraard wel het resultaat afhankelijk.[70] In geval van $\varepsilon \notin E$ blijft *ggd(a,b)* desondanks toepasbaar, in overeenstemming met rechtsnormen die slechts van toepassing zijn voor een geadresseerde verzameling E.

Het resultaat van φ in het geval van rechtsnormen kan in eenzelfde geval variëren, door verschil in kwalificatie van entiteiten, niet door het voorschrift. Vanzelfsprekend geldt daarbij de voorwaarde dat sprake is van een correct voorschrift.[71] In het hiernavolgende wordt het voorbeeld *ggd(a,b)* veralgemeniseerd voor in de rechtspraktijk voorkomende beoordeling van de uitkomsten van $y = \varphi(\varepsilon)$. Daarbij betekent verificatie een beoordeling van de juistheid van φ en falsificatie een toevoeging of vervanging van φ op grond van de beoordeling van het resultaat.[72]

Ten behoeve van de analyse van φ wordt een functievoorschrift beschouwd als een hypothetisch falsifieerbare theorie. Elke φ kan worden gefalsifieerd en worden vervangen door of worden gecorrigeerd tot een betere φ. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat met deze theorie niet de op basis van **def 1** ontwikkelde normtheorie wordt bedoeld. Het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ kan naar de volgende situaties worden onderscheiden:

a. φ is een logisch incorrect functievoorschrift, oftewel φ bevat fouten die op grond van verificatie worden ontdekt; in dit geval is elke uitkomst y onbetrouwbaar en dient φ te worden gecorrigeerd tot een correct functievoorschrift; in deze situatie is sprake van een onjuiste φ.

b. φ is een logisch correct functievoorschrift, en geeft bij elke ε behorend tot de vooraf gedefinieerde verzameling E, genoteerd als $\varepsilon \in E$, een resultaat y; welbeschouwd is in deze situatie sprake van verificatie, feitelijk de repeterende toepassing van hetzelfde functievoorschrift φ.

c. Is het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ onwenselijk dan staan twee wegen open om y te corrigeren:

---

70 Een dergelijk voorschrift kan in software omgezet door een computer worden uitgevoerd; voorbeelden zijn aangifteprogramma's voor belastingen. Zijn alle kwalificaties bekend en ingevoerd in het systeem dan kan uitvoering van het voorschrift aan het systeem worden overgelaten. Onder de voorwaarden dat het algoritme een correcte en legitieme omzetting vormt van de wettekst.

71 Het opstellen van een duidelijk en correct voorschrift voor rechtsnormen in de Nederlandse taal is geen eenvoudige opgave, nog afgezien van de voorzienbaarheid van $\forall \varepsilon \in E$ die daaraan moeten voldoen. Bijvoorbeeld de zin 'een gebruikelijke afstand groter dan gering' is correct maar niet duidelijk en eenduidig.

72 K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, p. 47 - 59. Falsificatie betekent in dit onderzoek dat φ niet op een geval van toepassing is maar moet worden aangepast of vervangen door een andere φ. Theoretisch leidt dit tot een steeds betere φ.

1. φ vervangen door φ' zodanig dat $y' = \varphi'(\varepsilon)$,[73] deze situatie is vergelijkbaar met een falsificatie van φ, er wordt een betere φ voor in de plaats gesteld.
2. de correctiefunctie z toepassen zodanig dat $y' = z(y)$ met φ onveranderd; de oorspronkelijke φ lijkt onveranderd, de correctiefunctie is echter feitelijk een uitbreiding van de oorspronkelijke φ: er geldt namelijk $y' = z(y) = z(\varphi(\varepsilon))$; deze situatie kan eveneens als een falsificatie worden aangemerkt.[74]

d. Stel $\varepsilon \notin E$ en φ behoort hierop te worden toegepast, dan zijn er drie mogelijkheden:
1. definiëren $E' \supseteq E$, φ onveranderd, geen falsificatie;[75]
2. definiëren $E' \supseteq E$, φ vervangen door φ' betekent falsificatie van φ;
3. definiëren $E' \not\supseteq E$, nieuw functievoorschrift φ', $y = \varphi'(\varepsilon)$, en $\varepsilon \in E'$, geen falsificatie van φ maar een nieuwe φ' voor $\forall \varepsilon \in E'$

Hiervoor is het functievoorschrift beschouwd door middel van de functie $y = \varphi(\varepsilon)$. Het functievoorschrift $y = \varphi(\varepsilon)$ maakt deel uit van de norm $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$. Een van de weinigen die zijn onderzoek naar vage normen op een theoretische grondslag heeft gebaseerd is Barendrecht.[76]

5.2.3.3 Functievoorschriften en falsificatie

Hierna wordt kort ingegaan op het onderzoek van Barendrecht omdat, evenals in dit onderzoek, niet de klassieke '*imperatief*' als uitgangspunt is genomen, maar de verzameling E en de inhoud van φ. Barendrecht heeft zijn onderzoek gebaseerd op de wetenschapstheorie van Popper.[77] Daarin wordt het accent gelegd op falsificatie van een theorie waardoor een voortdurend wetenschappelijk streven ontstaat naar verbetering. Barendrecht past het falsificatiecriterium toe op rechtsregels die hij beschouwt als theorieën

---

73 Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat vanaf de vervanging φ' geldt voor $\forall \varepsilon \in E$; theoretisch bestaat ook de mogelijkheid om ε aan te passen zodat $y' = \varphi(\varepsilon')$ maar dat is gesjoemel met de werkelijkheid; vergelijk het dieselschandaal van VW: een correcte φ in logisch wiskundige zin, een met de werkelijkheid overeenkomende ε en een door VW gewenste y; in dit geval diende φ te worden vervangen door φ' zodat $y' = \varphi'(\varepsilon)$ het door de autoriteiten gewenste resultaat gaf.

74 Het onderscheid in 1 en 2 is afhankelijk van de frequentie van wijziging van φ' en de variëteit in z. In het algemeen wordt een correctie van het resultaat op grond van de redelijkheid en billijkheid niet als een falsificatie van φ beschouwd, maar als een variabele van φ: $y = \varphi(\varepsilon, r\&b)$

75 Toelichting: stel E verzameling bv's waarop rechtsregel φ van toepassing is:
ad. 1 als x is coöperatie dan $x \notin E$, uitbreiding E tot lichamen geeft verzameling E' waarop φ van toepassing is.
ad. 2 idem, maar in geval van een buitenlands lichaam moet φ worden uitgebreid met enkele rechtsregels tot φ'.
ad. 3 voor de verzameling buitenlandse lichamen E' geldt een nieuw voorschrift ω.

76 J.M. Barendrecht, *Recht als model van rechtvaardigheid*, diss. Tilburg, Kluwer Deventer 1992. Vage normen worden door Barendrecht beschouwd als middel om het recht flexibel te houden, p. 46-58.

77 K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, p. 31 - 59.

over de beste oplossingen voor maatschappelijke problemen, of theorieën over rechtvaardigheid.[78] Zijn rechtsregel komt overeen met een normregel. Barendrecht maakt onderscheid in potentiële falsificaties en falsificaties. Potentiële falsificaties zijn alle casus die getoetst worden aan de norm van de toepasselijke rechtsregel. Slechts een falsificatie leidt bij hem tot een nieuwe theorie. Vage normen. doorkruisen deze systematiek.[79] Volgens Barendrecht kan men vage normen, die overigens niet worden gedefinieerd, vergelijken met niet of nauwelijks falsifieerbare wetenschappelijke theorieën.[80] De vage normen worden even gelaten voor wat ze zijn;[81] het gaat hier om de systematiek die door toepassing van falsificatie vage normen scherper zou kunnen maken.

Deze systematiek zal worden beoordeeld aan de hand van de in paragraaf 5.2.3.2 onderscheiden vier situaties a t/m d.

Het niet voldoen van ε aan de verzameling E, situatie d, kan leiden tot een aanpassing van de selectie zodanig dat geldt $\varepsilon \in E$ terwijl φ niet wordt gefalsifieerd. Dit betreft situatie d1. Dit stemt overeen met het voorbeeld van Barendrecht ten aanzien van uitbreiding van het pandrecht naar bezitloos pandrecht. Hierdoor ontstaat geen scherpere norm, wel aanpassing volgens $E' \supseteq E$, een uitbreiding van het aantal pandrechten waarop de norm betrekking heeft.[82] Feitelijk wordt de definitie, of kwalificatie van een pandrecht herzien zodat het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ geldt voor $\varepsilon = \textit{pand} \vee \varepsilon = \textit{bezitloos pand}$. Indien nu gelijktijdig het functievoorschrift φ voor het pandrecht wordt gewijzigd dan is situatie d2 aan de orde. Daarin wordt φ vervangen door φ'. Er vindt falsificatie van φ plaats, maar evenals bij d1 ontstaat geen scherpere norm vanwege $E' \supseteq E$. Dit zou ook gelden in geval van d3 een volledig nieuwe norm zou worden geformuleerd.

In de situaties a, b en c blijft $\forall \varepsilon \in E$ gelijk. Daarin kunnen wel falsificaties voorkomen, namelijk in geval c, maar ontstaan geen scherpere normen omdat het aantal potentiële falsificaties in de betekenis van Barendrecht niet afneemt.

Hieruit volgt dat falsificatie niet tot scherpere normen behoeft te leiden, echter wel tot complexere normen vanwege de aanpassing of vervanging van φ. Een norm zelf is neutraal, niet waar of onwaar. Maar kan wel worden vervangen door een andere norm op grond van doelmatigheid.

---

78 Barendrecht a.w., p 33. Barendrecht vervolgt in een soort crescendo: het zijn voorlopige oplossingen van maatschappelijke problemen, het zijn modellen van rechtvaardigheid, zoals wetenschappelijke theorieën modellen van de werkelijkheid zijn.

79 Vage normen zijn volgens Barendrecht thans onbepaalde begrippen en open normen. Vage normen in de zin van de theorie van vaagheid worden niet door hem onderscheiden. Evenmin worden fictieve normen onderscheiden; die kunnen niet worden gefalsifieerd op grond van de werkelijkheid, maar wellicht wel op grond van de rechtvaardigheid.

80 Barendrecht a.w., p. 49.

81 Vage normen worden behandeld in paragraaf 5.4.1.

82 Barendrecht a.w., p. 34 onder 'Het aantal potentiële falsificatie neemt toe'.

De toetsing van een geval c aan de norm φ berust op een verificatie of falsificatie van de normtoepassing, afhankelijk van het geschil en de wil van partijen. In mijn onderzoek vindt toetsing plaats volgens de vergelijking **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2. Het doel voor r_1 is tegengesteld aan het doel van r_2, om dat te bereiken strijdt verificatie tegen falsificatie. Daardoor wordt de norm zelf niet scherper. Voor de rechter is deze vergelijking een tautologie waarbinnen de norm zelf niet verandert.[83]

Ook falsificatie van het functievoorschrift φ op grond van de theorie leidt in geval van een logisch incorrect functievoorschrift tot correctie van een logisch correct functievoorschrift, niet noodzakelijkerwijs tot een scherpere norm.

In geval van een onwenselijk resultaat kan de rechter gebruik maken van bijvoorbeeld de redelijkheid en billijkheid als algemene correctienorm.[84] Deze norm moet onbepaald vaag blijven om letterlijk in elk geval te kunnen worden toegepast. Anders gezegd, als het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ door de rechter bijvoorbeeld niet *rechtvaardig* wordt geacht, dan volgt correctie op grond van *redelijkheid en billijkheid*.[85] Een correctie kan leiden tot een 'betere' theorie, maar hoeft niet te leiden tot een scherpere norm. Daardoor is een rechtstheorie een niet falsifieerbare theorie: een algemene norm als *rechtvaardig* met een subjectieve beoordeling van het resultaat is altijd waar. *Rechtvaardig* als algemeen abstract begrip kan ook niet nauwkeuriger worden gedefinieerd door middel van verklarende begrippen die precies uitmonden in het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ van een casus. Algemeenheid en nauwkeurigheid werken juist tegengesteld aan elkaar.

Samenvatting functievoorschriften

Functievoorschriften vormen het belangrijkste bestanddeel van een norm in een normatief systeem waarin, zoals in dit onderzoek, normen op inhoud worden onderzocht. Beschouwd als een model van een hypothetisch falsifieerbare theorie kunnen op grond van het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ de volgende situaties (zie vorige paragraaf 5.2.3.2) worden onderscheiden:

- herstel van een incorrecte φ tot een logisch correcte φ (situatie a);
- verificatie van het resultaat van een correcte φ (situatie b);
- falsificatie van φ gevolgd door aanpassing van φ (situatie c1);
- correctie van y met onveranderde φ (situatie c2);
- aanpassing van $\varepsilon \notin E$ tot $\varepsilon \in E$ met aangegeven gevolg voor φ (situatie d).

---

83 Een tautologie heeft de logische vorm is $r_1 \vee \neg r_1$, waarbij in dit geval geldt $\neg r_1 = r_2$. Met andere woorden, de uitspraak van de rechter is altijd waar, tenzij in hoger beroep of cassatie de uitspraak wordt vervangen door een nieuwe ware uitspraak. Een contradictie heeft de vorm $r_1 \wedge \neg r_1$ terwijl $\neg(r_1 \wedge \neg r_1)$ weer een tautologie is.

84 Dit geldt ook voor fraus legis in het belastingrecht, of de correctienorm op grond van 'in overwegende mate te zijn gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing'; het verschil in resultaat dat de belastingplichtige tot voordeel strekt, wordt weggenomen.

85 H.N. Schelhaas, *Redelijkheid en billijk*heid, Kluwer Deventer 2017. P.S. Bakker, *Redelijkheid en billijkheid als gedragsnorm*, diss. VU Amsterdam, Kluwer Deventer 2012.

Of de hieraan ten grondslag liggende theorie door falsificatie tot betere functievoorschriften of scherpere normen zou kunnen leiden, kan niet worden aangetoond. Belangrijk is dat een norm op elk moment een geldige φ bevat met inbegrip van uit de rechtspraak toegevoegde regels. Daaruit kan actueel het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ telkenmale worden vastgesteld op grond van de hiervoor onderscheiden situaties. Op deze wijze zijn norm en normtheorie in de theorie met elkaar verbonden door uit de basisdefinities – hypothesen van de normtheorie – voor normen alle volgende normen af te leiden, bijvoorbeeld uit de basisdefinitie **def.1** vervolgens **def.2** af te leiden. Hierbij wordt opgemerkt dat normtheorieën kunnen worden gefalsifieerd in de zin van Popper door de definities te falsifiëren. Daaruit kan een betere normtheorie ontstaan. De hiervoor gegeven samenhang tussen norm en normtheorie wordt in de bestaande normtheorieën niet op deze wijze behandeld, met name niet voor rechtsnormen die worden beschouwd als functievoorschriften. In de volgende paragraaf wordt de samenhang tussen norm en normtheorie nader uitgewerkt.

5.2.4 Normtheorieën

In deze paragraaf wordt de verhouding tussen norm en normtheorie verder onderzocht. De vraag is of bestaande normtheorieën in dit onderzoek kunnen worden toegepast. Alvorens daarop in te gaan worden de algemene kenmerken van een normtheorie behandeld.

Een normtheorie heeft tot doel een systeem van normen te construeren waarmee een bepaald aspect van de werkelijkheid kan worden beschreven, bestudeerd of verklaard. In dit onderzoek is uitgegaan van **def.1,** weergegeven in symbolische vorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$. De bestanddelen zijn essentiële kenmerken van een norm die vervolgens worden gedefinieerd in overeenstemming met de bedoeling van datgene wat moet worden beschreven, bestudeerd of verklaard. In dit onderzoek is aan deze bestanddelen de volgende betekenis gegeven: [86]

ε: staat voor entiteiten; entiteiten zijn subjecten of objecten.
E: de gedefinieerde verzameling met kenmerken waaraan de entiteiten moeten voldoen; dit wordt aangegeven met $\varepsilon \in E$.
'*imperatief*': verplichte actie voor alle elementen van de verzameling E.
φ: het uit te voeren functievoorschrift met resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$.

Wordt aan de bestanddelen een andere betekenis toegekend dan ontstaat een andere norm.

Aldus kan een definitie van een norm worden omgezet in symbolen. Ik zal dit illustreren aan de hand van de normdefinitie van Simon:[87]

---

86 Zie paragraaf 5.2.2
87 L. Simon, *Theorie de Normen- Normentheorien,* Peter Lang Frankfurt 1987, p.114.

> "Eine Norm ist ein Vorschrift oder Regel, die durch einen personifizierbaren oder nicht-personifizierbaren Normgeber gegenüber einem bestimmten, mindestens aber bestimmbaren Normadressaten erlassen wird, um einen Zustand oder das Verhalten eines Menschen mit Anspruch auf Verbindlichkeit zu regeln und die in der Regel vom Adressaten befolgt wird."

De normdefinitie van Simon definieert ε als subjecten, E als verzameling 'bestimmbaren Adressaten', de '*imperatief*' als 'zich aangesproken voelen tot nakoming' en φ als een voorschrift waarin situatie of gedrag wordt omschreven. Deze normtheorie heeft betrekking op ethische normen en rechtsnormen waarvoor de normtheorie is ontwikkeld.

Een normtheorie definieert een norm die als hypothese van de theorie wordt geformuleerd. Met andere woorden: een normdefinitie is constitutief voor een normtheorie. In een normtheorie kunnen aan de norm meerdere kenmerken en eigenschappen worden toegevoegd, zoals domein, normsoort, geldigheid, de actualiteit, kenbaarheid, en voorwaarden voor normuitgifte, delegatie en normgevolgen. Ook kan het nodig zijn prioriteiten of een rangorde tussen normen te regelen of aan te geven hoe met elkaar strijdige normen om te gaan.[88]

Hieronder geef ik een tweede voorbeeld , de normdefinitie van Kelsen. Vanuit een fictieve 'Grundnorm' leidt Kelsen zijn stelsel van normen af. De voorwaarde die hij toevoegt, is dat elke norm op grond van machtiging wordt afgeleid uit een voorganger. Dit zou leiden tot een oneindige regressie die echter wordt gestopt door de fictieve 'Grundnorm', die als een soort Deus ex machina in zijn theorie noodzakelijk is.[89] Een hierbij passend voorbeeld is God die Mozes machtigt om verbindende wetten voor het volk Israel op te stellen.[90] Kelsen geeft geen definitie van een norm maar omschrijft een norm als volgt:[91]

> "Insofern das Wort „Norm" eine Vorschrift, ein Gebot bezeichnet, bedeutet „Norm": daß etwas sein oder geschehen soll. Ihr sprechlicher Ausdrück ist ein Imperatief oder ein Soll-Satz. Der Akt, dessen Sinn ist, daß geboten, vorgeschrieben wird, ist ein Willensakt."

In deze omschrijving heeft ε eveneens betrekking op subjecten, E als verzameling waarvoor de norm geldt, '*imperatief*' overeenkomstig, φ een voorschrift voor een bepaald gewenst gedrag.[92]

---

88 Zie voor een uitgebreid overzicht Kelsen 1979 en L. Simon a.w.

89 Kelsen 1979, p. 203-215. De 'Grundnorm' is volgens Kelsen geen hypothese maar 'eine fingierte Norm' die in tegenstelling tot een hypothese niet aan de werkelijkheid kan worden ontleend, p.207. De 'Grundnorm' gaat vooraf aan een grondwet.

90 Kelsen 1979, p. 209

91 Kelsen 1979, p. 2.

92 Kelsen 1979, p. 7.

De normtheorie van Kelsen heeft betrekking op rechtsnormen.

De theorieën van Simon en Kelsen zijn slechts twee voorbeelden van een normtheorie waaruit blijkt dat op grond van een definitie van een norm een onderscheiden normtheorie kan worden gevormd.[93] Dit kan worden veralgemeniseerd door een definieerbare norm als een object te beschouwen. Een object wordt gekarakteriseerd door attributen die het object bezit of daaraan kunnen worden toegekend. Tot de attributen behoren in elk geval $\varepsilon \in E, 'imperatief'$en $\forall \varepsilon \in E,$ *'imperatief'* en φ.[94] Het object norm gedefinieerd als norm ν heeft attributen a_i, $i = 1,2, \ldots \ldots, n$.[95]

Stel N is de verzameling van alle definieerbare normen ν. Dan geldt $\forall \nu \in$ N $|\nu$ *'constitueert'* ψ_v , met ψ_v de normtheorie die op de definieerbare norm ν is gegrondvest.[96]

Hieruit volgt dat er oneindig veel normtheorieën mogelijk zijn.[97] Het zal duidelijk zijn dat de gangbare normtheorieën het aantal attributen van de norm zoveel mogelijk beperken om de algemeenheid in toepassing van de norm te vergroten. Dit wordt bereikt door de constitutieve definitie te beperken tot de attributen van de bestanddelen $\varepsilon \in E, 'imperatief'$en φ. Binnen een normtheorie kunnen naar behoefte attributen worden toegevoegd voor te onderscheiden normsoorten. Op rechtsgebieden zijn bijvoorbeeld attributen noodzakelijk die voorzien in geldigheid, actualiteit van normen en sancties bij niet nakoming van normen. In een normtheorie kan φ worden gedefinieerd als een functie, een actie, een handeling, een (delegatie)opdracht, een constructie, een gedrag, etc.

---

93 Andere voorbeelden zijn:
- H.L.A. Hart, *The concept of Law*, Oxford University Press Oxford 1997, p. 79 e.v. Primary rules zijn rules of obligation, secondary rules zijn rules of change.
- J. Raz, *The concept of a legal system*, Charendon Press Oxford 2003, p. 123 - 126. Normen zijn *standards of evaluation*, *principles guiding behaviour*, created by acts of will and 'backed' by sanctions.
- O. Weinberger. *Rechtslogik*, Duncker & Humblot Berlin 1989.p. 55, Normsätze als Norm.
- J.M. van Broekhoven, Sprechakt, Norm und Institution, p. 17-28, Vladimir Kubeš, Die rechtsnorm, p. 407-420 beschouwt de rechtsnorm als plicht, in W. Krawietz, et all, *Theorie der Normen*, Festgabe für Ota Weinberger, Duncker & Humblot Berlin 1984.
- A. Soeteman, *Norm en logica*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1981. Soeteman neemt als uitgangspunt normatieve oordelen die met toepassing van deontische logica worden onderzocht.

94 De *'imperatief'* moet in dit geval worden vervangen door een bijpassend infinitief, descriptief, prescriptief of constructief.

95 Het aantal attributen van een object is oneindig, dit heeft Leibniz al bewezen. Zie F. Waismann, Symposium Verifiability, p. 121 -134 in *Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volumes*, Vol. 19, 1945. p. 125.

96 De algemene formulering is ook weer een gedefinieerde norm voor normtheorieën, dus N bevat zichzelf.

97 Zie bijvoorbeeld het overzicht in Simon a.w., p. 205 - 441 waarin een groot aantal normtheorieën de revue passeert.

Door de grote diversiteit in normtheorieën zijn normtheorieën onderling moeilijk te vergelijken. Bijvoorbeeld Simon levert vanuit zijn theorie kritiek op de 'Grundnorm' van Kelsen, maar de twee theorieën zijn niet goed vergelijkbaar vanwege het verschil in normdefinitie en afleidingsregels voor normen.[98]

Een normtheorie heeft tot doel een normsysteem te construeren waarin het gebruik en de werking van de normen tot uitdrukking wordt gebracht. Dat kan een rechtssysteem zijn waarin de van de definitie $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ afgeleide rechtsnormen zijn opgenomen. In genoemd onderzoek is φ gedefinieerd als een functievoorschrift van de vorm $y = \varphi(\varepsilon)$.

Geen van de door mij onderzochte normtheorieën definieert φ als functievoorschrift zodat bestaande normtheorieën niet in aanmerking komen als normtheorie binnen het onderzoek naar open normen. Dat betreft immers de inhoud van normen die, in symbolen uitgedrukt, onder functievoorschrift φ valt.

Een voorwaarde die aan een normtheorie wordt gesteld is weerlegbaarheid of falsificatie. In de vorige paragraaf is de onderscheiden situatie van falsificatie van φ gevolgd door aanpassing van φ.[99] Dit is echter geen falsificatie van een theorie in de zin van Popper[100] maar in het kader van dit onderzoek een aangepaste vorm van falsificatie. De aanpassing berust op de aanname dat de normtheorie, i.c. φ falsifieerbaar is, dan en slechts dan door toedoen van de rechtspraak φ moet worden aangepast of vervangen. Falsificatie kan beschouwd worden als een specifieke terugkoppeling van de rechter op de inhoud van φ. Daarbij wordt in het midden gelaten of hierdoor een betere of scherpere norm ontstaat. Falsificatie van een normtheorie zelf berust op falsificatie van de definities waarop die theorie is gegrondvest.

Bij normtheorieën die betrekking hebben op recht, ethiek en godsdienst ligt het accent op '*imperatief*'. Normtheorieën met minder accent op de '*imperatief*' zijn theorieën over financiële en technische normen zoals IFRS en NEN-normen die in het maatschappelijk verkeer worden toegepast. Het accent bij deze normen ligt op het resultaat bij toepassing en het gebruik door de beoogde doelgroep. Om die redenen is in $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ de $'imperatief'$ meer een $'indicatief'$, tenzij dergelijke normen door de normgever door middel van wetgeving als rechtsnorm worden aangemerkt.[101] Aangezien dergelijke normen in dit onderzoek naar open normen van belang

98 Simon a.w., p. 234-236.

99 Paragraaf 5.2.3.2 onder c1 en d.

100 K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1971, p. 14-16, 47-59. Falsifieerbaarheid betekent dat een empirisch-wetenschappelijke theorie weerlegbaar moet zijn. Weerlegging is voldoende indien ten minste één experiment of één gebeurtenis de theorie, of een gedeelte hiervan, ongeldig maakt. Op deze wijze leidt falsificatie tot betere wetenschappelijke theorieën.

101 Bijvoorbeeld titel 9 BW boek 2 Jaarrekening en het bestuursverslag, dat verwijst naar richtlijn 2013/34/EU.

zijn, volgt hierna een korte uiteenzetting van zes kenmerken van financiële en technische normen.[102]

1. φ heeft een unieke naam als referentie, bijvoorbeeld IFRSnr., ISOnr., NENnr, CCITTnr.
2. De inhoud wordt verkregen door middel van gedocumenteerd voorschrift φ.
3. De normgever is een (gezaghebbende) organisatie die de norm op basis van deskundigheid ontwikkelt, onderhoudt en beschikbaar stelt in overeenstemming met de stand van de wetenschap en techniek.
4. De geldigheid van de norm blijkt uit het authentieke normdocument, de actuele beschikbaarheid en het geaccepteerde gebruik.
5. De verzameling entiteiten $\varepsilon \in E$ waarvoor de norm met voorschrift φ bedoeld en/of geschikt is, wordt aangegeven in het onderwerp en toepassingsgebied van het normdocument. In het algemeen hebben dit soort normen betrekking op producten, diensten en processen in een competitieve markt.
6. Financiële en technische normen zijn vooral bedoeld als standaard, voor een kwalitatief goed en controleerbaar resultaat. Het niet toepassen van een norm kan in juridische zin leiden tot aansprakelijkheid; in de hiervoor gegeven formule **als** $c \neq \varphi(\varepsilon)$ **dan** r.

Het toepassingsbereik van deze categorie normen is veelal internationaal, de normgever een internationale organisatie met een representatieve vertegenwoordiging van de deelnemende landen en/of industrieën. Een belangrijk aspect bij financiële en technische normen is het vereiste van een organisatiestructuur die openstaat voor invloed en toegankelijkheid van alle betrokkenen.[103]

Samenvatting normtheorieën

Uit het voorgaande kan worden geconcludeerd dat een normdefinitie constitutief is voor een normtheorie. De kern van een normtheorie wordt gevormd door de norm $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief' \varphi$ bestaande uit de drie bestanddelen $\varepsilon \in E$, $'imperatief'$ en φ. Een norm kan worden beschouwd als een object met

---

102 Zie voor een definitie van technische normen C. Stuurman, *Technische normen en het recht*, diss. VU Amsterdam 1995: "een gezaghebbende en samenhangende verzameling van technische specificatie en regels ter omschrijving van de eisen waaraan een product, proces of dienst moet voldoen", p. 14. Het accent ligt bij technische normen met name op (organisatie van) deskundigheid, kwaliteit en standaardisatie. Zie ook M.H. Elferink, *Verwijzingen in wetgeving. Over de publiekrechtelijke en auteursrechtelijke status van normalisatienormen*, diss. Leiden 1998 die onder norm verstaat: "een document waarin regels zijn vastgelegd die in het algemeen betrekking hebben op de kwaliteit van producten en diensten zoals kwaliteitsniveaus, uitvoeringsveiligheid, afmetingen), dat verkrijgbaar is voor het publiek en dat door belanghebbende groeperingen in gemeenschappelijk overleg is opgesteld en aanvaard", p. 30. Voorbeelden zijn verwijzingen naar NEN, DIN en ISO-normen.

103 Stuurman a.w., p. 23; invloed en toegankelijkheid worden grotendeels door de deelnemende partijen bepaald.

attributen waaruit kan worden afgeleid dat het aantal definieerbare normen oneindig groot is. Aangezien verschillende normdefinities tot te onderscheiden normtheorieën leiden, is hierdoor vergelijking van bestaande normtheorieën moeilijk te realiseren. Geen van de bestaande normtheorieën definieert φ als een functievoorschrift van de vorm y = $\varphi(\varepsilon)$. In dit onderzoek wordt uitgegaan van de normdefinitie **def.1**, weergegeven als $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$.

φ geeft bij uitvoering resultaat y, volgens de vergelijking $y = \varphi(\varepsilon)$.[104]

Zoals hiervoor aangegeven, wordt de voor dit onderzoek geëigende normtheorie vorm gegeven door de bestanddelen en de keuze van kenmerken of eigenschappen die aan de norm worden toegevoegd. In het recht zijn entiteit ε en functievoorschrift φ met elkaar verbonden in een rechtsregel, $\varepsilon \in E$ is gedefinieerd op basis van *attributen* a_i, $i = 1,2, \ldots \ldots ,n$, van toepassing op φ. Functievoorschrift φ bevat een logisch samenhangende reeks rechtsregels die bij uitvoering voor $\varepsilon \in E$ een bepaald resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ oplevert. [105] Het zal duidelijk zijn dat eenzelfde E op meerdere φ's van toepassing kan zijn en vice versa. Bijvoorbeeld voor de entiteit ε = *inkomen* is dezelfde E van toepassing op φ_1 = *onderneming*, φ_2 = loon, φ_3 = *eigenwoning* , φ_4 = *overige werkzaamheden*, etc. Overigens wordt voor dit doel E gewoonlijk ruim gedefinieerd.[106]

De elementen functievoorschriften en verzameling entiteiten van $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ vormen de basis voor de indeling van normen: het voorschrift φ voor norminhoud[107], de entiteit $\varepsilon \in E$ voor kwalificatienormen.[108] Zoals gezegd zal de '*imperatief*' in dit onderzoek niet worden gebruikt voor een indeling van normen omdat normen zullen worden onderscheiden naar inhoud. De inhoud heeft betrekking op kwalificatie van ε voor E en op het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$. Hierna zal worden onderzocht welke soorten normen

---

104 De algemene vorm is resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ waarin per toepassingsgebied φ varieert:
wiskunde: φ is functievoorschrift f, $y = f(x)$
informatica: φ is algoritme $y = \varphi(data)$
verkeer: φ is routevoorschrift, $y = \varphi(\alpha,b)$
kookgebied: φ is recept, $y = \varphi(ingrediënten)$
Dergelijke vormen bezitten een algoritmische structuur waarin de nadruk komt te liggen op de logische correctheid van het voorschrift en de definitie nauwkeurigheid van de benodigde entiteiten.

105 Wetenschappelijk beschouwd zou een correct geformuleerd voorschrift φ een reproduceerbaar resultaat y moeten opleveren. Door het gebruik van natuurlijke taal, interpretatie en vage begrippen kan dit in het recht niet als voorwaarde worden gesteld. Wel mag de voorwaarde voor een correct geformuleerd voorschrift φ worden gesteld.

106 Ingevolge art. 1.1 Wet IB 2001 is E de gehele wereldbevolking.

107 Zoals hiervoor aangegeven staat uitvoering tevens voor: handeling, gedraging, berekening, gebeurtenis, constructie, waardering, met andere woorden, alle soorten voorschriften die in een rechtssysteem zijn opgenomen.

108 Mogelijke indelingen zijn:
φ naar type voorschrift, resultaat, toepassingsgebied, soort ε, omvang E, etc.
ε naar definitie, nauwkeurigheid, attributen, taalkundige betekenis, vorm, kleur, etc.
E naar aantal elementen (n = 1, eindig, oneindig), soort elementen, dimensie, etc.

kunnen worden onderscheiden, met name open en vage normen, op het gebied van het belastingrecht.[109]

5.3 Wat kenmerkt een open norm?

De term *open norm* is van betrekkelijk recente datum.[110] In de parlementaire behandeling van wetten wordt, wanneer sprake is van een open norm, opgemerkt dat de invulling van de open norm aan de rechter wordt overgelaten.[111] De invulling heeft betrekking op de inhoud van de norm: er is een norm in de wet opgenomen voorzien van een aanduiding of naam, die inhoud mist en waaraan een geval moet worden getoetst. Uit de normregel moet wel kunnen worden opgemaakt op welke wijze de inhoud kan worden bepaald. Kort gezegd is datgene wat een open norm kenmerkt het ontbreken van een functievoorschrift φ binnen de wet waaruit het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ kan worden afgeleid. Onderzocht zal nu worden wat dit betekent voor de verschillende te onderscheiden functievoorschriften (handelingsnormen, gedragsnormen, waarderingsnormen, constructienormen, etc.) en kwalificatienormen. Zoals eerder in paragraaf 1.4 (Onderzoeksdoelstelling) vermeld, kunnen open normen ook in rechtsgevolgen voorkomen maar zij maken geen deel uit van dit onderzoek.[112] Rechtgevolgen zijn hiervoor aangegeven in de vergelijking **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2 waarin r_1 en r_2 staan voor rechtsgevolgen.[113]

De inhoud is of wordt, zo blijkt uit $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$, verkregen door uitvoering van het functievoorschrift φ. In geval van een open norm is geen functievoorschrift in de wet opgenomen, of algemener gesteld, is niet in het fiscale systeem opgenomen. Bijvoorbeeld 'indien de werkruimte een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van de woning vormt' wordt die werkruimte tot het vermogen van die werkzaamheid gerekend.[114] Het functievoorschrift wordt bepaalbaar geacht overeenkomstig de verkeersopvatting ter zake van een werkruimte. Of bijvoorbeeld 'de jaarwinst moet worden bepaald volgens goed koopmansgebruik' geeft aan dat er een functievoorschrift voor de bepaling van de jaarwinst kan worden gevonden.

---

109 Dat sluit niet uit dat ook normen op andere rechtsgebieden op de beschreven wijze kunnen worden onderscheiden. Het onderscheid tussen de verschillende rechtsgebieden is gradueel, althans wat de soort normen betreft.

110 Zie hoofdstuk 2, De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm'.

111 Zie bijvoorbeeld op het punt van ontslagrecht: Kamerstukken II 2013-2014, 33818, nr. 3, p. 84, waarin tevens de dualiteit van open normen tussen rechterlijke flexibiliteit en arbeidsrechtelijke onzekerheid tot uitdrukking wordt gebracht.

112 Bekende rechtsgevolgnormen zijn schade-uitkeringsnormen ten gevolge van ontslag of scheiding. Ook discretionaire bevoegdheden om op grond van bijzondere omstandigheden passende maatregelen te kunnen nemen worden hiertoe gerekend.

113 Paragraaf 5.2.3. Onder kenmerken van wettelijke normen, behorend bij def.2.

114 Art. 2.14, lid 3, sub e, Wet IB 2001. Eventueel kunnen aanknopingspunten gevonden worden bij de belastingdienst, Kamerstukken of rechtspraak. Daarop wordt nader ingegaan in hoofdstuk 6.

Logischerwijze zal het functievoorschrift in het maatschappelijke systeem, hierna: het reële systeem, gevonden moeten worden.[115] Daartoe wordt gebruik gemaakt van een verwijzing naar een voorschrift in het reële systeem. Vanwege de a priori functie van een norm moet worden aangenomen dat het functievoorschrift φ ten minste bepaalbaar en uitvoerbaar is.[116] Dit volgt ook uit de structuur van de norm: een norm zonder enige inhoud kan logische gesproken geen norm zijn, de inhoud volgt uit φ, zonder φ blijft ε over.

Voor het onderscheid in soorten normen vormt φ het uitgangspunt. Het kenmerk van een open norm, zo volgt uit het voorgaande, is de verwijzing naar een φ die buiten het fiscale systeem kan worden bepaald. Uitgaande van **def.2** van een rechtsnorm (zie paragraaf 5.2.3), luidt de definitie van een *open norm*:

[def.3] Een open norm is "een rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een voorschrift in het reële systeem dat als functievoorschrift wordt aangemerkt."

Toelichting def.3
De hier behandelde theorie is gebaseerd op definities van een norm. Een definitie van een norm kan worden beschouwd als een hypothese. De eerste definitie, **def.1,** geldt als basisnorm voor alle normen in het reële systeem $\mathcal{R}$. Vanuit het perspectief van deze normtheorie en het fiscale systeem $\mathcal{F}$ kunnen in $\mathcal{R}$ twee soorten normen worden onderscheiden.

De eerste soort is een norm met een eigennaam die door een organisatie al dan niet tegen betaling beschikbaar wordt gesteld voor een daarbij behorende doelgroep met een duidelijk en bepaald functievoorschrift. Maatschappelijk is de norm voor de doelgroep in $\mathcal{R}$ relevant en is in het algemeen het hiermee bereikte resultaat voldoende betrouwbaar. Voorbeelden, beperkt tot mijn onderzoek, zijn: NEN-normen, IFRS-normen, jaarrekeningnormen, bedrijfseconomische normen, CBS-normen, DNB-normen, autofabrikant CO2-normen. Deze categorie functievoorschriften wordt als 'bepaald' aangeduid.

115 De interactie tussen het fiscale systeem en het reële systeem wordt in hoofdstuk 6 behandeld.

116 Een belastingplichtige moet zijn belastingschuld uit de wet kunnen afleiden. Voor zover de rechter een open norm 'invult' is sprake van een a posteriori functie. Dan blijven er twee mogelijkheden over:
1. de rechter beoordeelt een reeds door de belastingplichtige en/of inspecteur ingevulde norm;
2. de rechter corrigeert achteraf een reeds ingevulde norm met een aan de rechter overgelaten open correctienorm waarmee de belastingplichtige nog geen rekening kan (of wenst) te houden.

De tweede soort is een norm zonder eigennaam voor een algemene doelgroep, maar met een generieke aanduiding die uitgaat van een algemene bekendheid van een bij de norm passend functievoorschrift in $\mathcal{R}$.[117] Welk functievoorschrift in $\mathcal{R}$ kan worden toegepast, wordt aangegeven met het object van de norm: een waardebepaling van een object, een opvatting over werkplek, een handelwijze bij een lening, een prijsbepaling van een product, een gedraging van een bestuurder, een vergelijking van een dienstbetrekking, etc. Het functievoorschrift zelf kan naar eigen inzicht en deskundigheid worden uitgezocht en aangewend; uiteindelijk is slechts het resultaat van belang. Wel zullen ervaring, gewoonte en gebruik hierbij een rol spelen. Deze categorie functievoorschriften wordt als 'onbepaald' aangeduid maar is wel bepaalbaar in $\mathcal{R}$.

Beide soorten normen, met bepaalde en onbepaalde functievoorschriften, functioneren zelfstandig in $\mathcal{R}$ buiten het fiscale systeem $\mathcal{F}$. Opgemerkt wordt dat aan de normen binnen $\mathcal{R}$ wel een naam of aanduiding kan zijn toegekend.

Uit de norm **def.1** is de definitie **def.2** van een rechtsnorm afgeleid die de basis vormt voor alle rechtsnormen. De wetgever stelt uitgaande van **def.2** op overeenkomstige wijze, dat wil zeggen een rechtsnorm samengesteld uit een verzameling elementen en een functievoorschrift, normen op. De normen zijn opgenomen in $\mathcal{V}$ in de vorm van wetten en rechtsregels. Daarin kunnen globaal twee soorten naar inhoud worden onderscheiden.

De eerste soort is een rechtsnorm met een functievoorschrift dat uitsluitend in $\mathcal{V}$ is gegeven en als zodanig kan worden opgevolgd met een beoogd resultaat als inhoud van de norm. Hierbinnen zijn in de normtheorie verschillende typen normen naar inhoud te onderscheiden. De normen variëren weliswaar in duidelijkheid, nauwkeurigheid en structuur maar kunnen binnen $\mathcal{V}$ zelfstandig worden uitgevoerd. Wel veronderstelt de wetgever een algemene bekendheid van de gebruikte termen en hun betekenis. Dit is de meest gangbare norm op het gebied van rechten.

De tweede soort is een norm in $\mathcal{V}$ waarvan het functievoorschrift niet in $\mathcal{V}$ is gegeven maar bewust 'open' is gelaten door hiervoor te verwijzen naar een invulling in $\mathcal{R}$. Voor deze soort is **def.3** uit de rechtsnorm **def.2** afgeleid. Deze norm heeft betrekking op de hiervoor genoemde bepaalde en onbepaalde functievoorschriften van **def.1** normen in $\mathcal{R}$ waarnaar de wetgever verwijst. In geval van bepaalde functievoorschriften kan een directe verwij-

117 De wetgever gebruikt de generieke aanduiding om zich niet vast te hoeven leggen op een bepaald functievoorschrift. Aan het gebruik van een functievoorschrift kunnen immers geen rechten worden ontleend; het gaat uitsluitend om het resultaat en dat wordt door de rechter beoordeeld.

zing naar de eigennaam van het functievoorschrift in $\mathcal{R}$ plaatsvinden. Voor onbepaalde functievoorschriften is de verwijzing een generieke aanduiding zoals waarde, gebruikelijk, normaal, opvatting en zakelijk, met een hieraan te verbinden object of subject, waarvan de inhoud door middel van een onbepaald, maar wel bepaalbaar functievoorschrift in $\mathcal{R}$ kan worden verkregen. Met andere woorden, in de verwijzing moet minimaal de naam van een object of subject worden aangegeven waarvan de inhoud in $\mathcal{R}$ moet kunnen worden bepaald. Echter, de inhoud moet binnen de grenzen vallen die de rechter aan de waarde gaat stellen.

Omdat verwijzing plaatsvindt naar **def.1** normen in $\mathcal{R}$, niet zijnde rechtsnormen, heeft de wetgever de rechter nodig voor controle en toezicht op de ontwikkeling en het gebruik van de invulling van deze open normen. Immers, het fiscale systeem laat de functievoorschriften in $\mathcal{R}$ zelf ongemoeid. Die functievoorschriften in $\mathcal{R}$ zijn vanzelfsprekend nog geen fiscale functievoorschriften maar worden als het ware 'gefiscaliseerd' door hieraan regels in $\mathcal{V}$ toe te voegen. De regels in $\mathcal{V}$ moeten in aanmerking worden genomen bij een uitvoering van het functievoorschrift in $\mathcal{R}$ ten behoeve van de fiscus. Een welbekend voorbeeld is de open norm goed koopmansgebruik, waarbij door rechter en wetgever een niet gering aantal regels aan $\mathcal{V}$ zijn toegevoegd. Hierin komt het belang van de regiefunctie van de rechter duidelijk tot uiting. De rechter laat de norm voor het gebruik in $\mathcal{R}$ ongemoeid en beperkt zich tot de fiscale doelgroep voor de betreffende open norm in $\mathcal{F}$. Deze doelgroep hoeft niet gelijk te zijn aan de maatschappelijke doelgroep in $\mathcal{R}$ die belang heeft bij de autonome ontwikkeling de norm.

De ontwikkeling van normen in $\mathcal{R}$ en de hieraan gerelateerde toevoegingen in $\mathcal{V}$ vinden onafhankelijk van elkaar en autonoom plaats. Voor zover nuttig en nodig worden bij een open norm de voor het fiscale systeem vereiste regels en beperkingen in $\mathcal{V}$ opgenomen. De definitie **def.3** geeft dus aan dat het vinden van een inhoud van een open norm primair vanuit een voorschrift in $\mathcal{R}$ plaatsvindt, met in achtneming van de regels in $\mathcal{V}$ die voor die norm gelden. Meer dan een verwijzing kan het niet zijn. De regels in $\mathcal{V}$ gelden uiteraard niet voor een niet-fiscale toepassing van de norm in $\mathcal{R}$.

De wijze waarop de verwijzing plaatsvindt en herkend kan worden zal meer uitgebreid worden behandeld in paragraaf 5.3.4. Voor een goed begrip wordt hier de structuur herhaald waarbinnen de voorgaande definities voor normen, rechtsnormen en open normen zijn afgeleid. Als basisnorm is **def.1** gedefinieerd, uit **def.1** is de rechtsnorm **def.2** afgeleid en uit **def.2** is de open norm **def.3** afgeleid. Dit betekent dat de verzameling normen volgens **def.3** een deelverzameling is van de verzameling normen van **def.2** De normen bezitten dus ook de eigenschappen van deze verzameling. Dit is voor het vervolg van belang voor het onderscheid in soorten normen: het onderscheid in **def.2**-normen geldt ook voor **def.3**-normen. De hoofdindeling van normen volgens de formule $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ in het fiscale systeem

bestaat uit handelingsnormen voor functievoorschriften φ[118] en kwalificatienormen voor entiteiten ε.[119] In het hiernavolgende wordt het begrip 'norm' toegekend aan bestanddelen en elementen omdat deze in het recht normatief worden beoordeeld. Van beide normen zal in de volgende paragrafen de vorm en inhoud worden onderzocht en welke onderscheiden normen hieruit kunnen worden afgeleid. De bespreking is als volgt. In paragraaf 5.3.3 bespreek ik open normen in rechtsgevolgen en in paragraaf 5.3.4 predicaten en entiteiten. In paragraaf 5.3.5 ga ik in op de vergelijking op attributen en in paragraaf 5.3.6 op de betekenis van 'open'. Tenslotte besteed ik in paragraaf 5.3.7 aandacht aan de beoordeling van een geval aan een open norm.

5.3.1 Handelingsnormen

Handelingen zijn acties, daden, werkzaamheden, verrichtingen, gedragingen, etc. waarmee een bepaald resultaat of gevolg wordt beoogd. In het fiscale systeem zijn de handelingen beschreven in de structuur van wetsartikelen. Deze handelingen dienen te worden opgevolgd en gelden daardoor als handelingsnormen. In dit opzicht komen de handelingsnormen overeen met rechtsnormen volgens **def.2**. De symbolische structuur voor een handelingsnorm. is $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ waarin φ overeenkomt met het eerder beschreven functievoorschrift in paragraaf 5.2.3.2. Op grond van φ kan een handelingsnorm naar categorie en gevolg worden ingedeeld. Bijvoorbeeld een uitvoering van een handelingsnorm voor een waardering resulteert in een waarde. Deze handelingsnorm kan bij een categorie waarderingsnormen met een kwantitatief resultaat worden ingedeeld. In het algemeen kan het kwantitatieve resultaat van een waarderingsnorm $y = \varphi(\varepsilon)$ in een standaard van een eenhedenstelsel worden weergegeven. Handelingsnormen met een kwalitatief resultaat zijn bijvoorbeeld: het resultaat van een fusie, een samenwerkingsverband of een emigratie.[120] In het fiscale recht zijn handelingsnormen en waarderingsnormen de twee belangrijkste categorieën. Daarnaast kunnen andere categorieën, zoals delegatienormen en attributienormen, worden onderscheiden. Daarop wordt hier niet verder ingegaan.

Aan beide categorieën wordt de eis gesteld dat het functievoorschrift φ correct is geformuleerd met een juist resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ met, vanwege de formulering in gewone taal, een mogelijke spreiding in y bij gelijke gevallen.[121]

---

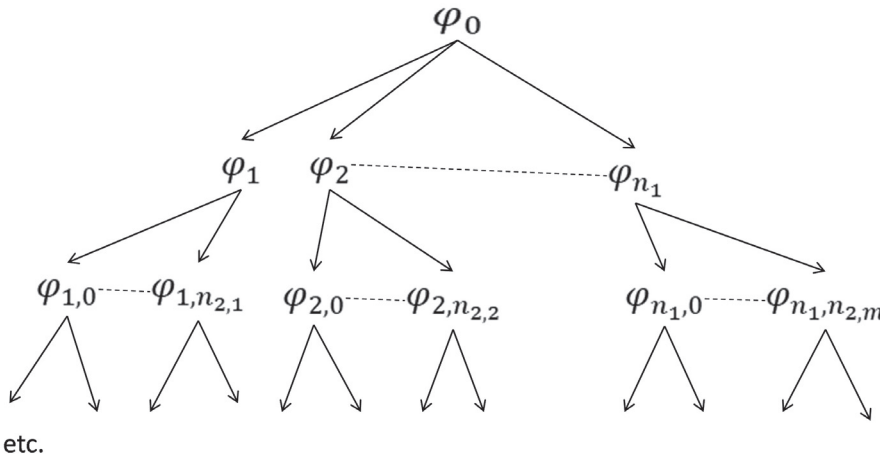
118 Zie 5.3.1 Handelingsnormen.

119 Zie 5.3.2 Kwalificatienormen.

120 Door verwijzing naar het civiele recht kan incidenteel een gedragsnorm ter sprake komen. Persoonlijke gedragseigenschappen van belastingplichtigen maken tegenwoordig nauwelijks nog deel uit van fiscale normen. Als voorloper van goed koopmansgebruik vermeldt de wet uit 1893: 'gebruiken van een eerlijk, nauwgezet koopman'. Zie Lubbers 2005, p. 23.

121 Zie 5.2.3.2. Functievoorschriften. Dit sluit niet uit dat er in het fiscale systeem incorrect geformuleerde voorschriften kunnen voorkomen. Dat zijn geen open voorschriften maar onjuist geformuleerde voorschriften.

Het is mogelijk dat binnen φ verwezen wordt naar een ander voorschrift φ_1, een vorm van gelaagdheid in de structuur van voorschriften van de vorm $\varphi(\varphi_1(\varepsilon))$.[122] In een dergelijke situatie kan eerst φ_1 worden onderzocht, en daarna φ. In het algemeen geldt in een meerdimensionale situatie dat, te beginnen op het laagste niveau, de φ's op gelijk niveau worden afgehandeld alvorens naar een hoger niveau te gaan. Zie schema 1, waarin de parameters van φ zijn weggelaten.



Schema 1 Structuur van onderling verbonden functievoorschriften.

Voor handelingsnormen waarvoor geen inhoud in het fiscale systeem is opgenomen, vindt een verwijzing plaats voor de bepaling van een inhoud van de betreffende open norm volgens **def.3** In het voorbeeld $ggd(a,b)$: indien $ggd(a,b)$ niet in de wettekst is opgenomen maar verwezen wordt naar bijvoorbeeld een *gebruikelijke* berekening van de ggd, moet door een geadresseerde het voorschrift in het reële systeem worden opgesteld en uitgevoerd. Het maakt de regelgever in beginsel niet uit welke methode wordt toegepast, slechts het ter beoordeling gebrachte resultaat dient aanvaardbaar te worden bevonden. De correctheid van het voorschrift en het hiermee bereikte resultaat zijn in eerste instantie voor verantwoordelijkheid en risico van de geadresseerde. De beoordeling van de aanvaardbaarheid van het resultaat is voor verantwoordelijkheid en risico van de regelgever.[123]

122 Zie paragraaf 5.2.3.1. In deze gelaagdheid zou een fiscale wet als één voorschrift kunnen worden weergegeven.

123 In geval van gedragingen geldt dat nog duidelijker: er bestaat geen eenduidige relatie tussen een repertoire gedragingen en het resultaat ervan. Iedereen kan zelf het repertoire samenstellen om een bepaald resultaat te bereiken. Een voorbeeld is diefstal. Een aantal handelingen leidt tot de vaststelling dat "hij die enig goed dat geheel of ten dele aan een ander toebehoort wegneemt, met het oogmerk om het zich wederrechtelijk toe te eigenen, wordt, als schuldig aan diefstal, gestraft .....". De opeenvolgende handelingen zijn $h_1, h_2, \ldots \ldots \ldots \ldots h_k$, $y = \varphi(h_k)$, en h_i volgt oorzakelijk uit h_{i-1} voor i =1,2, … … ,k, dan is y het gestolen goed (in dit geval is zuiver oorzaak-gevolg denken noodzakelijk).

De externe verwijzing kan worden ingedeeld in twee categorieën.

Ten eerste kan een expliciete verwijzing plaatsvinden naar een naam van een kenbare en beschikbare norm in het reële systeem. In plaats van een interne φ wordt verwezen naar deze externe norm als substitutie van φ. De substitutie vindt plaats door verwijzing van een predicaat p die de eigennaam van de externe norm aangeeft.[124] Bijvoorbeeld de catalogusprijs als verkoopprijs van entiteit ε wordt symbolisch weergegeven als $p_{\text{catalogusprijs}}$ $\varphi_{\text{verkoopprijs}}(\varepsilon)$.

Ten tweede kan een impliciete verwijzing naar bepaalbare inhoud in het reële systeem plaatsvinden. De impliciete verwijzing moet blijken uit de tekst van de verwijzing. Voorts moet blijken op welke entiteit de inhoud betrekking heeft. De verwijzing wordt aangegeven met $p\varphi(\varepsilon)$, waarin p staat voor *predicaat* van het voorschrift φ, het predicaat p fungeert als verwijzingssymbool. Bijvoorbeeld voor een verwijzing naar *de waarde in het economische verkeer* van een entiteit ε is p = *de waarde in het economische verkeer*, ε het object van waardering en φ een zelf samen te stellen waarderingsvoorschrift. φ is in dit voorbeeld een bepaalbaar voorschrift in het reële systeem zodanig dat $y = \varphi(\varepsilon)$ een 'juiste' waarde oplevert.[125]

Aangezien het predicaat p het soort open norm in beide gevallen aangeeft, kan hiervoor de volgende formule worden toegepast: $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'$ $p\varphi$.

Uit het voorgaande volgt dat in het fiscale recht twee soorten open normen zijn te onderscheiden: handelingsnormen en waarderingsnormen. Daarnaast zijn twee soorten verwijzingen te onderscheiden: verwijzing naar een bepaald voorschrift in het reële systeem en een verwijzing naar een onbepaald voorschrift in het reële systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$. Opgemerkt wordt dat 'onbepaald' betekent bepaalbaar in de zin dat een geadresseerde geacht wordt in staat te zijn hiervoor een eigen 'voorschrift' samen te stellen. In beide gevallen zal bij het navolgen van het externe functievoorschrift hierbij door de wetgever en rechtspraak gegeven beperkingen en voorwaarden in aanmerking moeten worden genomen.

5.3.2 Kwalificatienormen

Entiteiten maken in drieërlei opzicht deel uit van de formule $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$:

1. als entiteiten van het bestanddeel $\forall \varepsilon \in E$;
2. als entiteiten noodzakelijk voor de uitvoering van functievoorschrift φ;
3. als attributen van entiteiten die zelfstandig als entiteiten kunnen worden aangemerkt. Bijvoorbeeld een wiel is een attribuut van een fiets

124 Zie ook paragraaf 5.3.4 voor predicaten.

125 Zie voor een 'juiste' waarde: HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63. Zie ook HR 22 februari 1978, nr. 18.674, BNB 1978/121, waarin de Hoge Raad oordeelt dat deze term niet noodzakelijk dezelfde betekenis heeft in de verschillende belastingwetten.

maar zelfstandig ook een entiteit met attributen diameter, breedte, spaken, etc.

Entiteiten ontlenen de naam gewoonlijk aan een taalkundige aanduiding die blijkt uit de norm waarin de naam is opgenomen. Een entiteit kan worden gedefinieerd met een eigen betekenis. De naam kan echter ook een eigennaam zijn of worden afgeleid uit gegeven kenmerken.[126] Ook kan een gangbare betekenis van een naam geherdefinieerd zijn door de kenmerken te wijzigen of toe te kennen. In de hier ontwikkelde normtheorie is kwalificatie van toepassing op alle hierboven, in de punten 1,2 en 3 onderscheiden entiteiten. Kwalificatie berust op vergelijking, beoordeling en vaststelling van kenmerken van een entiteit met de impliciet of expliciet gegeven selectiecriteria.

Expliciet gegeven selectiecriteria voor een entiteit kunnen ook definities omvatten. Dit betekent dat definities in dit onderzoek worden beschouwd als kwalificaties. Dit heeft het voordeel dat het voorschrift van een kwalificatienorm in algemene vorm van toepassing is op entiteiten. Zowel voor interpretatie, definitie, herdefinitie, fiscale betekenis en gewone betekenis van entiteiten. Een dergelijk kwalificatievoorschrift lijkt op een functievoorschrift. Bijvoorbeeld het voldoen van entiteit ε aan de verzameling E kan worden weergeven **als** $\varepsilon = \varphi_q(\varepsilon)$ **dan** $\varepsilon \in E$ **anders** $\varepsilon \notin E$, met φ_q als kwalificatievoorschrift.[127]

Voor de selectie van ε zijn n attributen a_i, i = 1,2, … … n voorgeschreven waaraan ε moet voldoen zodat geldt $\varepsilon \in E$.

Bij elke attribuut kan één van de volgende mogelijkheden zich voordoen:

a_i = *een entiteit*, bijvoorbeeld een standaard eenheid, een onderdeel, een fictie, etc.

a_i = *een norm*, van de vorm $\varphi(a_i)$, woz in voorbeeld *vew*.[128]

a_i = *een open norm*, van de vorm $p\varphi(a_i)$.

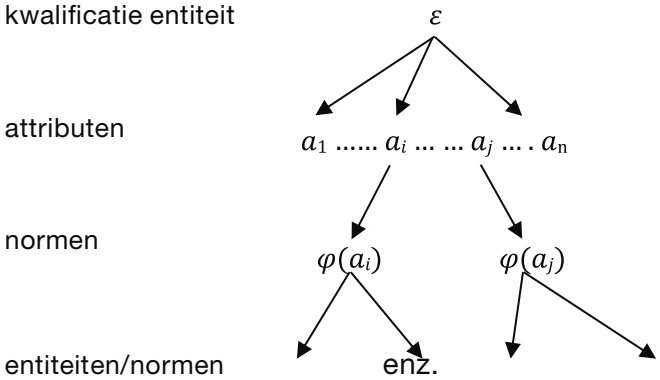
Een kwalificatienorm heeft uitsluitend betrekking op een entiteit en kan volgens de gegeven definitie **def.3** geen open norm zijn. Wel is het mogelijk dat een *attribuut* zelfstandig beschouwd een norm of een open norm kan zijn. Als zodanig is op die norm of open norm de voorgaande theorie van toepassing. Uitgaande van een entiteit ε kan een attribuut a_i van ε weer als een nieuwe entiteit ε worden beschouwd. Ook kan een attribuut a_i van ε als norm of zelfs als open norm worden beschouwd. Dat patroon in het vaststellen van de attributen van een kwalificatienorm dient steeds worden her-

126 Bijvoorbeeld: *If it looks like a duck, swims like a duck, and quacks like a duck, then it probably is a duck.*

127 Wordt voor een entiteit ε de gewone betekenis in het spraakgebruik bedoeld, dan leidt de kwalificatie van ε tot dezelfde ε of tot een vergelijking met een synoniem. Is sprake van een definitie dan moet ε voldoen aan gedefinieerde attributen. Leidt φ_q tot een herdefinitie dan geldt $\varepsilon' = \varphi_q(\varepsilon)$, de entiteit is aangepast op grond van het kwalificatievoorschrift, ook wel herkwalificatie genoemd.

128 Zie paragraaf 5.2.3.1.

haald tot alle attributen van ε voor de kwalificatie zijn vastgesteld. Zie voor algemene de structuur hiervan schema 2.



Schema 2 repeterende entiteit – attribuut structuur.

Het ontbreken van een naam vormt geen beletsel om een verzameling te definiëren. Een naam is derhalve voldoende maar niet noodzakelijk. Voor een geldige $\varepsilon \in E$ kunnen attributen de plaats innemen van de naam ε. Gebruikelijke formuleringen in de wet zijn 'andere', 'overige', 'soortgelijke', etc.[129] met één of meer vergelijkingsentiteiten waaraan de attributen moeten kunnen worden ontleend. In veel gevallen is het vermelden van enkele attributen voldoende om een entiteit te herkennen. Ter illustratie: in de regel *'belasting wordt geheven van alle entiteiten met een massa > 0 waarvan alle punten op het oppervlak van een entiteit een gelijke afstand r > 0 hebben tot een vast (middel)punt'* zal iedereen in de omschrijving van het belastingobject de bolvorm herkennen. De naam geldt niet als onderscheidend kenmerk, wel de attributen *massa* en r.[130]

Het ontbreken van een naam van een entiteit wordt dan ook niet aangemerkt als een open norm, evenmin indien meerdere synoniemen dezelfde entiteit aanwijzen.

Bijvoorbeeld de morgenster ≡ avondster, fysiek hetzelfde hemellichaam met verschillende namen die naar hetzelfde fysieke object verwijzen. De naamtoevoeging 'morgen' en 'avond' zijn met elkaar in conflict, tenzij het predicaat als tijdsafhankelijk wordt aangemerkt, bijvoorbeeld **als** t_1 **dan** *morgenster* **anders** *avondster*.[131]

---

129 Zie bijvoorbeeld art. 2, lid 1, onderdeel a, Wet VPB 1969, waarin is opgenomen: "(...) en andere vennootschappen welker kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld". Zie ook art. 3.90 Wet IB 2001 inzake "belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden". Zie ook art. 18 Successiewet, "(...) en soortgelijke uitkeringen uit daartoe aangewezen goederen".

130 Dit geldt voor een zuivere bolvorm die in de werkelijkheid niet voorkomt. In de praktijk zal een marge voor *massa* en *r* moeten worden aangehouden.

131 Dit voorbeeld is ontleend aan G. Frege, *Grundesetze der Arithmetik*, Mentis Paderborn 2009, p. 440.

Vergelijk met de volgende fictie: eenzelfde persoon *nn* kan tegelijkertijd in Nederland en in het buitenland wonen, afhankelijk van de wet waarin de fictie is opgenomen.[132] Bijvoorbeeld **als** $W(nn)$ **dan** *nn woont in Nederland* **anders** *nn woont in het buitenland*. $W(nn)$ betekent dat *nn* voldoet aan de hiervoor geldende regels in wet W, $W(nn)$ is waar voor *nn*.

Zoals hiervoor weergegeven, kan een naam van een entiteit worden geherdefinieerd door middel van wijziging van attributen. Een dergelijke wijziging vindt plaats volgens een kwalificatievoorschrift. Bijvoorbeeld een lening kan worden gekwalificeerd als kapitaal in geval van een bodemlozeputlening. Een dergelijke kwalificatie is een voorschrift dat moet worden gevolgd om een lening als kapitaal aan te merken: *kapitaal* = φ_q(*lening)*, φ_q staat als kwalificatievoorschrift voor de door de Hoge Raad ontwikkelde leer met betrekking tot bodemlozeputlening (zie bijvoorbeeld HR 29 oktober 2004, BNB 2005/64).[133] Hierin worden de attributen van lening vervangen door attributen van kapitaal. Eenzelfde effect kan worden bereikt door middel van herdefinitie als een vorm van kwalificatie. Een andere definitie van een attribuut kan leiden tot een andere entiteit. Het laten vervallen van een btw-vrijstelling voor denksporten kan worden gerealiseerd door aanpassing van een attribuut.[134] Door het attribuut *lichamelijke component* van een sport te kwalificeren als maatgevend voor de definitie van sport, worden sporten met een te verwaarlozen lichamelijke component niet meer aangemerkt als sport in de zin van de Btw-richtlijn. Een denksport wordt gekenmerkt door een te verwaarlozen lichamelijke activiteit en is daardoor een andere entiteit met als gevolg dat de btw-vrijstelling vervalt.[135] In de volgende paragraaf zal een specifieke soort kwaliteitsnormen worden behandeld. Dit zijn kwalificatienormen die betrekking hebben op de hoeveelheid inhoud van een entiteit. De inhoud wordt verdeeld of toegedeeld op grond van een relatieve maat, veelal uitgedrukt in onbepaalde telwoorden.

Quantifiers als hoeveelheidbepalers

Een onderscheiden soort kwalificatienormen wordt gevormd door *quantifiers.* als 'gering', 'grotendeels', 'voldoende', 'hoofdzakelijk', 'nagenoeg', 'in belangrijke mate', etc. die als een kwalitatieve maat betrekking hebben op de

132 Zie de woonplaatsfictie in art. 3 SW 1956 en de woonplaatsfictie in art. 2.2 Wet IB 2001.

133 Ook voor een kwalificatievoorschrift wordt het symbool φ gebruikt; φ is op zichzelf staand geen open norm, maar een in het fiscale systeem beschikbaar voorschrift. In het geval van kwalificatienormen kan een attribuut moeten worden vastgesteld met een voorschrift φ. Dat voorschrift zou ook een open norm kunnen zijn van de vorm $p\varphi$.

134 Zie HvJ EU 26 oktober 2017, nr. C-90/16 (The English Bridge Union), NLF 2018/0854.

135 Het begrip 'te verwaarlozen' zal in de rechtspraak en praktijk een maatgevende inhoud gegeven moeten worden, evenals de toerekening van lichamelijke activiteit aan de sport.

inhoud van een aangegeven entiteit.[136] Op fiscaal gebied ook wel hoegrootheden genoemd.'[137] Een *quantifier* wordt symbolisch weergegeven met het predicaat q. In de toepassing van q kunnen twee functies worden onderscheiden:

1) een pro rata functie:
   q verdeelt de inhoud y in de delen: $qy \rightarrow y_i, i = 1,2, \ldots \ldots n$;
   y_i wordt toegerekend aan ε_i , bijvoorbeeld toerekening eigenwoning forfait *naar de mate van* gerechtigdheid,[138] *naar verhouding van de mate v*an begunstiging toerekening aan de begunstigden;[139]
2) een toedelingsfunctie:
   een toedeling op grond van de inhoud van y, y zelf blijft onveranderd. De inhoud y kan voortkomen uit een kwalificatie, een resultaat van een functievoorschrift of een vastgestelde waarde binnen een functievoorschrift. Indien een deel van y, zeg y_1 in verhouding tot y overeenkomt met q, dan heeft het rechtsgevolg betrekking op y. De vorm is:
   als $\left(\frac{y_1}{y} \cong q\right)$ = *waar* **dan** r_1 **anders** r_2,[140] y wordt in r_1 of r_2 vervolgd.

Het verschil tussen 1) en 2) is het verschil in verdeling en toedeling. In 1) krijgt elk zijn deel, in 2) krijgt één partij het geheel toegedeeld.

In de bestanddelen van de norm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ kan *quantifier* q betrekking hebben op:

– $\forall\varepsilon \in E$ bijvoorbeeld alle bestelauto's die *hoofdzakelijk* voor goederenvervoer geschikt zijn, op grond van $q\varepsilon$ geldt $\varepsilon \in E$ of $\varepsilon \notin E$.
– $y = \varphi(\varepsilon)$, bijvoorbeeld op grond van qy wordt a posterori beoordeeld of y wel of niet in *overwegende mate gericht* is op ontgaan of uitstellen van belastingheffing.
– binnen φ op een entiteit met een vastgestelde waarde, bijvoorbeeld *geen of geringe* eigenwoningschuld die volgt uit de berekening voordeel minus kosten eigenwoning.[141]

Een groot aantal van deze soort normen is verbonden met de term 'mate' bijvoorbeeld in 'belangrijke mate', 'in overwegende mate', 'naar verhouding van de mate', 'in mindere mate', etc. Als een inhoud voldoet aan 'mate' dan volgt op grond hiervan een beslissing volgens de hiervoor gegeven vergelijking. Per geval moet q worden vastgesteld, tenzij q al van een waarde is voorzien in de jurisprudentie voor de desbetreffende combinatie *quantifier*

---

136 Een *quantifier* is een hoeveelheidsbepaler die een maat aangeeft voor de aangegeven entiteit; hiervoor wordt het symbool q gebruikt, $q\varepsilon$ betekent een hoeveelheid ε. Een q kan ook kwantitatief worden gegeven, bijvoorbeeld het glas is voor 50% met water gevuld, hetgeen een duidelijke norm betreft.

137 Zie bijvoorbeeld J.A.G van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069.

138 Art. 3.115 Wet IB 2001.

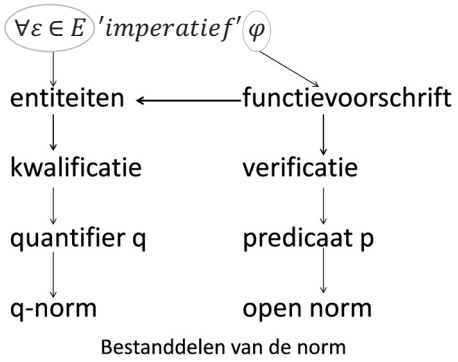
139 Art. 2.14a Wet IB 2001.

140 $\cong$ betekent ongeveer gelijk aan.

141 Art. 3.123a Wet IB 2001.

en inhoud als *entiteit*[142] De *q-normen* zijn geen open normen in de betekenis van **def.3**, maar hebben – gelet op hun functie – betrekking op de inhoud van entiteiten waarvan de *q*-hoeveelheid een relatieve maat vormt voor de volledige toedeling. Evenals bij onbepaalde predicaten heeft q geen vaste betekenis maar krijgt betekenis in de combinatie $q\varepsilon$.

'Geschenken van geringe waarde', 'een geringe afstand op de openbare weg' of 'geen of een geringe eigenwoningschuld'[143] zijn voorbeelden van kwalificatienormen met dezelfde *quantifier q=gering*. De entiteit ε en de aard van inhoud zijn bekend maar de q moet nog worden vastgesteld.[144] Het maakt daarbij niet uit of de inhoud kwantitatief of kwalitatief is gegeven; in beide gevallen kan een relatieve schaal met een gekozen grootheid worden aangehouden.



Schema 3. Afleiding p en q uit functie en entiteit.

Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat kwalificatienormen geen open normen zijn maar in de betekenis van de hiervoor behandelde theorie een aparte klasse van normen. Een deelverzameling van kwalificatienormen, de zogenoemde *q-normen*, onderscheidt zich door de toevoeging van een *quantifier q* die een te bepalen (relatieve) hoeveelheid van een inhoud van een entiteit aangeeft. De inhoud is binnen een marge van nauwkeurigheid – anders dan bij open normen – zonder externe verwijzing bepaalbaar. In schema 3 is samengevat uit welk bestanddeel van de norm de verschillende normen kunnen worden afgeleid.

142 Bijvoorbeeld in overwegende mate zou in een bepaald geval > 50% kunnen betekenen, hoewel hierdoor een kwalitatieve afweging of beslissing niet wezenlijk wordt vereenvoudigd.

143 Respectievelijk art. 3, lid 8, Wet OB 1968, art. 72, lid 1, sub l, Wet MRB, art. 3.1, lid 2, sub h, Wet IB 2001.

144 Zie verder paragraaf 5.3.5 Attributen.

5.3.3 Open normen in rechtsgevolgen

Het rechtsgevolg kan door de wetgever ook als open norm worden weergegeven, bijvoorbeeld de schadeplichtigheid ten gevolge van ontslag of de alimentatieplicht ten gevolge van scheiding.

De vorm hiervoor is: **als** $\exists \varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ = waar **dan** pr_1, waarin pr_1 de open norm in het rechtsgevolg voorstelt die verwijst naar een norm in het reële systeem. De wetgever heeft pr_1 gedelegeerd aan de rechter om de norm te concretiseren. In zoverre vindt de inhoudsbepaling op overeenkomstige wijze plaats. Dit doet zich ook voor indien de inhoud a priori door een bestuursorgaan wordt ingevuld. De uitspraak pr_1 houdt stand zolang in hogere instantie niet tot een ander oordeel wordt gekomen.[145]

Voor een aantal open normen ten aanzien van rechtsgevolgen zijn door de rechtspraak richtlijnen geformuleerd. Hierbij kan worden gedacht aan de kantonrechtersformule ten behoeve van ontslagvergoedingen[146], de alimentatienormen[147] en aan de beslagsyllabus voor de beoordeling van beslagrekesten.[148] De richtlijnen zijn niet bindend, noch geldend als bindend beleid voor de rechters.[149] Dergelijke richtlijnen kunnen worden aangemerkt als normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd.[150] De inhoud van de normen is samengesteld op grond van de ervaring en deskundigheid van de participerende rechters op persoonlijke titel. Collectief zijn de normen in deze sector aanvaard als 'best practice', te vergelijken met de Nederlandse corporate governance code die zich richt

145 Zie ook Memelink a.w., Open aan de rechtsgevolgenzijde, p. 44-46.

146 De kantonrechtersformule is gebaseerd op het inmiddels vervallen art. 7:65 BW. Zie www.rechtspraak.nl: "de kantonrechtersformule is een set afspraken tussen de kantonrechters over de wijze waarop de hoogte van een vergoeding bij een ontbinding van een arbeidsovereenkomst wordt berekend." Vanaf 1 juli 2015 is de transitievergoeding van kracht ingevolge art. 7:673 - 7:686a BW.

147 Alimentatienormen (ook wel Tremanormen), versie 2018, www.rechtspraak.nl, samengesteld en gepubliceerd onder collectieve verantwoordelijkheid van de werkgroep alimentatienormen. Qua berekening kan het model worden beschouwd als een specifieke variant van een aangifte inkomstenbelasting. Door het fiscale karakter zijn de normen tamelijk complex. Zie B. Dijksterhuis, *Rechters normeren alimentatiehoogte*, diss. Leiden, Leiden University Press 2008 voor een empirisch onderzoek naar de rechterlijke samenwerking in de werkgroep alimentatienormen (1975-2007).

148 Beslagsyllabus, versie nov. 2017, www.rechtspraak.nl, de Beslagsyllabus wordt gepubliceerd onder verantwoordelijkheid van het Landelijk overleg vakinhoud civiel, kanton en toezicht van de rechtbanken.

149 Indien deze wel bindend zou zijn, dan zou dat in strijd zijn met art. 12 Wet algemene bepalingen.

150 Een mogelijk nadeel is het niet in de beoordeling betrekken van specifieke bijzonderheden van een geval. Zie hiervoor M. Barendrecht, Een verfijndere kantonrechtersformule, de beste basis voor ontslagbescherming, Voordracht gehouden ter gelegenheid van het zesde Nationaal ArbeidsRechtdiner op 24 juni 2004. http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=67583.

op beursgenoteerde vennootschappen.[151] In het kader van dit onderzoek is p van $p\varphi$ bepaald. De richtlijnen voor de concretisering van open normen in rechtsgevolgen die zijn afgesproken, of worden ontwikkeld, dienen als hulpmiddel voor de besluitvorming van de rechter. In geval een bestuursorgaan zelfstandig een open norm invult, is p onbepaald (met beoordeling door de rechter) tenzij de bestuursorganen een gezamenlijke norm voor p hebben ontwikkeld.

5.3.4 Predicaten en entiteiten

In het voorgaande zijn twee typen normen afgeleid uit de basisvorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$. In de eerste plaats gaat het om handelingsnormen met betrekking tot de inhoud. Daarbinnen is op grond van de definitie de open norm onderscheiden: $p\varphi$. In de tweede plaats zijn onderscheiden kwalificatienormen met betrekking tot de verzameling E zodanig dat $\varepsilon \in E$. Kwalificatienormen kunnen, zoals betoogd, niet als open norm worden aangemerkt.

Hierna zal de betekenis van het predicaat p worden toegelicht voor de herkenning van open normen.

Een predicaat heeft betrekking op een entiteit, een entiteit is gedefinieerd als een subject of een object. Subjecten zijn uit één of meerdere personen of rechtspersonen gevormde identificeerbare eenheden of groepen, bijvoorbeeld het subject 'samenwerkingsverband' of 'fiscale eenheid'. Objecten worden materieel of immaterieel als een eenheid beschouwd; een norm kan zelf ook als object worden beschouwd met kenmerken en eigenschappen, dus als een entiteit.[152] In de uitdrukking 'de rode bal' zijn predicaat 'rode' en entiteit 'bal' verbonden in een oordeel. Kant noemt dit een synthetisch oordeel, omdat 'rode' niet besloten ligt in het object 'bal'.[153] Ligt het predicaat wel besloten in het object dan is sprake van een analytisch oordeel. Op deze wijze kan het predicaat p worden verbonden met φ of ε *in een oordeel* $p\varphi$ of $p\varepsilon$. Het predicaat geeft een kenmerk of eigenschap weer, waaraan φ of ε voldoet of moet voldoen. In dit onderzoek fungeren predicaten als verwijsteken naar de inhoudsbepaling met een open norm φ. Zij zijn dus zuiver synthetisch. Hiervoor is afgeleid dat entiteiten geen open norm kunnen zijn, waaruit volgt dat $p\varepsilon$ in open norm opzicht geen betekenis toekomt.[154] Hierna zal p worden onderzocht in samenhang met φ. In het fiscale systeem heeft p geen betekenis volgens spraakgebruik maar een fiscale betekenis die moet

151 Zie www.mccg.nl voor de herziene code 2016. Deze code is inmiddels wettelijk verankerd per 1 januari 2018, Stb. jaargang 2017 nr. 332.

152 Zie paragraaf 5.2.2. Structuur en functie van een norm.

153 I. Kant, *Kritiek van de zuivere rede*, Boom Amsterdam 2004, p. 100 e.v. Bijvoorbeeld het gewicht van de bal is analytisch omdat het besloten ligt in de bal.

154 Uiteraard komt $p\varepsilon$ in de gewone betekenis veelvuldig voor in het fiscale systeem om aan te geven welke entiteit wordt bedoeld. Denk bijvoorbeeld aan economisch eigendom, fiscale partner, renteloze lening, etc. Opgemerkt wordt dat deze predicaten samengaan met attributen waarop wordt gekwalificeerd voor $\varepsilon \in E$. Zie 5.3.2 voor *quantifiers* die betrekking hebben op de mate van inhoud.

aansluiten op de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en jurisprudentie. Bijvoorbeeld in de fiscale regel waarin *gebruikelijk loon* door de wetgever is opgenomen heeft p = *gebruikelijk* een fiscale betekenis: φ = *loon* moet van een waarde worden voorzien die als *gebruikelijk* kan worden beoordeeld. De norm $p\varphi$ = *gebruikelijk loon* verwijst naar een maatschappelijk gebruik in het reële systeem om in een concrete situatie een gebruikelijk loon vast te stellen volgens voorschrift φ. Het predicaat *gebruikelijk* suggereert een gewoonte als bron voor voorschrift φ. Uitgangspunt is een p met een betekenis die verwijst naar een φ in het reële systeem. Daarin kan p twee verschillende vormen aannemen: p verwijst naar een onbepaalde of bepaalde φ. Daaruit volgen de mogelijkheden om φ vast te stellen.

Vooraf dient te worden nagegaan, zowel voor p bepaald of onbepaald, of φ bij nader inzien binnen het fiscale systeem is bepaald. Bijvoorbeeld voor 'aanmerkelijk belang' geldt p = *aanmerkelijk*, φ = *belang*. Het voorschrift φ volgt daarna in de wettekst zodat $p\varphi$ geen open norm blijkt voor te stellen.[155] Is vastgesteld dat p verwijst naar een φ in het reële systeem dan volgen hieruit twee hoofdindelingen ingeval:

– p is onbepaald: φ is een maatschappelijke norm die formeel onbepaald is maar wel bepaalbaar moet zijn. Informeel kunnen bronnen beschikbaar zijn in het reële systeem op grond waarvan φ kan worden bepaald en/of uitgevoerd zonder dat sprake is van één standaard. Veelvoorkomende $p\varphi$'s zijn beschikbaar via internet of beschreven in boeken, dissertaties en artikelen waarin rekening wordt gehouden met de hierop van toepassing zijnde wet- en regelgeving.[156] Aangezien φ inhoudelijk niet dwingend is voorgeschreven, dient een belastingplichtige zelf φ samen te stellen met inachtneming van eventueel aanvullende wet- en regelgeving en jurisprudentie. Het resultaat, de inhoud van de norm, moet echter wel achteraf objectief op juistheid kunnen worden beoordeeld.
– p is bepaald: φ is een door p aangegeven formeel bepaalde concrete norm die in het reële systeem eenduidig bekend en als zodanig door de regelgever is erkend. Er is een private organisatie die de norm a priori heeft vastgesteld en voor $\forall \varepsilon \in E$ beschikbaar stelt. Vanuit de regelgever worden deze normen aangemerkt als normen die niet publiekrechtelijk van aard zijn.[157]

---

155 Zie afd. 4.3 Wet IB 2001. De definitie geldt binnen afd. 4.3 voor zover daarbuiten niet verwezen wordt naar aanmerkelijk belang in de zin van afd. 3.4 van de Wet IB 2001. Feitelijk wordt $p\varphi$ vervangen door φ met een eigennaam αb.

156 Zie met betrekking tot 'verkeersopvatting': P. Memelink, *De verkeersopvatting*, diss. Leiden, Boom Juridisch Den Haag 2009, met betrekking tot 'waarde in het economische verkeer': T.M. Berkhout, '*Waarde in het economische verkeer (FED Fiscale Brochure)*', Kluwer Deventer 2015; met betrekking tot 'belang': A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving*, diss. Tilburg, Sdu 2014.

157 Art. 3.48 Aanwijzingen voor de regelgeving. Ook wel private normen genoemd. Hieraan worden voorwaarden gesteld als algemene verkrijgbaarheid, algemene acceptatie op grond van kwaliteit, redelijke kosten voor de gebruiker, in overeenstemming met stand van wetenschap en techniek, en goed gedocumenteerd.

> De naam van de norm is een eigennaam in de vorm van een code, afkorting of vindplaats. Voorbeelden zijn goed koopmansgebruik[158], NEN/ISO aanduidingen[159], IAS en IFRS[160], catalogusprijs[161]. In de verwijzing is de naam van p direct verbonden met φ dat als uitvoeringsvoorschrift verkrijgbaar is voor toepassing. Deze a priori beschikbare functievoorschriften voor de inhoud van een open norm zijn in de meeste gevallen niet dwingend voorgeschreven maar gepaard aan een alternatief in de vorm van een gelijkwaardigheidsbepaling als open norm.[162]

Indien p = onbepaald is herkenning van p als verwijzing naar het bepalen van de inhoud van een open norm minder eenvoudig. Het aantal mogelijke predicaten is onbeperkt, terwijl herkenning slechts mogelijk is aan de taalkundige betekenis van $p\varphi$. De kwalificatie *open norm* van een norm in Kamerstukken,[163] in de rechtspraak[164] of de literatuur[165] komt in de meeste gevallen niet overeen met de definitie van open norm in **def.3**. In de wettekst zelf is niet aangegeven 'deze norm is een open norm'.

Een onbepaalde p verwijst naar een φ in het reële systeem voor een te bepalen inhoud van de open norm. Voor alle entiteiten (subjecten) waartoe de norm zich richt, $\forall \varepsilon \in E$ geldt dat p begrijpelijk en herkenbaar moet zijn, en φ bepaalbaar en uitvoerbaar. Vanuit een regelgevend perspectief wordt hieraan voldaan met een verwijzing naar een in het maatschappelijk verkeer herkenbaar gebruik, een gewoonte, een opvatting, een waardenvaststelling, een handelwijze, gedrag, etc. Dit wordt tot uitdrukking gebracht in p is gebruikelijk, ongebruikelijk, verkeersopvatting, waarde in het economische

158 Art. 3.25 Wet IB 2001. De term 'goed koopmansgebruik' wordt als eigennaam aangemerkt. Zie paragraaf 5.7.3 voor de organisatievorm waarvan de open norm goed koopmansgebruik gebruik maakt.

159 Zie art. 3.48 Aanwijzingen voor de regelgeving, waarin is opgenomen: "Tot zulke normen van niet-publiekrechtelijke aard behoren onder andere normalisatienormen. Normalisatie is het systeem waarbij private partijen door tussenkomst van een normalisatie-instituut, zoals het Nederlands Normalisatie-instituut NEN, gezamenlijk normen voor hun handelen opstellen."

160 Titel 2:9 BW verwijst naar richtlijn 2013/34/EU en deze verwijst naar IAS, IFRS en IASB-organisatie.

161 Art. 9, lid 2, Wet BPM. Onder catalogusprijs wordt verstaan de in Nederland door de fabrikant of importeur publiekelijk kenbaar gemaakte prijs welke naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen. In die geadviseerde verkoopprijs is de belasting van personenauto's en motorrijwielen zelf niet begrepen. Is een zodanige prijs niet bekend, dan wordt hij door vergelijking bepaald.

162 Zie bijvoorbeeld art. 1.3 Bouwbesluit 2012, art. 9, lid 5, Wet BPM, verkoopprijs door vergelijking indien geen catalogusprijs bekend.

163 Zie hoofdstuk 2. Het gebruik van de term 'open norm' is niet eenduidig en komt niet altijd overeen met de definitie in dit onderzoek.

164 Met name in conclusies van de A-G, maar in de uitspraken van de Hoge Raad niet. Dit kan naar mijn mening worden verklaard doordat in conclusies de wetenschappelijke literatuur, Kamerstukken en feitelijke rechtspraak worden aangehaald waarin de term open normen voorkomt.

165 Met een grote variatie in betekenis.

verkeer, etc. waarbij eenzelfde p op verschillende φ's van toepassing kan zijn. Uit $p\varphi$ volgt dan welke inhoud moet worden vastgesteld. Hierna volgt een aantal voorbeelden:
p = gebruikelijk, φ = loon, φ = kosten;
p = ongebruikelijke, φ = terbeschikkingstelling, φ = samenwerkingsverband;
p = een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van de woning gevormde, φ = werkruimte;
p = naar omstandigheden bepaalde, φ = woonplaats;
p = zakelijk, φ = verrekenprijzen;
p = een naar Nederlandse maatstaven redelijke, φ = belasting, of φ = rente;
p = een redelijk belang hebben in of bij, φ = rechtshandeling, φ = oordeel, φ = ruilverhouding.
p = redelijkheid en billijkheid φ = gedrag, φ = onrechtvaardig resultaat;[166]
p = in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing, φ = resultaat rechtshandelingen.

De laatste twee voorbeelden zijn open normen van de vorm $p\varphi$ waarvan het predicaat p impliciet verbonden kan worden gedacht met het resultaat van nagenoeg elke φ, dus van $y = \varphi(\varepsilon)$. Wordt p expliciet bij de norm gegeven zodat $y = p\varphi(\varepsilon)$ is toegepast dan moet rekening worden gehouden met predicaat p en de bijbehorende jurisprudentie. Wordt p impliciet verondersteld voor het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ dan kan of zal een belastingplichtige meestal niet a priori de onaanvaardbaarheid van het rechtsgevolg, met inachtneming van p en de bijbehorende jurisprudentie, beoordelen. Bijvoorbeeld in het geval een twijfelachtige belastingconstructie wordt toegepast. Het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ wordt aan de rechter ter beoordeling voorgelegd met een eventuele a posteriori correctie op grond van p.[167]

Indien p is bepaald, is herkenning relatief eenvoudig. Ik geef hierna enkele voorbeelden:
p = goed koopmansgebruik, φ = jaarwinst;
p = ISO9001, φ = organisatie;
p = IFRS, φ = winst.

Zowel in geval p = onbepaald als p = bepaald kan de inhoud van $p\varphi$ kwalitatief of kwantitatief zijn. Dit wordt, zoals blijkt uit de voorgaande voorbeelden, bepaald door het resultaat van φ. In het algemeen zal een waarderingsvoorschrift een kwantitatief resultaat en een handelingsvoorschrift een kwalitatief resultaat opleveren. Maar ook een kwalitatief resultaat kan in een getal worden uitgedrukt, bijvoorbeeld een cijfer voor gedrag.

166 Redelijkheid en billijkheid komt in belastingwetten als tekst niet voor, maar heeft wel een vaste plaats verworven in het fiscale recht bijvoorbeeld bij vaststellingsovereenkomsten, op toegepaste Awb beginselen van behoorlijk bestuur, overgangswetgeving en de vertrouwensleer.

167 Te denken valt aan een oneerlijk contract of een aanvechtbare belastingconstructie.

Uit het voorgaande volgt dat predicaten die verwijzen naar een *bepaald* voorschrift in het reële systeem eenduidig herkenbaar zijn aan de eigennaam. Predicaten die naar een *onbepaald* voorschrift in het reële systeem verwijzen zijn niet eenduidig herkenbaar. Het in de wet opgenomen predicaat moet volgens de wetgever door een belastingplichtige kunnen worden geïnterpreteerd als een verwijzing naar een *bepaalbaar* voorschrift in het reële systeem. Bovendien kan hetzelfde predicaat voor uiteenlopende voorschriften worden toegepast. Het herkennen van een predicaat dat betrekking heeft op een externe verwijzing vergt enige analyse van een wettekst met de hieraan verbonden doorverwijzingen. Een goed voorbeeld is de woz-waardering in de Wet IB 2001.[168] Deze waardering wijst door naar de Wet WOZ met doorverwijzing naar de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ waarin ten slotte wordt verwezen naar de waardebepaling volgens marktwaarde, discounted-cash-flow of vervangingswaarde.[169] Verwijzingen naar begrippen verbonden met 'verkeer' duiden op een open norm, evenals de predicaten 'gebruikelijk' of 'ongebruikelijk'. 'Zakelijk' is een verkorte weergave van het predicaat p = *voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen*, voor φ = *verrekenprijzen*.

5.3.5 Vergelijking op attributen

Een vergelijking tussen entiteiten vindt plaats op basis van kenmerken of eigenschappen die ten behoeve van het gebruik van een entiteit zijn benoemd, toegekend, geselecteerd of aanwezig geacht. De kenmerken of eigenschappen van een entiteit worden attributen genoemd. De in de vergelijking betrokken of gedefinieerde attributen bepalen de onderlinge gelijkheid of ongelijkheid van entiteiten. Dit betekent dat het wezenlijke belang van attributen is gelegen in de toerekening van entiteiten aan normen.

Uit de **def.1** afgeleide normregel vorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ zijn verschillende elementen te onderkennen. In de eerste plaats de verzameling E met selectiecriteria waaraan een ε moet voldoen voor $\varepsilon \in E$. De selectiecriteria zijn a_i, i = 1,2, … … n. Bezit ε de kenmerken a_i, i = 1,2, … … n dan kwalificeert $\varepsilon \in E$. Zijn de selectiecriteria voor E: a_1 = natuurlijk persoon, a_2 = nationaliteit en a_3 = leeftijd, dan worden de attributen van $\forall\varepsilon$ = *mens* vergeleken met a_i, i = 1,2 en 3 en in geval van gelijkheid geldt $\varepsilon \in E$. De overige attributen van ε doen niet mee in de vergelijking. De selectiecriteria blijven op zichzelf entiteiten, de essentie is hier de selectiefunctie voor de vergelijking.

---

168 Art. 3.112 Wet IB 2001 j0 art. 16 - 17 en 20 Wet WOZ j0 art. 4 Uitv. reg. instructie waardebepaling Wet WOZ.

169 In de toelichting op het taxatieverslag is onder vastgestelde woz-waarde opgenomen: "Dit is de officieel door taxateurs getaxeerde marktwaarde van uw woning. Volgens de officiële internationale definitie is de marktwaarde het geschatte bedrag waartegen vastgoed tussen een bereidwillige koper en een bereidwillige verkoper na behoorlijke marketing in een zakelijke transactie zou worden overgedragen op de waardepeildatum. Koper en verkoper zouden daarbij hebben gehandeld met kennis van zaken, prudent en niet onder dwang (bron: International Valuation Standards, IVS)."

Selectiecriteria voor E kunnen, zoals al eerder in paragraaf 5.3.2 is uitgelegd, ook voorschriften zijn. Stel dat aan E a_4 = *bmi* (body mass index) wordt toegevoegd, *bmi* is in de wet gedefinieerd als voorschrift. Dan geldt $a_4 = \varphi(bmi)$. Of indien verwezen wordt naar een *gebruikelijke bmi* dan $a_4 = p\varphi(bmi)$.

Bij kwalificatienormen is sprake van een aparte klasse van normen die wordt gevormd door *quantifier* q als 'gering', 'grotendeels', 'voldoende', 'nagenoeg', etc.[170] Het voorvoegsel q fungeert als een kwalitatieve maat voor een hoeveelheid die betrekking heeft op de soort inhoud en dient als selectiekenmerk van E of van het resultaat $y = p\varphi(\varepsilon)$ waaraan een attribuut van $q\varepsilon$ of y moet voldoen.[171] Dit betekent dat $a_j = \varphi(q)$, waarin φ een voorschrift is dat in het geval $q\varepsilon$ wordt toegepast.

Aan een attribuut kan intrinsiek en/of extrinsiek een waarde worden toegekend. Intrinsiek wil zeggen dat het attribuut direct aan een entiteit zelf kan worden gemeten. Bijvoorbeeld de massa in kg en het volume in dm^3 van een bol kunnen volgens een meetvoorschrift aan de bol zelf worden vastgesteld. Extrinsiek wil zeggen dat het attribuut niet aan de entiteit zelf maar daarbuiten wordt vastgesteld, bijvoorbeeld de economische waarde van een bol in euro volgens een bepaald voorschrift. Het attribuut tijd of plaats is altijd extrinsiek. Ook periode of moment worden buiten een entiteit vastgesteld. Een fictie of een forfait is altijd extrinsiek.[172]

Samengevat volgen hieruit de mogelijke attributen voor vergelijking $\varepsilon \in E$.

entiteit	*attribuut*	*soort*
ε	a_i	intrinsiek of extrinsiek
ε	a_i	fictie
ε	$a_i = \varphi(\varepsilon_1)$[173]	functievoorschrift binnen fiscale systeem
$q\varepsilon$	$a_i = \varphi(q)$	*quantifier* voorschrift
ε	$a_i = p\varphi(\varepsilon_1)$	open functievoorschrift

170 De zogenoemde *q-norm*. Zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*.

171 Zie voor een systematisch overzicht J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069. Hij doet daarin de aanbeveling om q te kwantificeren met een percentage. Echter, zo blijkt hieruit, dat – zoals hiervoor reeds opgemerkt – q betekenis heeft per φ. Met andere woorden, aan een bepaalde q kunnen verschillende kwantitatieve waarden worden toegekend binnen het bestimmtheit Kwantificering levert geen eenduidige waarde op.

172 Uit systeemoogpunt zijn fictie ideaal vanwege de abstractie van de werkelijkheid, niet altijd echter uit oogpunt van rechtvaardigheid. Vergelijk met wiskunde waar fictie zoals een punt heeft geen afmeting en een lijn heeft geen dikte een zuivere theorie mogelijk maken. Fictie worden a priori in de theorie o.g.v. definitie opgenomen en hebben geen invloed op de werking van het systeem. Anders S.H.M. Dusarduijn, *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting*, diss. Tilburg 2015. Fictie worden hierin beschouwd als een afwijking van de reguliere fiscale werkelijkheid. Met de fictie wordt via een rechtsnorm een fictieve fiscale werkelijkheid geconstrueerd die afwijkt van de reguliere fiscale werkelijkheid. Het systeem kan daardoor zelf ook weer fictie produceren.

173 ε_1 is een entiteit waarop φ betrekking heeft, en geldt binnen de attributen van entiteit ε.

Dit laatstgenoemde open functievoorschrift $p\varphi(\varepsilon_1)$ maakt van ε *geen* open norm maar vormt een attribuut dat als selectiecriterium geldt voor $\varepsilon \in E$. Wel gelden voor zover een attribuut volgens een φ of $p\varphi$ moet worden bepaald, de regels ten aanzien van een norm of een open norm voor dat betreffende attribuut: a_i *'krijgt de waarde'* $p\varphi(\varepsilon_1)$ met p als predicaat.

Hiervoor heb ik aandacht besteed aan de vergelijking op attributen. Dit vormt een belangrijk onderdeel van de kwalificatie van een entiteit. De kwalificatie kan worden beïnvloed door uitwisseling, interpretatie, toevoeging, weglating, ficties en functievoorschriften van attributen.

Een aparte klasse kwalificatienormen is herkenbaar aan een *quantifier* die taalkundig wordt aangegeven als een niet telbare hoeveelheid of een onbepaald telwoord.

5.3.6 Betekenis van 'open'

De term 'open' heeft in open norm een specifieke betekenis. In het voorgaande is uiteengezet dat 'open' betrekking heeft op een norm waarvan de inhoud nog moet worden vastgesteld. Daarin zijn twee mogelijkheden voor p aangegeven: een bepaalde p en een onbepaalde, maar wel bepaalbare p. De onbepaalde p verwijst naar een φ die als resultaat een concrete inhoud moet opleveren. Hiermee zou de norm objectief ingevuld moeten zijn en kunnen dienen voor beoordeling van het geval, of ten minste voor een vergelijking met een inhoud van het geval. Voor een aantal predicaten p is een a priori invulling niet of nauwelijks te realiseren. Dit geldt indien het begrip 'open' betrekking heeft op een vooraf niet-kenbare verzameling omstandigheden, gevallen of entiteiten (zie paragraaf 5.3.6.1) of betrekking heeft op een a posteriori correctie van het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ (zie paragraaf 5.3.6.2). Beide gevallen zal ik hierna uitwerken.

5.3.6.1 Open als verzameling

Open heeft betrekking op een verzameling elementen x_i, i = 1,2, … … n, $n \geq 0$, waarvan k, $k \geq 0$, elementen vast zijn en $n - k$ nog vastgesteld moeten worden. Voor $k = n$ wordt het een limitatieve verzameling genoemd, voor $k = 0$ een niet-limitatieve. Na vaststelling van de elementen x_i, i = 1,2, … … n van de verzameling volgt een beoordeling. Als voorbeeld is p = *door omstandigheden bepaald* een niet limitatieve verzameling van omstandigheden die wordt gebruikt in voorschrift $p\varphi(\varepsilon)$. Daarbij kan gedacht worden aan art. 4, lid 1, AWR, waarin is bepaald dat "waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, (...) naar de omstandigheden wordt beoordeeld". De argumentatie en toepassing van 'open norm' en 'omstandigheden' bevestigt de open verzameling karakterisering van omstandigheden in de bijlage bij de conclusie van A-G Overgaauw voor HR 17 december 2004, nr. 39720, BNB 2005/106:

> "2. Het wettelijke kader van de vestigingsplaats van lichamen.
>
> 2.1. (…) Door het hanteren van een 'open norm', 'de omstandigheden', is gekozen voor een oplossing die bij de toepassing van de wet een optimale vrijheid biedt om rekening te houden met de concrete omstandigheden van het geval. De keerzijde van deze 'optimale vrijheid' is dat het niet op voorhand duidelijk is welke omstandigheden bepalend zijn bij de vaststelling van de vestigingsplaats van lichamen.
>
> 2.2. De uitdrukking 'naar de omstandigheden beoordeeld' kwam het eerst voor in artikel 1, tweede lid, Wet op de vermogensbelasting 1892. De wetgever heeft het niet wenselijk gevonden concreet aan te geven aan welke omstandigheden belang toekomt. Tijdens de parlementaire behandeling van deze wet gaf Minister Pierson onder meer het volgende aan: 'Ten slotte is gevraagd, welke omstandigheden hierbij in aanmerking moeten worden genomen? Ja, hoe kan ik zeggen welke omstandigheden zich zullen voordoen? Dat kunnen allerlei omstandigheden zijn. Ook hieromtrent zal de rechter te beslissen hebben."

Duidelijk is dat deze 'open norm' niet bedoeld is als (onbegrensde) vrijheid voor de belastingplichtige om zelf de omstandigheden te kunnen bepalen (zie ook paragraaf 6.7). De gekozen omstandigheden fungeren als variabelen, een niet-limitatieve rij van $x_i, i = 1,2, \ldots, n$ waarin x_i en n per geval variëren. Van x_i zijn er k vaste omstandigheden die in alle gevallen meetellen en $n - k$ open.[174] De weging van de in aanmerking genomen omstandigheden is onderdeel van het functievoorschrift $p\varphi$, of $\forall \varepsilon \in E$ '*wordt bepaald door*' $p\varphi$ met p *een verzameling* $x_i, i = 1,2, \ldots, n$ als omstandigheden. Is de verzameling vastgesteld, dat wil zeggen n vast en $n - k$ aangevuld, dan volgt een bewerking van $x_i, i = 1,2, \ldots, n$ die nu zowel voor een limitatieve rij als een niet-limitatieve rij kan gelden. Een bewerking kan zijn een weging van de omstandigheden of indien x_i een handeling betreft een aanpassing van een door de wetgever vastgestelde φ.[175] Het predicaat p leidt in geval van weging van omstandigheden tot "open in meerdere betekenissen": in aantal, inhoud en beoordeling van omstandigheden. Met andere woorden, aan het vereiste van een bepaalbare p wordt a priori niet voldaan.[176] Daaruit volgt een p als

---

174 Zie voor een opsomming van omstandigheden ter bepaling van het fiscale woon- of vestigingsland: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/vermogen/common_reporting_standard/regels.

175 Een weging per x_i met factor w_i eventueel gevolgd door een sommatie $\sum_1^n w_i \times x_i$ of een globale beoordeling. Daarnaast kan op grond van omstandigheden een rechtshandeling in aanmerking worden genomen waardoor φ een gewenst resultaat oplevert. Zie HR 9 november 2012, nr. 11/03829, BNB 2013/24. Het Hof heeft geoordeeld dat tot "het geheel van omstandigheden" als bedoeld in het hiervoor in 3.3.1 vermelde arrest (HR 15 oktober 2010, nr. 09/02120, BNB 2011/36) in dit geval ook de aandelenoverdracht aan schoonmoeder behoort.

176 Zie ook M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, diss. Tilburg 2009, hoofdstuk 9, waarin het concept 'omstandighedencatalogus' wordt behandeld. Dit concept vereist de medewerking van de rechtspraak voor het expliciet maken van aantal, inhoud en beoordeling van omstandigheden.

een beslissingsondersteunend middel, ergens gepositioneerd tussen enerzijds een beslissing op naar willekeur gekozen en gewogen omstandigheden en anderzijds een beslissing waarin de uitkomst bij voorbaat vaststaat door in aanmerking te nemen omstandigheden.

5.3.6.2 Open als correctiemiddel

In de voorbeelden van predicaten zijn twee predicaten opgenomen in de betekenis van een a posteriori correctie op een daarvoor verkregen resultaat dat aan de rechter ter beoordeling is voorgelegd. Dit betreft de predicaten p = *redelijkheid en billijkheid* en p = *in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing*. Deze normen zijn 'open' als correctie- en controlemiddel op een eerder verkregen eindresultaat van een φ. Dit betekent dat twee opeenvolgende stappen worden gezet: eerst φ en daarna $p\varphi$.

De redelijkheid en billijkheid kan in twee richtingen worden toegepast. Er kan sprake zijn van aanvullende werking, het aanvullen van een leemte in de rechtsverhouding, en derogerende of beperkende werking, het tegengaan van onwenselijke rechtsgevolgen.[177] Eindresultaat en gedrag worden in samenhang beoordeeld. Gedrag heeft betrekking op de wijze van totstandkoming van het resultaat.

Een soortgelijke functie vervult p = *in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing*. De belastingheffing is op basis van φ a priori aangegeven met resultaat b_1, door toepassing van $p\varphi$ is het resultaat b_2. Als nu $b_1 - b_2 > 0$ dan volgt correctie naar b_2.[178]

Hieruit blijkt ook duidelijk het onderscheid in de norm goed koopmansgebruik en de redelijkheid en billijkheid. Goed koopmansgebruik is a priori van toepassing voor het bepalen van de jaarwinst, terwijl de redelijkheid en billijkheid a posteriori van toepassing is op een resultaat. Dit komt in het fiscale recht overeen met a posteriori beoordelen door de rechter of sprake is van fraus legis.[179] Fraus legis is een door de Hoge Raad geïntroduceerd en ontwikkeld begrip ter beoordeling van misbruik van het fiscale recht.[180] De in de AWR opgenomen norm voor richtige heffing (art. 31-36) is in de rechtspraktijk vrijwel in onbruik geraakt. In de huidige betekenis is fraus legis aan te merken als een open norm.

---

177 H.N. Schelhaas, *Redelijkheid en billijk*heid, Kluwer Deventer 2017. Naast genoemde werking kan de redelijkheid en billijkheid een uitlegfunctie vervullen. Zie ook P.S. Bakker, *Redelijkheid en billijkheid als gedragsnorm*, diss. VU Amsterdam, Kluwer Deventer 2012.

178 Vanuit de positie van de belastingplichtige; als $b_1 = b_2$ dan ontbreekt belang. Klaarblijkelijk is uitstellen of ontgaan van belastingheffing wel toegestaan indien de belastingplichtige hiermee geen voordeel kan behalen.

179 Zie ook paragraaf 5.2.2 voor de tweeledige a priori en a posteriori functie van een norm.

180 R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer Deventer 2010, p. 193-196.

De *redelijkheid en de billijkheid* is wel enigszins te vergelijken met de zogenoemde hardheidsclausule. De algemene formulering is: [181]

> "Onze Minister is bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen."

De invulling van deze open norm is overgelaten aan de minister en staat niet ter beoordeling aan de rechter. De aard van het fiscale recht, ontneming van eigendom, verzet zich vermoedelijk tegen het opnemen van een dergelijke open norm in de wettekst. Toepassing van redelijkheid en billijkheid gaat al snel ten koste van de fiscus. Via besluiten of ministeriële regelingen kan de minister niet in de wet voorziene onbillijkheden corrigeren.[182] Een besluit over toepassing van de hardheidsclausule in concrete gevallen wekt geen gerechtvaardigd vertrouwen voor een ander geval.[183]

De meer algemene beginselen, welke bijdragen tot de gerechtigheid, zal de rechter mede in zijn oordeelsvorming van fiscale gevallen betrekken. Bijvoorbeeld de redelijkheid en de billijkheid op grond van algemene beginselen van behoorlijk bestuur[184], maatschappelijke omstandigheden[185], zich houden aan een overeenkomst[186] en een (tevergeefs) beroep op de redelijkheid en de billijkheid door een belastingplichtige.[187]

---

181 Art. 63 AWR, art. 47 Awir, art. 9 Uitv.reg. Awir bevat een nadere uitwerking van art. 47 Awir.

182 De rechter is niet bevoegd over de toepassing van de hardheidsclausule te oordelen, tegen de afwijzing van het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule staat niet ingevolge enige bepaling van de belastingwet bezwaar open. Dit is vaste jurisprudentie, zie bijvoorbeeld HR 29 maart 2002, nr. 36.513, BNB 2002/174.

183 HR 11 februari 2011, nr. 09/01671, BNB 2011/135.

184 HR 27 april 2007, nr. 41.333, BNB 2007/201: het is niet in strijd met de redelijkheid en de billijkheid om belanghebbende aan de vaststellingsovereenkomst te houden. Zie ook HR 14 september 2007, nr. 41.467, BNB 2007/290: de redelijkheid en billijkheid verhinderen de heffing van precariobelasting.

185 HR 20 maart 2009, nr. 43.393, BNB 2009/179. De rechtsbetrekkingen tussen deelgenoten in een gemeenschap worden beheerst door de maatstaven van redelijkheid en billijkheid, die in het algemeen in de weg staan aan een waardering die voortzetting van een (nog juist lonend) bedrijf onmogelijk maakt.

186 HR 5 november 2008, nr. 43.247, BNB 2009/17 inzake de minnelijke taxatie van een pand. De Hoge Raad overweegt: "als partijen zijn overeengekomen dat zij zich binden aan een door derden – in opdracht van partijen – te geven beslissing, is ingevolge art. 7:904, eerste lid, BW die beslissing vernietigbaar indien gebondenheid aan die beslissing in verband met inhoud of wijze van totstandkoming daarvan in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn."

187 HR 22 november 2002, nr. 36.852, BNB 2003/86: nageheven loonbelasting is niet verhaalbaar door eigen toedoen van de werkgever.

Toepassing van redelijkheid en billijkheid lijkt mij in het fiscale recht principieel niet anders dan in het civiele recht. A-G Wattel betoogt in dit kader:[188]

> "7.20 Er is dus dringend behoefte aan Haarlemmerolie. De redelijkheid en de billijkheid kunnen ook een beroep op dwingend recht verhinderen. Uw Eerste Kamer heeft dat nog recent bevestigd in de zaak HR NJ 2012, 396:
>
> > '4.2.1
> > Zowel uit de tekst van art. 6:248 lid 2 BW, als uit de daarop – en op art. 6:2 lid 2 BW – gegeven toelichting, als uit de rechtspraak, volgt dat de redelijkheid en billijkheid in het algemeen eraan in de weg kunnen staan dat een partij bij een overeenkomst een beroep doet op een als gevolg van die overeenkomst tussen partijen geldende regel, voor zover dit beroep in de gegeven omstandigheden onaanvaardbaar zou zijn. Dat geldt ook als het gaat om een regel van dwingend recht (vgl. ook Parl. Gesch. Boek 6, p. 72-73). Daarbij verdient wel opmerking dat reeds in het algemeen de rechter terughoudendheid past bij de beoordeling van een beroep op de redelijkheid en billijkheid, en dat de omstandigheid dat het gaat om een regel van dwingend recht, meebrengt dat voor honorering van een zodanig beroep nog minder ruimte bestaat dan bij de toepassing van art. 6:248 lid 2 in het algemeen al het geval is, en dat de motivering van een dergelijk oordeel aan hoge eisen moet voldoen (vgl. bijvoorbeeld HR 27 oktober 1995, *LJN* ZC1859, *NJ* 1996/254).'
>
> 7.21 Gelet op deze zeer strenge (motiverings)eisen, lijkt het mij twijfelachtig of op basis van deze rechtspraak dwingende WMM-bepalingen structureel buiten toepassing gelaten kunnen worden in gevallen zoals dat van de belanghebbende op grond van strijd met de redelijkheid en de billijkheid van een beroep erop door de werknemer. Een beroep op redelijkheid en billijkheid ligt ook weinig voor de hand in generieke gevallen (waarin de onredelijkheid/onbillijkheid eerder uit de wettelijke structuur voortvloeit dan uit onbillijkheden of onredelijkheden in het contract of de omstandigheden), nu het kan neerkomen op een (verboden) toetsen van de innerlijke waarde van de wet."

5.3.6.3 Samenvatting betekenis van open

De open normen van de aan het begin van deze paragraaf genoemde predicaten onderscheiden zich van andere open normen door de uitsluitend a posteriori beoordeling. Zo is de open norm goed koopmansgebruik onvergelijkbaar met de open norm redelijkheid en billijkheid. Deze laatste norm is meer vergelijkbaar met de hardheidsclausule in het fiscale recht. Dergelijke open normen worden als correctienormen beschouwd en zijn niet specifiek verbonden aan de uitkomst van een bepaald functievoorschrift. De a poste-

188 HR 15 maart 2013, nr. 12/02504, BNB 2013/141. Hoogte van het loon niet relevant voor toetsing aan voorwaarden dienstbetrekking. Tussen vakkenvuller en opdrachtgever bestaat in casu geen gezagsverhouding. WMM: Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag.

riori beoordelingen van uitkomsten van φ kunnen daarnaast worden uitgebreid tot toetsing aan het systeem van de wet of het recht, aan niet in de wet opgenomen beginselen en aan maatschappelijke rechtvaardigheid. Dergelijke beoordelingen worden gewoonlijk tot de methodiek van rechtsvinding gerekend.

5.3.7 Beoordeling van een geval aan een open norm

Beoordeling van een geval aan een norm is gebaseerd op proposities. Een propositie is een stelling die waarheid of onwaarheid uitdrukt.[189] De norm zelf is neutraal, is waar noch onwaar.[190] In de algemene structuur $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$ kunnen in een voorkomend geval c twee proposities worden onderscheiden:

I. De entiteit ε van c behoort tot E. Dit is waar indien ε kwalificeert op grond van attributen voor E anders onwaar, in de notatie **als** ε 'kwalificeert' voor E **dan** $\varepsilon \in E$.
II. $\varphi(\varepsilon)$ levert het juiste resultaat in geval c. Dit is waar indien in geval c het resultaat y verkregen is met een correcte uitvoering van $y = \varphi(\varepsilon)$, in de notatie **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2.[191]

Propositie I heeft betrekking op kwalificatienormen waarvoor in de voorgaande theorie is betoogd dat dit geen open normen kunnen zijn. Wel kunnen de attributen voor de vergelijking normen of open normen bevatten (zie schema 2) die overeenkomstig propositie II worden beoordeeld.

Propositie II heeft betrekking op de hiervoor onderscheiden soorten normen en open normen. Voor open normen wordt de vergelijking **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2. Na de kwalificatie van c moet nu eerst $p\varphi$ worden bepaald, afhankelijk van het type p, alvorens de vergelijking met c kan plaatsvinden. Indien bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer van ε moet worden bepaald dan wordt formeel eerst $y = wev(\varepsilon)$ bepaald en vervolgens met c vergeleken. De formele vaststelling van $y = wev(\varepsilon)$ is noodzakelijk om een neutrale norm te verkrijgen voor de vergelijking. Feitelijk is de opdracht aan de belastingplichtige: maak of gebruik een functievoorschrift φ dat voor de betreffende entiteit ε een in het economische verkeer juiste waarde objectief vaststelt. In de praktijk zal een belastingplichtige veelal zijn geval c als

189 In de tweewaardige logica.

190 Zie hoofdstuk 5, Inleiding en paragraaf 5.2.3.3. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat er wel 'verkeerde' normen kunnen bestaan die desondanks moeten worden opgevolgd, tenzij die normen in strijd zijn met fundamentele menselijke waarden. Zie G. Radbruch, *Rechtsphilosophie*, Eric Wolf Freiburg 1950, p.347 e.v. Gezetzliches Unrecht und Übergesetzliches Recht.

191 Het teken = staat niet voor een exacte gelijkheid, meestal is sprake van een toegelaten spreiding in het verschil $|c - \varphi(\varepsilon)| < \delta$.

subjectieve invulling van een open norm aangeven zonder $y = p\varphi(\varepsilon)$ vast te stellen. De formele vergelijking $c = y$ wordt toch wel door de belastingdienst en/of de rechter uitgevoerd.

Naast propositie I en II zijn er nog twee propositie die nauw aansluiten bij genoemde proposities.

In propositie III vindt een formele vergelijking plaats met een a posteriori toetsing: het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ is gegeven, daarna vindt een toetsing plaats of het resultaat y voldoet, algemeen gesteld, aan het doel van de norm (zoals antimisbruik) en aan rechtsbeginselen. In de vorm van een propositie:

III. y voldoet aan het doel van $\varphi(\varepsilon)$. Dit is waar indien y voldoet aan een bij φ behorend doelvoorschrift ω; in de notatie **als** $y = \omega(\varepsilon)$ **dan** y is juist **anders** y is onjuist (of y wordt gecorrigeerd).

Het doelvoorschrift ω komt in geval p = *in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing*, overeen met $p\varphi$. Met andere woorden $p\varphi$ is een bijzonder geval van ω. Hetzelfde geldt uiteraard voor p = redelijkheid en billijkheid.

Het waar of onwaar zijn van proposities kan tijdens de behandeling van een geval c in meerdere instanties regelmatig wisselen tussen waar en onwaar. In werkelijkheid kan een reeks ontstaan van $y_0, y_1, \ldots \ldots \ldots y_n$ met bijvoorbeeld y_0 van de belastingplichtige en y_n van de Hoge Raad. Tevens kan het kwalificatievoorschrift voor ε worden gewijzigd waardoor een ander voorschrift van toepassing is. Hierop wordt in dit onderzoek niet verder ingegaan.

Er is ook nog een propositie IIII, die we hieronder bespreken.

Ook rechtsgevolgen kunnen in vorm overeenkomen met een open norm die door een bestuursorgaan moet ingevuld. Meestal vindt de invulling plaats door een repertoire van maatregelen die naar eigen inzicht van het bestuursorgaan te nemen zijn. Bijvoorbeeld **als** situatie vereist afweren gevaar **dan** noodzakelijke maatregelen nemen. De situatie φ moet door het bestuursorgaan naar eigen inzicht worden beoordeeld op φ = gevaar, of gevaar naar de verkeersopvatting ($p\varphi$) om te kunnen concluderen tot het nemen van maatregelen r_1 of r_2. Dit is overeenkomstig propositie II, de rechtsgevolgen zijn in dit geval gebaseerd op een afzonderlijk voorschrift: φ_{r1} voor r_1, φ_{r2} voor r_2.

De volledige propositie in de meest algemene vorm:

IIII. $p\varphi(\varepsilon)$ levert het juiste resultaat in geval van c. Dit is waar indien in geval c het resultaat y verkregen is met een correcte uitvoering van $y = p\varphi(\varepsilon)$. In de notatie: **als** c = $p\varphi(\varepsilon)$ **dan** $p_1\varphi_{r1}$ **anders** $p_2\varphi_{r2}$; voor $p\varphi$, $p_1\varphi_{r1}$ en $p_2\varphi_{r2}$ gelden dan weer afzonderlijk propositie II en III.

p_1 en p_2 zijn in deze propositie predicaten van open normen in de rechtsgevolgen, bijvoorbeeld *noodzakelijke, gebruikelijke of dringende* maatregelen. Door in de formule onder IIII p_1=1 en p_2 =1 te stellen is de propositie dan weer gelijk aan de (niet-open) rechtsnormen met door het bestuursorgaan op de stellen voorschriften voor de rechtsgevolgen.[192] Open normen in rechtsgevolgen verwijzen voor invulling naar een bestuursorgaan of de rechtspraak, deze kunnen echter als een speciale categorie van open normen in de hiervoor behandelde structuur worden ingepast. De formule $\forall\varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$ dient dan bijvoorbeeld voor de rechtspraak te worden aangepast tot $\forall$*rechters* $\in E$ *'vaststellen'* $\varphi_{r1} \vee \varphi_{r2}$.

5.4 Onderscheid open norm en niet-open norm

In het voorgaande hoofdstuk is de open norm gedefinieerd en zijn de structuur en werking toegelicht op grond van de algemene normformule $\forall\varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$. De normvoorstelling van een open norm is $p\varphi$ waarin predicaat p het verwijzende element is voor het verkrijgen van de inhoud $p\varphi$. In het fiscale recht zijn daarvoor twee basisnormen: handelingsnormen en waarderingsnormen.

Ten aanzien van entiteit ε is betoogd dat ε zich moet kwalificeren voor $\varepsilon \in E$ eventueel in combinatie met een *quantifier* q als 'hoeveelheidsbepaler', 'hoegrootheidsbepaler' of 'hoedanigheidsbepaler' voor een gegeven inhoud. Een kwalificatienorm voor ε of $q\varepsilon$ kan geen open norm zijn maar vormt wel, zeker in het fiscale recht, een belangrijke soort norm.

Ten aanzien van functievoorschrift φ is in paragraaf 5.2.3.2 aangegeven, dat indien een functievoorschrift logisch correct is geformuleerd dan $y = \varphi(\varepsilon)$ geldt als een correcte uitkomst. Op gelijke wijze is dit op $y = p\varphi(\varepsilon)$ van toepassing. Een incorrect geformuleerd voorschrift geeft geen of een incorrecte uitkomst. Een dergelijk gebrek zal door de normgever moeten worden hersteld. Door de formulering in taal kan de interpretatie van entiteiten of regels leiden tot verschillen in uitkomst. Dit wordt toegeschreven aan de inherente vaagheid van taal waardoor entiteiten meer of minder scherp

192 Zie voor het bestuursrecht H. Maurer en C. Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H.Beck München 2017, p. 144 e.v. (Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff). In de onderscheiden gebieden van het bestuursrecht "(..) ist dem Steuerrecht aufgrund seiner besonders strikten Gesetzesbindung Ermessen grundsätzlich fremd". Tenzij tot 'Ermessen' in de Nederlandse belastingwetgeving de delegatiebevoegdheden van de inspecteur als zelfstandig bestuursorgaan hiertoe worden gerekend. Denk bijvoorbeeld aan de veel voorkomende 'bij voor bezwaar vatbare beschikking'-bepaling voor de inspecteur, of de 'bij ministeriële regeling'-bepaling. Deze normen zijn aan te merken als open normen binnen de wet met genoemde bepalingen als predicaten. In de hier gebruikte normstructuur: $\forall$*inspecteurs* $\in$ *Belastingsysteem* $'imperatief'$ *voor bezwaar vatbare* φ (= beschikkingsvoorschrift).

begrensd zijn.[193] Het functievoorschrift φ of $p\varphi$ kan in deze theorie als handelingsvoorschrift of waarderingsvoorschrift niet vaag zijn, slechts het resultaat y kan variëren.[194] Een functievoorschrift kan wel onduidelijk zijn in de zin van onduidelijk geformuleerd, bijvoorbeeld het voorschrift 'na de laatste bocht in de weg rechtsaf slaan'. Daarin kan echter de entiteit 'bocht' wel vaag zijn. Een voorbeeld van een correct voorschrift is *belasting* = *woz* ×*tarief* terwijl de *woz* als open norm voor dezelfde onroerende zaak kan variëren op grond van interpretatie en taxatieverschillen. Dit leidt tot de gevolgtrekking dat φ en $p\varphi$ geen vage normen kunnen zijn. Met andere woorden: vaagheid heeft uitsluitend betrekking op entiteiten, inclusief de entiteiten die in het functievoorschrift φ of $p\varphi$ zijn opgenomen.[195] Daaruit volgt dat een norm en een open norm in de hier gedefinieerde betekenis geen vage normen kunnen zijn.[196]

Uit voorgaande conclusies, te weten:
a: een kwalificatienorm kan geen open norm zijn, en
b: een open norm kan geen vage norm zijn
volgt logisch dat een kwalificatienorm wel een vage norm kan zijn. Kwalificatienormen hebben betrekking op alle entiteiten, waaruit volgt dat vaagheid betrekking heeft op entiteiten.[197]

De definitie **def.3** van open normen in deze theorie heeft tot gevolg dat normen, die als zodanig als open norm in wetenschap, rechtspraak of praktijk worden aangemerkt, niet aan deze definitie voldoen. De normen die niet aan de definitie voldoen, worden dus niet als open norm erkend. Het uitgangspunt voor dit onderzoek naar open normen is het ontstaan en gebruik vanuit het parlementaire wetgevingsproces waarin kort gezegd de invulling van een open norm aan de rechter is gedelegeerd.[198] Indien nu in een

193 G. Keil & R. Poscher (ed.), *Vagueness and law*, Oxford University Press Oxford 2016, p. 161 e.v.

194 De vaagheid van taal kleeft niet aan de logica van het voorschrift maar aan de in het voorschrift voor de uitvoering noodzakelijke entiteiten. Vergelijk dit met een recept: de volgorde en logica van de handelingen staan los van de nauwkeurigheid waarmee de ingrediënten worden aangegeven. Bij een correcte uitvoering kan het resultaat per geval variëren door onnauwkeurigheden in hoeveelheden, temperatuur en handelingen.

195 Vaagheid heeft ook betrekking op predicaten, identifiers en attributen voor zover als entiteiten aan te merken. Een identifier is een codenaam voor een uniek object of unieke klasse van objecten.

196 Een in gewone taal dubbelzinnig geformuleerde regel of normregel in een voorschrift wordt beschouwd als een incorrect geformuleerd voorschrift en kan in alle gevallen worden vervangen door een eenduidig geformuleerde regel. Dit geldt ook voor een onduidelijk '*imperatief*' in de normregel voor de weergave in $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\,\varphi$.

197 Een naam van een entiteit kan een of meer nuclei met vage grenzen van betekenissen omvatten. De nucleus voor de juridische betekenis vormt het object van kwalificatie.

198 Die hiertoe verplicht wordt ingevolge art. 13 Wet algemene bepalingen (mei 1829): "De regter die weigert regt te spreken, onder voorwendsel van het stilzwijgen, de duisterheid of de onvolledigheid der wet, kan uit hoofde van *regtsweigering* vervolgd worden."

theorie of onderzoek een norm wordt gedefinieerd als open norm dan zal de rechter die ook voorzien van een invulling. In zoverre is invulling door de rechter geen onderscheidend criterium, evenmin beschouwd vanuit de delegatie van wetgever aangezien er geen eenduidig 'open' kenmerk consequent wordt meegegeven. Dit betekent dat ook nagegaan moet worden op welke wijze open normen worden gedefinieerd of onderscheiden in rechtswetenschappelijk onderzoek. In dit kader bespreek ik vage normen (paragraaf 5.4.1), onbepaalde begrippen (paragraaf 5.4.2) en abstracte begrippen (paragraaf 5.4.3). Voorts ga ik in op open texture, Porosität en niet voorziene entiteiten (5.4.4) en op leemten (paragraaf 5.4.5).

5.4.1 Vage normen

Open normen en vage normen worden vaak door elkaar gehaald. Dit is onjuist zoals hierna zal worden betoogd. Uit de voorgaande conclusies (zie paragraaf 5.4 conclusies a en b) volgde logisch dat een kwalificatienorm een vage norm kan zijn. Kwalificatie heeft, zoals eerder genoemd in paragraaf 4.2.2, betrekking op entiteiten in $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$:

1. van het bestanddeel $\forall\varepsilon \in E$;
2. noodzakelijk voor de uitvoering van functievoorschrift φ;
3. kenmerken van entiteiten die zelfstandig als entiteiten kunnen worden aangemerkt.

Vaagheid is een recursief – een vorm van zelfreferentie- begrip dat weer in termen van vaagheid zoals mistig, niet scherp omlijnd, zonder vaste omtrekken of grenzen, omschreven kan worden. Het begrip is moeilijk inpasbaar in de logica en leidt taalkundig tot interpretatieverschillen. De theorie van vaagheid is onderdeel van filosofie en logica. Met name de verzameling paradoxen onder de naam *sorites* vormt hiervoor de grondslag.[199] Het gebruikelijke voorbeeld is: gegeven een hoop zand, neem er een korrel zand van af, dan is het nog steeds een hoop zand. Herhaal dit tot dat er één korrel over is. De conclusie leidt tot de paradox: één korrel zand is een hoop zand. De algemene structuur van deze redenering is:
premisse 1: h_n is waar
premisse 2: als h_i waar is dan h_{i-1} waar voor alle i, $i = n, n\text{-}1, \ldots \ldots 1$
conclusie: $h_1 = h_n$, maar h_1 kan niet waar zijn, dit leidt tot een paradox.

199 *Sorite* is afgeleid van het Griekse woord 'soros' voor hoop. De hoop zand paradox en vele andere beroemde paradoxen worden toegeschreven aan de Griekse filosoof Eubulides (400 BC) van Miletus.

Er moet een grensgebied zijn waar zowel h_i en h_{i-1} waar zijn. Dit is in strijd met het axioma van de klassieke logica *tertium non datur*.[200] Aan de hand van een theorie van preciseringmethoden is getracht vaagheid in de klassieke logica in te passen.[201] Daarmee is het probleem van vaagheid in taal nog niet opgelost. Wettelijke regels en de normen zijn juist geformuleerd in dezelfde taal met een overeenkomstige mate van vaagheid.[202]

De hoop zand paradox is taalkundig samengesteld uit het onbepaalde predicaat 'hoop' en de entiteit 'zand', als $p\varepsilon$. Daaruit volgen twee verschillende betekenissen van vaagheid.

1. Vaagheid door de reeks kleine veranderingen in ε waarop uiteindelijk het predicaat niet meer van toepassing kan zijn. Deze vorm van vaagheid hangt samen met het natuurverschijnsel metamorfose: $\varepsilon_{i-1} = \varepsilon_i - \delta$ (afname), bijvoorbeeld halfwaardetijd in chemie en kernfysica, kaal worden, of $\varepsilon_i = \varepsilon_{i-1} + \delta$ (toename), bijvoorbeeld van kikkervisje naar kikker, van rups naar vlinder, van puber naar volwassene, etc. Er is een omslag die niet nauwkeurig kan worden aangegeven maar wel in kleine veranderingen plaatsvindt. Dit kan ook worden toegepast op de gelijkheid van twee verschillende entiteiten: ε_0 en ε_1 worden als gelijk beschouwd indien $|\varepsilon_0 - \varepsilon_1| < \delta$. Dit laatste is terug te voeren op de vergelijking van attributen van ε_0 en ε_1.
   Het predicaat p is in geval van de hoop zand de *quantifier* q. Deze blijft gelden zolang de hoeveelheid zand kan worden aangemerkt als een 'hoop'. Deze categorie bestaat uit normen als' goede trouw', 'billijke vergoeding', etc. waarin het oordeel als een sorite kan eindigen in het

---

200 Anders L.E.J. Brouwer, *Over de grondslagen der wiskunde*, diss. Amsterdam 1907, die de constructivistische wiskundetheorie ontwikkelde waarin *vermoeden* als tertium datur voorkomt. De betekenis voor de rechtspraak wordt uiteengezet in paragraaf 6.8.2.

201 R. Keefe, and P. Smith, 1996 (eds). *Vagueness: A Reader*. MIT Press, Cambridge (Mass.) 1996. In deze bundel worden verschillende preciseringsmethoden behandeld, de belangrijkste zijn:
   1. *de epistemologische benadering*, vaagheid is een vorm van onwetendheid. Inpassing in de klassieke logica: de grens is er wel maar is nog niet gekend.
   2. *supervaluationism*, een grens kan niet worden gegeven, maar door middel van precisering kan wel een relatieve indeling worden gemaakt. Preciseringen geven verschillende grenzen; met *supervaluation* wordt vervolgens waar (of onwaar) toegekend aan alle preciseringen die waar (of onwaar) zijn en waar of onwaar aan de overige. Aan wat overblijft kan geen waarde worden toegekend ($\exists n(Fa_n \& \sim Fa_{n+1})$).
   3. *de meerwaardige benadering*, de mate van waar zijn van een propositie wordt met een getal in het interval [0,1] aangegeven, 0 is onwaar, 1 is waar; bijvoorbeeld 0.5 is half waar. Deze benadering vinden we ook terug in de *fuzzy logic.*

   Zie ook http://plato.stanford.edu/entries/sorites-paradox/,Stanford encyclopedia of philosophy.

202 B. Bix, Law, *Language and Legal Determinacy*, Clarendon Press Oxford 1993.
   Zie ook Legal Theory, 7(2001) pp. 371 – 465, welk tijdschrift een reeks artikelen bevat van een symposium over 'Vagueness in law'. De schrijvers behandelen: verschillende aspecten van vaagheid in de wet, vaagheid is geen defect, vaagheid is nodig, vaagheid heeft geen functie, vaagheid is geen onbepaaldheid, vaagheid en interpretatie. Er is een communis opinio dat de taal van de wet vaagheid bevat.

tegenovergestelde. Daarnaast moet 'zand' voldoen aan de kwalificatie van zand, dat wil zeggen van de definitie van zand in termen van attributen als herkomst, korrelgrootte, zuiverheid, kleur, etc. Daarmee valt 'zand', meer in het algemeen geldt dit voor de entiteit ε, onder de nu volgende tweede betekenis van vaagheid.

2. Vaagheid in de afbakening van de entiteit tot waar de attributen van ε voldoen aan de kwalificatiekenmerken van E, of zolang $\varepsilon \in E$ geldt. Met andere woorden veelal weergegeven als een vervagende betekenis in een grensgebied, door Heck omschreven als ‚Ein sicherer Bedeutungskern ist von einem allmählich verschwindenden Bedeutungshof umgeben'.[203] Dit geldt voor alle entiteiten waarbij wordt opgemerkt dat de mate van vaagheid sterk kan variëren met de precisie van de attributen. Bijvoorbeeld bij een bepaalde grens gaat zand over in kiezel. Wordt nu als attribuut van zand de spreiding in korrelgrootte vastgelegd (in μm) of verwezen naar ISO14688 dan is het grensgebied, Bedeutungshof, Übergangszone, twilight zone, penumbra of doubt[204], waarin de propositie 'dit is zand' zowel waar als niet-waar kan zijn, evenredig verkleind. In essentie ontstaat vaagheid doordat de gevraagde kwalificerende attributen of eigenschappen niet *eenduidig* in de te toetsen entiteit kunnen worden herkend. Tegengestelde uitkomsten zijn zodoende mogelijk.

Uit het voorgaande blijkt dat zowel predicaat als entiteit voldoen aan het sorite-criterium en kunnen worden aangeduid als vaag.[205] Daardoor is vaagheid een onbruikbaar begrip voor de identificatie van open normen. Zo is bijvoorbeeld 'uiteindelijk gerechtigde' naar analogie van een 'hoop zand' te ontleden in het predicaat 'uiteindelijk' en entiteit 'gerechtigde', welke beide voldoen aan het sorite-criterium. Vaagheid is in de hier beschouwde zin een relatief begrip dat tot een praktische precisie wordt opgehelderd, voor zover voldoende geacht om normen op te kunnen volgen binnen te trekken grenzen. In de overbekende regel van Hart 'no vehicle may be taken into the park' zijn de grenzen van het park in zijn uitleg niet van belang. Er is derhalve geen behoefte aan een gedetailleerde omschrijving. Dat kan wel het geval zijn indien het niet gaat om de definitie van 'vehicle' maar om de

---

203 P. Heck, *Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz,* Mohr Tübingen 1914. p. 173. Zie ook K. G. Wurzel, *Das juristische Denken*, Moritz Perles 1904, p.41: „So hat jeder Begriff der Erfahrungswissenschaften neben einer Kernvorstellung einer immer abklingende Übergangszone, und zwar der eine eine breitere, der andere eine schmälere." Vertaald en gepubliceerd in *The Science of Legal Method*, Kelly New York 1917 onder de titel „Methods of juridical thinking", de „Übergangszone" is vertaald als „twilight zone", door Hart a.w., omschreven als „penumbra", p. 123 e.v.

204 Hart a.w., duidt het grensgebied aan als „penumbra of doubt" of „uncertainty at the borderline", p. 123-128. Zie ook J.L.M. Gribnau, ‚The Netherlands', in A.P. Dourado (ed.), Separation of Powers in Tax Law, IBFD Amsterdam 2010, p. 150 e.v.; http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2466932.

205 Het predicaat 'rode' in rode loper bezit een bepaalde mate van vaagheid. Dit kan worden voorkomen door in een attribuut van loper het frequentiebereik van de kleur rood op te nemen.

vraag of een 'vehicle' zich wel of niet in het park bevindt.[206] Dit is letterlijk een geval van grensbepaling, het kenmerkende onderwerp van de theorie van vaagheid.

Op grond van die theorie kan vaagheid worden verholpen door nauwkeuriger regels te formuleren.[207] Dat wil niet zeggen dat de mate van vaagheid in alle gevallen tot 0 kan of moet worden gebracht. De wetgever kan vaagheid functioneel in stand houden, bijvoorbeeld om (agressieve) taxplanning tegen te gaan of om procedures over geringe verschillen te vermijden.[208] Anderszins kunnen door precisering van attributen nieuwe vaagheden worden geïntroduceerd.[209]

Samenvattend kan derhalve worden gesteld dat vaagheid een relatieve eigenschap van entiteiten is die kan worden beïnvloed door de definitie van eigenschappen of kenmerken, of door een precisering van *quantifier q*. Algemeen gesteld is de theorie van vaagheid hierop van toepassing ten behoeve van verduidelijking van kwalificatienormen.[210] Vaagheid kan ook door de wetgever functioneel worden toegepast om redenen van het tegengaan van oneigenlijk gebruik en om (proces)efficiency te bereiken.[211]

---

206 Hart a.w., p. 128, 129

207 Zie Waismann, p. 123: "Vagueness can be remedied by giving more accurate rules, open texture cannot. An alternative way of stating this would be to say that definitions of open terms are always corrigible or emendable." Hiermee bedoelt Waismann naar mijn mening dat een vaagheid in een te onderscheiden entiteit kan worden verhelderd door een preciezere afbakening, bijvoorbeeld door een nauwkeuriger grens voor de eenheden waarin een grootheid wordt uitgedrukt, of eigenschappen of vorm. Bijvoorbeeld de grens tussen kaal en niet-kaal kan worden vastgesteld op het aantal haren of de begroeide oppervlakte of de grens tussen rood en oranje op een frequentie.

208 Feitelijk door het introduceren van onzekerheid bij de belastingplichtige. Ook wordt dit bij open normen toegepast. Zie bijvoorbeeld de ontwikkeling van 'redelijke heffing' in art. 10a, lid 3, Wet Vpb 1969 die per 1 januari 2007 op 10% werd gesteld en vanwege 'onbedoeld gebruik' per 1 januari 2008 werd voorzien van een extra zakelijkheidtoets om het 'onbedoelde gebruik' (lees: taxplanning) tegen te gaan.

209 Zie schema 2.

210 Waismann a.w., p. 123: "Vagueness can be remedied by giving more accurate rules, open texture cannot. An alternative way of stating this would be to say that definitions of open terms are always corrigible or emendable."

211 Het kenmerk van vage normen zijn onduidelijke grenzen. De onduidelijke grens kan worden gebruikt om een variëteit van gevallen hieronder te laten vallen, of als bandbreedte om grensgeschillen te vermijden. Een voorbeeld van het eerstgenoemde gebruik is het tegengaan van oneigenlijk gebruik in HR 17 augustus 2018, nr. 17/04317, BNB 2018/183. De vraag hierin is of anti-kraakwoningen en de leegstandwetwoningen 'voor verhuur bestemde woningen' zijn in de zin van art. 2, sub a Wet verhuurderheffing.
Met de toepassing van een bandbreedte wordt beoogd dat partijen het grensgebied te vermijden en daardoor de (proces)efficiëntie te bevorderen. Daarin zijn twee toepassingen te onderscheiden: ten eerste de *quantifiers* (zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*), ten tweede de entiteit ε als Sorite (zie deze paragraaf 5.4.2). Voorbeelden zijn de uiteindelijkgerechtigde, een nieuw feit, een goed werkgever). De bandbreedte geeft de beoordelingsmarge of ε dan wel $\neg\varepsilon$ zou moeten gelden. De wetgever kan volstaan met een vage aanduiding van de norm voor een ruime of open verzameling gevallen. De rechter heeft daarin een ruime beoordelingsmarge voor ε dan wel $\neg\varepsilon$.

5.4.2 Onbepaalde begrippen

'Schuld' is een onbepaald begrip. Hieronder kunnen verschillende objecten worden gerangschikt, bijvoorbeeld een lening, een openstaande factuur, een belastingschuld, een toegezegde prestatie of een veroorzaakte schade. De objecten worden gerangschikt onder dat begrip door een voorschrift in een rechtsregel. De context van een rechtsregel geeft de bedoeling aan. Bijvoorbeeld een persoon vermeldt zijn totale schuld ten behoeve van een hypotheekaanvraag. Het voorschrift kan een nadere uitwerking bevatten van de aard, omvang en precisering of definitie van de objecten die onder het begrip schuld worden moeten worden verstaan. Daarin kan een onderscheid worden gemaakt in de objecten die voor de totale schuld in aanmerking worden genomen of alle objecten boven een bepaald minimumbedrag. Wordt het begrip schuld zonder nader voorschrift gebruikt, dan wordt het aan de beoordelaar van de hypotheekaanvraag overgelaten wat hiertoe wordt gerekend. Na dit voorbeeld volgt de algemene formulering.

Een onbepaald begrip bestaat uit een verzameling van verschillende entiteiten die onder de naam van dat begrip daaraan door middel van een voorschrift kunnen worden verbonden. De verzameling kan open of gesloten zijn ten aanzien van het aantal verschillende entiteiten. Een open verzameling heeft een ongelimiteerd aantal entiteiten, een gesloten verzameling een gelimiteerd aantal entiteiten.

Voorbeelden van onbepaalde begrippen zijn schuld, belang, kosten, kwade trouw, schade, zeden, etc. Dergelijke begrippen zijn verbonden met een betekenis van de rechtsregel, waarin een onbepaald begrip betekenis heeft met een entiteit en een functievoorschrift. Ook kan de rechter aan een onbepaald begrip een entiteit toevoegen of nader invullen. De norm is eveneens in symbolische vorm $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$. Bijvoorbeeld, 'belang' heeft als functievoorschrift φ betekenis in de zin van x 'moet melding maken van' belang in rechtspersoon b. Belang is nog onbepaald, concreet kan het belang van x in b bestaan uit:

x bezit aandelen in b;
x heeft lening verstrekt aan b;
x heeft winstbewijzen van b;
x heeft partner met aandelen in b;
etc.

Belang bevat in dit geval ten minste de entiteiten aandeel, lening en winstbewijs. In dit geval stelt belang een omvattend begrip voor dat een aantal functionele betrekkingen voorstelt die te herleiden zijn tot het belang van x in rechtspersoon b. Het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ geeft het totale belang aan dat x in rechtspersoon b heeft.

Een dergelijk onbepaald begrip is volgens de door mij gegeven definitie geen open norm, en kan, evenals in geval van omstandigheden, als een open *verzameling* worden aangemerkt. De verwijzing is niet via een predicaat p naar het reële systeem maar naar een uitvoering van φ om het belang vast te stellen.

Het vast te stellen belang kan tevens beoordeeld worden op een criterium, bijvoorbeeld aanmerkelijk belang zoals in afdeling 4.3 Wet IB 2001. 'Aanmerkelijk' is vastgesteld op 5% van een open verzameling rechten die x in vennootschap b bezit. Ingeval *aanmerkelijk* van *aanmerkelijk belang* niet in de wet is gedefinieerd, dan is *aanmerkelijk* een *quantifier* q die betrekking heeft op het resultaat van φ, in notatie qy. Systematisch wordt het resultaat y gelijkgesteld aan een entiteit waardoor qy als een kwalificatienorm kan worden aangemerkt. Een concrete waarde aan q wordt op de hiervoor behandelde wijze in de rechtspraak toegekend. In plaats van *aanmerkelijk* kan q bijvoorbeeld gering, verwaarloosbaar, substantieel, etc. voorstellen.

Is een onbepaald begrip verbonden met een predicaat waarin een oordeelsvorming besloten ligt, zoals goede trouw of goede zeden, dan is hierop het in de vorige paragraaf behandelde sorite-criterium van toepassing: wanneer verandert goede trouw in kwade trouw? Het voorschrift geeft aan waarop φ betrekking heeft, bijvoorbeeld trouw bij uitvoering contracten of bij zeden in een gedrag.

5.4.3 Abstracte begrippen

Hofstra vermeldt onder bijzondere kenmerken van het belastingrecht de zgn. abstracte formuleringen:

> "Zij beogen voor het desbetreffende onderwerp, in een zorgvuldig overwogen tekst, de wettelijke grondslag te leggen waaraan alle bijzondere gevallen moeten worden getoetst. Vooral in het zo flexibele belastingrecht zijn zij aantrekkelijk, omdat zij tevens de mogelijk openen tot aanpassingen van gewijzigde rechtsopvattingen en omstandigheden zonder dat telkens tussenkomst van de wetgever nodig is."[212]

De vermelde voorbeelden zijn: het begrip 'goed koopmansgebruik', 'waarde in het economische verkeer', 'in belangrijke mate' en 'grotendeels'. In het voorgaande zijn deze voorbeelden aangemerkt als open normen, in het bijzonder respectievelijk een bepaalde open norm, een onbepaalde open norm en twee *quantifiers* van kwalificatienormen. De in het kader van dit onderzoek afgeleide theoretische structuur voor open normen is volledig toepasbaar op de abstracte begrippen in de betekenis die Hofstra eraan geeft. Daarmee definieert Hofstra open normen als abstracte begrippen, hetgeen niet betekent dat alle abstracte begrippen open normen zijn. Een wet is naar haar aard een abstractie, een metafysische constructie om de werkelijkheid te reguleren. In die betekenis is het gelijk aan Hofstra. Hij levert echter geen criterium om open normen te onderscheiden.

212 Zie laatstelijk Hofstra & Niessen a.w., p. 140-142.

Abstractie in de hier bedoelde betekenis is een afbeelding van de werkelijkheid om daarop bepaalde bewerkingen toe te kunnen passen. Het benoemen van concrete entiteiten zoals 'Jan is eigenaar van een woning' en 'Jaap is eigenaar van een woning', wordt veralgemeniseerd tot x is eigenaar van een woning.[213] Het begrip woning is onderdeel van een onroerende zaak en een onroerende zaak een onderdeel van een goed.[214] Daaruit volgt de abstractie x is eigenaar van een goed. Hierin zijn twee belangrijke functies van abstractie zichtbaar: generalisatie en abstractieniveaus.[215] Een abstractieniveau bevat alle lagere niveaus waardoor een complexe structuur kan worden ontleed en beheerst (zie schema 1 als voorbeeld van niveaus van abstractie voor φ). Een overgang naar een volgend abstractieniveau hangt samen met een ruimere verzameling. De verzameling onroerende zaken omvat de verzameling woningen, de verzameling goederen omvat de verzameling onroerende zaken die de verzameling woningen omvat, weer te geven als *goederen* ⊇ *onroerende zaken* ⊇ *woningen*.[216] Toegepast op de vergelijking $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ kan abstractie worden toegepast op $\forall\varepsilon \in E$ en op φ. Door E te definiëren als de verzameling *goederen* zal $\varepsilon \notin E$ een uitzondering zijn. Kenmerkend bij deze vorm van abstractie is dat er ten minste één attribuut gemeenschappelijk is vanaf het hoogste abstractieniveau. Daardoor zijn abstracte begrippen minder onderhevig aan veranderingen in de werkelijkheid en kunnen zij meer bescherming bieden tegen ontwijking via nieuw bedachte termen.[217]

Voor φ geldt dit op een andere wijze. Op het hoogste abstractieniveau wordt het functievoorschrift φ vastgesteld en mogelijk ontleed in subfuncties. Dit komt overeen met de structuur van schema 1. Het vaststellen van abstractieniveaus behoort tot het speelveld van wetgeving. Bijvoorbeeld 'trade' in de zin van handel is in het algemeen van toepassing op alle handelstransacties maar weinig specifiek. Het grote aantal mogelijke gevallen dwingt tot een hoog abstractieniveau om te voorkomen dat de markt telkens een nieuwe term introduceert. Zou het criterium voor *fair trade* gelegd worden bij een specifieke handelspraktijk dan vereist dat een gedetailleerde φ op dat niveau. Uiteindelijk moet de inhoud van de norm worden afgeleid uit de verwijzing van 'fair' naar een handelspraktijk, althans als referentie voor het

213 M. Dummett, *Frege, Philosophy of language*, Duckworth Londen 1981, p.8-33.

214 In de zin van art. 3:1 BW.

215 Opgemerkt wordt dat de generalisatie via onbepaalde begrippen, zoals in de vorige paragraaf uiteengezet, van een andere orde is. De verbinding tussen entiteit en begrip wordt expliciet aangegeven of indien mogelijk impliciet uit de naam van het begrip afgeleid. Het onbepaalde begrip schuld impliceert een geldschuld maar kan expliciet worden aangevuld met aangegane verplichtingen, toezeggingen en leveringen.

216 Zie ook het schema van Popper voor de relatie tussen *Allgemeinheit und Bestimmtheit* in K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, paragraaf 36, p. 211.

217 Hugh Collins, *The Forthcoming EC Directive on Unfair Commercial Practices*, Kluwer Deventer 2004, p. 25.

invullen van de norm (aan de hand van een catalogus of een gestandaardiseerd voorbeeld). Fair staat ten opzichte van unfair. Waar precies de grens wordt overschreden, vereist een oordeel van bijvoorbeeld de rechter (overeenkomstig de theorie van vaagheid). Wordt nu *trade* op een hoog abstractieniveau gedefinieerd, waardoor alle mogelijke handelstransacties onder het begrip trade vallen, dan ligt in een voorgelegde casus het accent niet zozeer op de beoordeling van *trade* maar op de (objectieve) beoordeling van *fair* dan wel *unfair*. Daarmee verschuift de beoordeling van *fair* of *unfair* naar de rechtspraak.

Het verschil tussen onbepaalde begrippen en abstracte begrippen is gradueel. Ook al zijn deze begrippen geen open normen, zij voorzien in een behoefte van de wetgever aan abstractie en onbepaaldheid. Voor een justitiabele kan dit echter leiden tot een toenemende onduidelijkheid omdat het aantal mogelijke voorschriften toeneemt waarvan het resultaat onder dat begrip a posteriori wordt beoordeeld als wel of niet aanvaardbaar. A priori kan een entiteit ε niet met zekerheid vaststellen of het verkregen resultaat y van zijn φ voldoet aan het betreffende begrip, ofwel is $y = \varphi(\varepsilon)$ aanvaardbaar?

5.4.4 Open texture, Porosität en niet voorziene entiteiten

Het begrip *open texture* is afkomstig uit de taalfilosofie, met name uit de stroming die met logisch positivisme wordt aangeduid.[218] Binnen het recht wordt hiervoor de term rechtspositivisme toegepast, met Hart als bekende vertegenwoordiger. Hij haalt het begrip 'open texture' aan in verband met het brengen van een specifiek geval onder algemene regels:

> "All rules involve recognizing or classifying particular cases as instances of general terms, and in the case of everything which we are prepared to call a rule it is possible to distinguish clear case, where it certainly applies and others where there are reasons for both asserting and denying that it applies. Nothing can eliminate this duality of a core of certainty and a penumbra of doubt when we are engaged in bringing particular situations under general rules. This imparts

218 Wiener Kreis, waartoe Waismann samen met Wittgenstein behoorde. Volgens Waismann is open texture een fundamentele eigenschap van empirische concepten. Deze eigenschap verhindert de definitieve verificatie van materiële object statements, zoals "dit is goud". Verificatie is altijd incompleet, hetzij door een vereist oneindig aantal toetsingen (vergelijk het vermoeden van Goldbach) hetzij door de onmogelijkheid alle, ook toekomstige, omstandigheden te voorzien waarin een statement waar of onwaar is. Het ontbreken van een definitieve verificatie is een gevolg van de open texture van concepten. En de open texture van concepten is toe te schrijven aan de incompleetheid van onze feitelijke kennis. Zie F. Waismann, Symposium Verifiability, p. 121 -134 in *Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volumes*, Vol 19, 1945. Door Waismann is opgemerkt dat vaagheid dient te worden onderscheiden van open texture; open texture is zoiets als de mogelijkheid tot vaagheid (p. 123).

> to all rules a fringe of vagueness or 'open texture', and it may affect the rule of recognition specifying the ultimate criteria used in the identification of the law as much as a particular institute."[219]

Hart gebruikt de term 'open texture' als aanduiding voor een vaag randgebied (borderline) waarmee elke norm is omgeven. Hij reserveert daarmee de term 'open texture' voor zijn theorie in een specifieke betekenis die overeenkomst vertoont met het begrip vaagheid.[220] Gevallen die niet tot de 'clear cases' behoren zijn 'borderline cases'. Deze kunnen wel of niet onder de regel vallen. Dit kan resulteren in nieuwe regels die niet waren of konden worden voorzien door de regelgever. De door Waismann geïntroduceerde term 'open texture' (vertaling van Porosität) is afgeleid uit factoren die samenhangen met een absolute verificatie van een object of situatie. De eerste factor betreft de onuitputtelijkheid van verificatie, de tweede factor het optreden van nieuwe en onvoorziene eigenschappen of gebeurtenissen. Waismann vraagt zich vervolgens af welke van de twee factoren een afsluitende verificatie in de weg staan, en geeft hierop ook zelf antwoord:

> "Now the answer to the question is that *both factors combine* to prevent a verification from being conclusive. *But they play a very different part.* It is due to the first factor that, in verifying a statement, we can never finish the job. But it is the second that is responsible for the open texture of our terms which is so characteristic of all factual knowledge."[221]

Waismann gebruikt het begrip *open texture* uitsluitend om aan te tonen dat absolute verificatie niet mogelijk is terwijl Hart de term *open texture* gebruikt om aan te tonen dat de 'penumbra of doubt' aan alle 'rules of recognition' een *open texture* verleend.[222] Ook in taalkundig opzicht is er verschil: Waissmann's *open texture* heeft betrekking op een noodzakelijke eigenschap van taal terwijl Hart's *open texture* betrekking heeft op een eigenschap van rechtsregels die kan worden beïnvloed door nauwkeuriger formulering, detaillering en definitie.[223] Met andere woorden: open texture kan worden geïntroduceerd c.q. worden voorkomen door de wijze van het opstellen van rechtsregels.

In het kader van dit onderzoek wordt uitgegaan van de basisbetekenis die Waismann aan het begrip *open texture* heeft toegekend. Het gaat daarbij om een nieuw (onvoorzien) attribuut aan een bestaande entiteit waardoor een entiteit ontstaat die opnieuw moet worden gekwalificeerd in het model $\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$. Daarbij doet zich een viertal mogelijkheden voor:

---

219 Hart a.w., p. 123.
220 Zie paragraaf 5.4.1 Vage normen.
221 Waismann a.w., p. 126
222 B. Brix, *Law, Language and legal determinacy*, Clarendon Oxford 2003, Hart and the 'Open Texture' of Language, p. 7 - 35.
223 G. Keil & R. Poscher (editors), *Vagueness and law*, Oxford University Press 2016, p. 183-184.

a. stel er geldt $\varepsilon \in E$ '$imperatief$'φ, en ε_1 heeft één toegevoegd attribuut a_j waardoor $\varepsilon_1 \neq \varepsilon_2$ dan $\varepsilon_1 \notin E$ en φ niet van toepassing; ε_1 valt buiten het bereik van de norm; dit kan aanleiding vormen om E en φ aan te passen tot $\varepsilon_1 \in E'$ '$imperatief$'φ_1 als een nieuwe regel.
b. als a, maar $\varepsilon_1 \in E'$, waardoor een ander voorschrift φ_1 van toepassing zodat geldt $\varepsilon_1 \in E'$ '$imperatief$'φ_1. Als voorbeeld kan gelden: een e-bike bezit de essentiële kenmerken van een fiets maar valt door het attribuut elektromotor buiten de norm die voor fiets geldt (= φ) en binnen het bereik van de norm die voor motorrijtuig geldt (= φ_1).
c. $\varepsilon \notin E$ maar $\varepsilon_1 \in E$ waardoor φ van toepassing. Voorbeeld is Hart's bekende regel 'no vehicle may be taken into the park', waarin een nieuw geval 'toy motor-car electrically propelled' door het attribuut 'electrically propelled' binnen het bereik van de norm 'vehicle' komt.[224] (ε = toy motor-car, ε_1 toy motor-car electrically propelled.)
d. $\varepsilon \in E$ en $\varepsilon_1 \in E$, verzameling E bij voorbaat voorzien van criterium a_j, φ van toepassing op ε en ε_1.

Een norm kan ook invariant zijn voor onvoorziene attributen voor zover dergelijke attributen de kwalificatie niet beïnvloeden, bijvoorbeeld in begrippen van een meer abstracte aard. Wurzel[225] wijst erop dat een begrip als *geld* niet verandert door de wijziging van eenheden, muntsoort en fysieke vorm (rond, vierkant, metaal, papier of elektronisch). In het algemeen zijn begrippen zoals kracht, snelheid en spanning invariant voor onvoorziene attributen omdat de feiten van een geval in deze grootheden met standaardeenheden worden uitgedrukt. Wordt een grootheid in een andere standaardeenheid uitgedrukt dan volstaat een eenvoudige en eenduidige conversie.

Samenvatting open texture
In filosofische betekenis is *open texture* een eigenschap van een taalsysteem om onvoorziene entiteiten te benoemen en hieraan toe te voegen. De oneindigheid van het aantal mogelijke attributen van een entiteit en de onvoorzienbaarheid van nieuwe entiteiten sluit a priori een gesloten taalsysteem met absoluut ware proposities uit.

Praktisch heeft *open texture* een relatieve betekenis voor een rechtssysteem. Zoals blijkt uit de hiervoor aangegeven mogelijkheden a t/m d, is de geformuleerde reikwijdte van rechtsregels van invloed op de mate van *open texture*. Daaruit volgt een aanleiding voor het aanpassen of creëren van nieuwe rechtsregels. Met andere woorden: dit komt overeen met een permanent

224 Hart a.w., p. 128, 129. Overigens komt de vraag op of de wetgever op de hoogte was van het bestaan van dergelijke speelgoedauto's of er pas mee werd geconfronteerd door de aanwezigheid in het park.
225 K.G. Wurzel, *Das juridische denken*, Moritz Perles 1904, p. 43-44.

aanwezige eigenschap van regelgeving of rechtsontwikkeling in een rechtssysteem.[226]

5.4.5 Leemten

In het voorafgaande is de open structuur van een rechtssysteem afgeleid uit de definitie van een norm met de formele weergave $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$. Daarbij is onderzocht aan welke normen ten aanzien van ε en φ een open aspect kan worden onderkend. Dit resulteerde in de onderscheiden categorieën normen, vage normen, kwalificatienormen, onbepaalde begrippen, abstracte begrippen en *open texture*. Bij de laatstgenoemde categorie kwam naar voren dat de mate van *open texture* in de wet door de wetgever wordt ingebracht. Dit geldt ook voor de daarvoor genoemde categorieën. Niet zozeer de taal is debet aan een open aspect in rechtsregels, maar hoofdzakelijk de keuze van de regelgever en de wijze van formulering.[227]

In bredere zin zijn de genoemde categorieën te beschouwen als onderdeel van een incompleet systeem: er mankeert iets aan de normen wat nog moet worden aangevuld. Het kan echter ook voorkomen dat ε of φ moet worden aangepast omdat een norm ten onrechte wel of niet op een voorliggend geval van toepassing kan worden verklaard. Dit worden leemten in het systeem genoemd. Leemten kunnen slechts in een vergelijking worden vastgesteld: een vergelijking tussen normuitkomst en normideaal. Met name in de Duitse rechtswetenschap is dit een thema van onderzoek, onder de titel Lücken im Gesetz.[228] Een leemte wordt door Canaris kernachtig gedefinieerd

---

226 T.A.O. Endicott, *Vagueness in Law*, Oxford University Press 2000. p. 37-38. Endicott vindt de term *open texture* overbodig. Vaag is wat hem betreft op actuele *en mogelijke* grensgevallen van toepassing; het weglaten van de term heeft geen consequenties voor de rechtspraak (omdat het evenmin als vaagheid geen eigenschap is voor de betekenis van een uitdrukking). Ik merk hierbij op dat de context waarin Waismann deze term gebruikt (verificatie) totaal verschilt van de context waarin Endicott die gebruikt (rechtspraak). Wellicht is dit veroorzaakt door Hart die penumbra en open texture op één lijn stelt. Qua indeling lijkt het voor recht overeen te komen met een indeling van normen ten aanzien van incompleetheden (als variant op Waismann: "open texture is something like the possibility of *incompleteness"*).

227 Waismann a.w., p. 123: "Vagueness can be remedied by giving more accurate rules, open texture cannot. An alternative way of stating this would be to say that definitions of open terms are always corrigible or emendable." Hiermee bedoelt Waismann naar mijn mening dat een vaagheid in een te onderscheiden object kan worden verhelderd door een preciezere afbakening, bijvoorbeeld door een nauwkeuriger grens voor de eenheden waarin een grootheid wordt uitgedrukt, of eigenschappen of vorm. Bijvoorbeeld de grens tussen kaal en niet-kaal kan worden vastgesteld op het aantal haren of de begroeide oppervlakte, de grens tussen rood en oranje op een lichtfrequentie, etc. Voor open texture is dit nog niet mogelijk omdat de onvoorziene extensie nog niet bekend is en men nog niet weet of deze zich zal voordoen: "open texture, is then something like possibility of vagueness."

228 K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Springer Berlin 1991, p. 370 e.v. C-W. Canaris, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Dunker & Humblot Berlin 1983. C. Jehke, *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht*, Duncker & Humblot Berlin 2005.

als 'Eine Gesetzeslücke ist eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes',[229] gevolgd door een uitvoerige en nauwgezette analyse van de verschillende vormen van een leemte. Naar de maatstaf van de leemtevaststelling onderscheidt Canaris drie soorten: functioneel, teleologisch en beginsel. Daartegenover staat de theorie van Kelsen waarin de gesloten heid van de rechtsorde geen 'Lücken' in het recht kan geven omdat in elk geval een uitspraak wordt gedaan op basis van het geldend recht.[230] In Nederland heeft Groenewegen een hoofdstuk gewijd aan leemten in het recht waarin een onderscheid wordt gemaakt in normatieve, axiologische en technische leemten.[231] In mijn onderzoek is een leemte een incompleetheid in de wet die naar de normatieve bedoeling van de wetgever daarin niet aanwezig behoort te zijn.

Voor een positionering van incompleetheden ten opzichte van de hiervoor onderscheiden normen wordt uitgegaan van de definitie $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'\varphi$, waarin een incompleetheid betrekking kan hebben op E en φ. Daarin kunnen de volgende twee situaties worden onderscheiden voor een geval dat de wet ten onrechte buiten toepassing blijft.[232]

1. Indien $\varepsilon \notin E$ terwijl zou moeten gelden $\varepsilon \in E$. Er is in dat geval een te beperkte verzameling gedefinieerd. Er zijn dan twee mogelijkheden:
   a. ε kwalificeren tot ε_1 zodat $\varepsilon_1 \in E$, dit hangt samen met aanpassing van attributen, of
   b. E aanpassen tot $E' \supseteq E$ zodat $\varepsilon \in E'$, op grond van een extensie van de verzameling.
2. Indien $\varepsilon \in E$ terwijl zou moeten gelden $\varepsilon \notin E$. Er is een te ruime verzameling gedefinieerd. Hiervoor zijn er eveneens twee oplossingen:
   a. E aanpassen tot $E' \subseteq E$ zodat $\varepsilon \notin E'$ door aanpassen kenmerken van E
   b. ε diskwalificeren tot ε_1 zodat $\varepsilon_1 \in E$, door aanpassen attributen van ε

De hiernavolgende twee mogelijkheden (punten 3 en 4) hebben betrekking op leemten die aan het licht komen in een geval c bij uitvoering van φ met $\varepsilon \in E$. In de uitvoering van φ kan het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ variëren door in het functievoorschrift gebruikte vage normen, open normen, waarderingen, onbepaalde begrippen of abstracte begrippen. Met andere woorden: binnen

229 Canaris a.w., p. 16.

230 H. Kelsen, *Reine Rechtlehre*, Verlag Österreich 2000, p. 251. Die sogenanten 'Lücken' im Recht. Opgemerkt wordt dat Kelsen het heeft over *recht* terwijl Canaris het heeft over de *wet*. Perelman is het met Kelsen oneens en haalt in zijn argumentatie art. 4 van de Code Napoléon aan (ons art. 13 Wet AB) dat nu juist volgens Kelsen weer een bewijs vormt van de 'Geschlossenheit der Rechtsordnung' waarin voor uitspraken geldt tertium non datur (Allgemeine Theorie der Normen, p. 268, noot 84).

231 F.T. Groenewegen, *Wetsinterpretatie en rechtsvorming*, diss. Amsterdam, Boom Juridisch 2006, p. 194 e.v.

232 Zie ook 5.2.3.2 (Functievoorschriften). De aldaar beschreven falsificatiesituaties komen wat betreft formulering overeen met hier gegeven leemtesituaties. Indien een geval niet onder een regeling valt terwijl dat wel zou moeten kan dat theoretisch worden beschouwd als een falsificatie.

een bepaalde spreiding van y voldoet geval c aan de norm. Deze spreiding wordt niet beschouwd als een leemte en dient in aanmerking te worden genomen bij de hiernavolgende punten 3 en 4. Volgend op een samenstel van handelingen wordt een functievoorschrift φ volgens de regels op geval c toegepast. Zonder dat samenstel van handelingen zou het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ niet bereikt mogen worden. Bijvoorbeeld φ is uitsluitend toegepast voor verijdeling van belastingheffing of doel en strekking van de norm verzetten zich tegen toepassing van φ in geval c. De wetgever heeft in functievoorschrift φ leemten gelaten die bij gebruik tot een ongewenst heffingsresultaat kunnen leiden. Daarin kan een onderscheid worden gemaakt in twee situaties, punten 3 en 4: geval c wordt niet op het juiste functievoorschrift toegepast, of geval c maakt ten onrechte gebruik van een functievoorschrift.

3. Er geldt geval $c = \varphi(\varepsilon)$ is onwaar terwijl zou moeten gelden $c = \varphi(\varepsilon)$ is waar. In het belastingrecht gaat dit veelal samen met een bezwarende φ die met gebruikmaking van leemten kan worden ontgaan. Daarin kan een onderscheid worden gemaakt in onbewuste en bewuste leemten.[233] IJzerman onderkent min of meer de volgende vormen als bewuste leemten in de wet, waarvan b en c inmiddels zijn achterhaald door arresten van de Hoge Raad als leemten die de toepassing van fraus legis verhinderen:[234]
   a. De wetgever heeft de leemte onderkend tijdens parlementaire behandeling en aanvaardbaar geacht (handelen niet in strijd met doel en strekking, kan wel als in strijd met systeem van de wet worden aangemerkt).
   b. De leemte is wel onder ogen gezien tijdens parlementaire behandeling maar nagelaten is hiermee rekening te houden bij de wetsredactie. Kennelijke nalatigheid van de wetgever, echter, een constructie die hiervan gebruik maakt kan effectief bestreden worden met fraus legis ingevolge HR 10 juli 2009, nr. 43.363, BNB 2009/237.[235]
   c. De leemte komt op tijdens het bestaan van de wet zonder dat de wetgever ingrijpt. Hoewel bekend, blijft de wetgever zwijgen. Ook in dit geval kan toepassing van fraus legis plaatsvinden ingevolge HR 15 maart 2013, nr. 11/05609, BNB 2013/151.[236]

---

233 Michael Brodführer, *Bewusste Lücken im Gesetz und der Verweis auf „Wissenschaft und Praxis"*, Fundamenta Juridica Band 62, Nomos Baden-Baden 2010. Zugl. Jena Univ. diss., 2010.

234 R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, diss. Amsterdam, Kluwer Deventer 1991, Fiscale Monografieën 54. p.139 - 143. In de betekenis van een norm kan fraus legis worden beschouwd als een onbepaald begrip waarvan de grens tussen legis en fraus legis in de loop der tijd door de rechter kan worden aangepast.

235 Dit geval heeft betrekking op een samenstel van handelingen met als enige motief het ontgaan van overdrachtsbelasting. De Hoge Raad maakt in r.o. 3.3.3 duidelijk dat "(…) het uitblijven van een bestrijding van zulke constructies door middel van nadere wetgeving' niet 'eraan in de weg staat dat het ontgaan van de geldende wetgeving wordt bestreden met een beroep op het leerstuk van fraus legis."

236 Dit geval heeft betrekking op een geregistreerd partnerschap van één dag met als enige motief besparing van overdrachtsbelasting.

d. De leemte is door de wetgever niet duidelijk in de overwegingen betrokken terwijl dit voor de praktijk duidelijk is dat dit redelijkerwijze wel had moeten gebeuren. In deze situatie is sprake van ondermaatse wetgeving die volgens IJzerman geen bescherming verdient. Evenmin verdient volgens hem de belastingplichtige bescherming bij gebruikmaking hiervan tegen beter weten in. Alsdan zal het volgens IJzerman "van de omstandigheden van het concrete geval afhangen naar welke kant de weegschaal moet uitslaan."

4. Indien voor geval $c = \varphi(\varepsilon)$ waar terwijl zou moeten gelden $c = \varphi(\varepsilon)$ onwaar. Dit betreft veelal een φ waarmee een onterecht voordeel is verkregen. Met andere woorden, het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ is ongewenst wegens strijdig met doel en strekking van de wet of maatschappelijk niet acceptabel. Ter illustratie geef ik hierna twee voorbeelden.

In het eerste voorbeeld, ontleend aan een uitspraak van de Hoge Raad, verhuurt een vader in privé een pand aan een BV waarvan hij alle aandelen houdt. [237] Door middel van een reeks als zakelijk aangemerkte handelingen verkrijgen zijn twee onvermogende kinderen het pand (aanvankelijk 100% door de BV gefinancierd) in eigendom. Uit de van de BV ontvangen huur worden rente en aflossing aan de BV betaald.

Het Hof overwoog:

> "Het resultaat is derhalve dat de kinderen na verloop van ongeveer 20 jaar de onbezwaarde eigendom hebben verkregen van het pand zonder dat zij daarvoor materieel bezien enige tegenprestatie hebben gesteld en zonder dat zij daarvoor gedurende die ongeveer 20 jaar de vrije beschikkingsmacht over enig ander vermogensbestanddeel dan het pand geheel of ten dele hebben moeten opofferen."[238]

De hiervoor geschetste constructie sneuvelt bij toetsing aan de open norm 'in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling'.[239] In de algemene beoordeling door de verschillende partijen zijn drie redeneringen te onderscheiden:

a. naar de afzonderlijke handelingen in de reeks h_1, h_2, ... h_n van φ: deze redenering wordt gevolgd door de inspecteur met steun van de annotator[240]; indien een handeling h_i ontoelaatbaar dan volgt $c = \varphi(\varepsilon)$ onwaar.

237 HR 15 oktober 2010, nr. 09/02120, BNB 2011/36 met een (kritische) noot van E.J.W. Heithuis.
238 Hof Amsterdam, 16 april 2019, nr. 08/00054, r.o. 4.2.
239 Art. 3.92, lid 3, Wet IB 2001.
240 HR 15 oktober 2010, nr. 09/02120, BNB 2011/36. Punt 6 van de noot van Heithuis.

b. naar het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ ten opzichte van de bedoeling van de wet (oneigenlijk gebruik of fraus legis): de Hoge Raad volgt deze redenering op grond van de uitspraak van het Hof.
c. naar het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ ten opzichte van het recht (maatschappelijk ontoelaatbaar): dit klinkt door in de opvatting van het Hof.

De geconstateerde leemte, in dit geval een in familieverhoudingen gebruikelijke en volgens de regelgeving legitieme terbeschikkingstelling voor vermogensoverdracht aan kinderen, wordt in de rechtspraak opgevuld.

Een handeling die buiten φ heeft plaatsgevonden, kan door het in aanmerking nemen van alle omstandigheden van het geval het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ beïnvloeden. Een schoonmoeder wordt niet tot de kring van verbonden personen gerekend waardoor via overdracht van aandelen aan de schoonmoeder de terbeschikkingstellingregel wordt ontgaan. De handeling valt onder omstandigheden en wordt als zodanig een handeling die tot φ wordt gerekend en vervolgens leidt tot een ongebruikelijke terbeschikkingstelling. De A-G betoogt in dit kader:

> "Tot 'het geheel van handelingen' als bedoeld in het arrest behoort naar het oordeel van het Hof in dit geval ook de aandelenoverdracht aan schoonmoeder".[241]

De Hoge Raad overweegt:[242]

> "3.3.3. (....) Het past bij deze strekking niet slechts de terbeschikkingstellingshandeling zelf te beoordelen op haar gebruikelijkheid in het maatschappelijke verkeer, maar bij die beoordeling het geheel van rechtshandelingen dat met de terbeschikkingstelling verband houdt in aanmerking te nemen.
> 3.4.2. Uit de hiervoor in 3.3.3 beschreven strekking en beoordelingswijze van de terbeschikkingstellingsregeling volgt dat een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling onder andere plaatsvindt indien het met een geheel van handelingen bereikte resultaat zodanig is dat een dergelijk samenstel van handelingen zich tussen derden die geen familie zijn niet zou voordoen. Daaraan doet dan niet af dat onderdelen van dat geheel van handelingen op zichzelf beschouwd niet onzakelijk of ongebruikelijk zijn."

241 Zie onderdeel 3.4 van zijn conclusie voor HR 9 december 2012, nr. 11/03829, BNB 2013/24.

242 HR 9 november 2012, nr. 11/03829, BNB 2013/29, r.o. 3.3.3: "Alle omstandigheden van het geval moeten in de beoordeling van de ongebruikelijkheid in het maatschappelijk verkeer van de terbeschikkingstelling worden betrokken." De laatste zin van r.o. 3.3.2 vanaf 'voorts' doet denken aan een cirkelredenering: een ongebruikelijke terbeschikkingstelling impliceert het ontgaan van de terbeschikkingstellingregeling. Een handeling wordt vermoed tot het geheel van handelingen te behoren waarmee beoogd wordt de terbeschikkingstellingregeling te ontgaan. Uit de omstandigheden wordt vervolgens afgeleid dat dit vermoeden juist is, het vermoeden zelf kan niet tot bewijs dienen.

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond. Als leemte wordt in dit geval geconstateerd de overdracht van aandelen aan een niet verbonden persoon, i.c. de schoonmoeder, die als een soort stroman de opdrachten van de verkoper van de aandelen opvolgt.[243]

Samenvatting leemten
Een leemte komt pas bij een concreet geval in de rechtspraak tot uiting. Een leemte kan worden geconstateerd bij beoordeling van een geval doordat een entiteit ε of een voorschrift φ niet of niet op de door de wetgever beoogde manier wordt toegepast. Veelal ligt aan het gebruik van een leemte een specifiek samenstel van handelingen, of een 'belastingconstructie', ten grondslag. De handelingen zijn op zichzelf beschouwd niet in strijd met de regels, bijvoorbeeld een partnerschap van één dag is rechtmatig mogelijk. Een leemte kan door nalatigheid van de wetgever bij het opstellen van normen ontstaan, niet voorzien kunnen worden bij het opstellen van normen, of ontstaan door normveroudering ten opzichte van maatschappelijke ontwikkelingen. Aanvulling van een leemte is een vorm van rechtsvinding en rechtsontwikkeling. De voorkoming en bestrijding van ongewenst gebruik van leemten is primair een verantwoordelijkheid van de wetgever. Het middel fraus legis moet door de inspecteur en rechter worden ingezet als een ultimum remedium, niet als vangnet voor gebrekkige wetgeving.[244]

5.5 Welke soorten normen kunnen op grond van de theorie worden onderscheiden

In de vorige paragrafen zijn de open aspecten in de wet beschreven uitgaande van **def.2** in de symbolisch weergegeven vorm $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$. Daarin zijn van de twee onderscheiden bestanddelen, $\forall\varepsilon \in E$ en φ, kwalificatievoorschriften en functievoorschriften afgeleid die overeenkomen met kwalificatienormen en functievoorschriftnormen. De functievoorschriftnormen zijn in het belastingrecht hoofdzakelijk handelingsnormen en waarderingsnormen.

Uit **def.2** zijn de open normen afgeleid en gedefinieerd in **def.3**. De open normen zijn vervolgens geanalyseerd met behulp van predicaten en attributen. Dit heeft geleid tot een indeling in drieën, te weten A, B en C.

A. φ als **handelingsnorm**. **of waarderingsnorm**:

predicaat	p	bepaald	$p\varphi$	**open norm met eigennaam**
		onbepaald	$p\varphi$	**open norm algemeen**

243 In het algemeen zijn relaties met onafhankelijke derden lastig te onderscheiden van affectieve relaties met derden. Zie bijvoorbeeld HR 15 juni 2012, nr. 11/02194, BNB 2012/239, waarin goedgekeurd wordt dat door plaatsing van preferente aandelen bij een bevriende relatie heffing van overdrachtsbelasting wordt voorkomen. Er is geen sprake van fraus legis.

244 IJzerman a.w., p. 61 - 62.

De betekenis van de term *open norm,* zoals oorspronkelijk in de parlementaire behandeling van het NBW geïntroduceerd, is tot een ruimer begrip uitgebreid voor de aanduiding open normen.[245] Door het ontbreken van een definitie konden meerdere soorten normen als *open* norm worden aangemerkt. Dit kan onder meer worden geconstateerd in het toenemend gebruik van de term in artikelen in vaktijdschriften en Kamerstukken.[246] De betekenis van φ is een *functievoorschrift*, dat wil zeggen een handelingsvoorschrift of een waarderingsvoorschrift met een resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$.[247]

B. $\forall \varepsilon \in E$ (en entiteiten van φ) als **kwalificatienorm**.:
Entiteit ε die zich moet kwalificeren voor de verzameling E op grond van de aan E toegekende kenmerken of eigenschappen die voor de selectie of kwalificatie worden toegepast.
Een subklasse van de kwalificatienorm is de *quantifier* die wordt aangegeven met het symbool q. Daarmee wordt een onbepaald predicaat voor een hoeveelheid van ε aangegeven, in de vorm $q\varepsilon$. De norm $q\varepsilon$ is de ***q-norm.***
Daarin heeft q betrekking op een onbepaalde hoeveelheid, een hoegrootheid in kwantitatief of kwalitatief opzicht. De verzameling E kan als gelimiteerd of ongelimiteerd zijn aangegeven. Dit laatste wordt ook wel een open verzameling genoemd maar wordt in deze indeling niet als open norm aangemerkt. In het voorgaande is juist afgeleid dat een kwalificatienorm geen open norm kan zijn.[248] Een open verzameling omstandigheden is, zoals uiteengezet, geen open maar een ongelimiteerde (of oneindige) verzameling omstandigheden.

C. Vijf begrippen waarin de term "open" een rol speelt.
De term *open* wordt in veel gevallen toegekend als een kenmerk van iets dat moet worden ingevuld, wat nog moet worden geconcretiseerd. Dit gebruik brengt met zich dat normen en begrippen als *open* worden aangeduid die niet met de hier gegeven definitie van open norm overeenstemmen. Het gaat hierbij om de vorige paragrafen behandelde normen en begrippen:

Vage normen. Deze worden in veel gevallen gelijkgeschakeld met open normen. Vermoedelijk wordt dit veroorzaakt door het parlementaire spraakgebruik waarin de term 'open norm' en 'vage norm' niet onderscheidend

245 Zie hoofdstuk 2 voor de ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm'.
246 De frequentie van het gebruik in Kamerstukken neemt trendmatig toe volgens de vergelijking $y = 2x + 2$, vanaf 1995 t/m 2017, met x = jaar – 1994. Bron Opmaat, Kamerstukken II 1994-2017.
247 Voor zover van toepassing kan φ ook een gedragsvoorschrift voorstellen, het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ heeft dan betrekking op het resultaat van het gedrag.
248 Zie paragraaf 5.4.

wordt toegepast. Ook in de jurisprudentie en literatuur wordt geen duidelijk onderscheid gemaakt tussen vage en open normen. De jurisprudentie met betrekking tot vage normen bleef en blijft ongewijzigd van toepassing op de open normen. In het voorgaande is afgeleid dat een open norm geen vage norm kan zijn. Derhalve kan op grond van de in dit onderzoek ontwikkelde systematiek een gefundeerde indeling worden gemaakt in open normen en een vage normen.[249] Vaagheid is verbonden met entiteiten en niet met functievoorschriften. Daaruit vloeit voort dat een kwalificatienorm wel een vage norm kan zijn omdat die betrekking heeft op entiteiten. Zie voor de betekenis van het begrip vaagheid paragraaf 5.4.1.

Onbepaalde begrippen. Dit zijn geen open normen. Wel bestaat de mogelijkheid van een open verzameling bepaalde begrippen die aan het onbepaalde begrip. kunnen worden toegekend. Uit pragmatische overwegingen kan een onbepaald begrip worden voorzien van een predicaat waarop de indeling van een geval wordt gebaseerd, bijvoorbeeld *fair* trade wordt beoordeeld op *fair* of *unfair*.

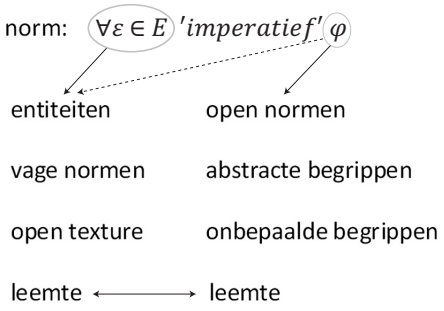
Abstracte begrippen. Dit zijn evenmin open normen. Abstractie biedt de mogelijkheid om ruime verzamelingen te definiëren en een optimum (althans voor de wetgever) niveau voor φ in te stellen. Een abstract begrip heeft tenminste één gemeenschappelijk attribuut met alle hieronder vallende verzamelingen.

Open texture. Het begrip *open* in *open texture* heeft in een rechtssysteem een tweeledige betekenis. In de eerste plaats de onvoorziene extensies van entiteiten en in de tweede plaats de door de wetgever geformuleerde reikwijdte van rechtsregels. Praktisch heeft de term *open texture* weinig nut, zoals hiervoor is betoogd.

Leemten. Het gaat hierbij om een door de wetgever ongewenst resultaat of geen resultaat bij onveranderde wetstoepassing, terwijl een resultaat wel wenselijk wordt geacht. De wetgever heeft bijvoorbeeld bepaalde gevallen niet (kunnen) voorzien, regelingen ontbreken op een nieuw toepassingsgebied of een onderwerp is maatschappelijk omstreden. Dergelijke in de rechtspraak geconstateerde leemten in de wet nopen tot aanvulling en rechtsontwikkeling. Ingeval de wetgever bewust leemten in de wet laat zitten, kan gebruikmaking hiervan door een belastingplichtige in bepaalde gevallen toch bestreden worden met fraus legis. De belastingplichtige wist of behoorde te weten dat zijn 'belastingconstructie' in strijd was met doel en strekking of het systeem van de betreffende wet.[250]

249 Zie paragraaf 5.4.
250 Zie paragraaf 5.4.5.

In schema 4 wordt de relatie aangegeven tussen de bestanddelen van de norm en de hiervoor behandelde normen en begrippen.



Schema 4. Soorten normen.

5.6 Generalklauseln en open normen

In een aantal Nederlandse onderzoeken worden *Generalklauseln* vergeleken met open normen.[251] Kennelijk worden *Generalklauseln* van belang geacht om mee te vergelijken. Om deze redenen zal in deze paragraaf worden onderzocht in hoeverre de vergelijking opgaat met de normindeling in paragraaf 5.5.

Daartoe wordt eerst de Duitse situatie in een drietal punten besproken, te weten: 1. de Duitse systematiek, waarbinnen *Generalklauseln* gewoonlijk worden geplaatst,2. de Duitse dogmatiek, met verwijzing naar het ontstaan, en 3. de andere omschrijvingen van Generalklauseln. Daarna bespreken we in punt 4 de vergelijking met de normindeling van paragraaf 5.4.

1. De Duitse systematiek

Een theoretisch kader hiervoor is ontwikkeld door Canaris[252] die het begrip Gesetzeslücke, dit is een door de wetgever ongewilde leemte in de wet, samenvattend definieert als[253]

---

251 Wiarda a.w., p.44, duidt de ontwikkeling in het NBW als de 'Flucht in die Generalklauseln'.
Reurich a.w., beschouwt Generalklauseln als vage normen met verwijzing naar de functionele werking van Generalklauseln als 'Verweisungsbegriffe', p. 174-175.
Memelink a.w., p. 39, hanteert voor Generalklausel de - gebrekkige - term open norm.
Klap a.w., p. 79-80, beschouwt Generalklauseln als vage normen.
Nan a.w. Nan plaatst het gebruik van vage normen (Generalklauseln) in het kader van het lex certa-beginsel binnen het strafrecht in Nederland.

252 Canaris a.w. Canaris heeft zijn systematiek ontwikkeld in samenwerking met Larenz. Zie K. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer Berlin 1991.

253 Canaris a.w., p. 198.

> "Eine Lücke ist eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts (d.h. des Gesetzes im Rahmen seines möglichen Wortsinnes und des Gewohnheitsrechts) gemessen am Maßstab der gesamten geltenden Rechtsordnung."

Vage begrippen worden niet onder leemten gerangschikt aangezien nagenoeg ‚alle Begriffe mehr oder weniger „unbestimmt" [sind] in dem Sinne, daß sie „unscharfe Ränder" besitzen".[254] Anders gezegd, als vaagheid van een begrip in de wet als een leemte zou worden aangemerkt dan is bijna elk woord in de wet een leemte. Vaagheid is inherent aan begrippen en woorden. Deze betekenis van vaagheid komt overeen met de betekenis die hieraan in dit onderzoek is gegeven.[255]

Minder zeker is Canaris of in geval van "'wertausfüllungsbedürftigen' Begriffen und Generalklauseln wie 'Gute Sitten', 'Treu und Glauben', 'wichtiger Gund', 'berechtiges Interesse' oder 'niedriger Beweggrund' von einer Lücke gesprochen werden kann". Deze begrippen bevatten geen duidelijke kenmerken op grond waarvan de rechter een vergelijking tussen geval en normbegrip kan maken. Dergelijke begrippen zijn echter ook weer niet zo onbepaald en algemeen dat volgens Canaris van een leemte gesproken kan worden. De begrippen wijzen de richting voor de rechter die deze begrippen kan concretiseren met inachtneming van de omstandigheden van het geval. Daarbij komt dat volgens Canaris:[256]

> "(...), daß das Gesetz, so allgemein und unbestimmt es auch sein mag, doch immerhin eine *Regelung* enthält, daß also zwar u. U. von einem Fehlen gesetzlicher Wertungen, nicht aber von einer Unvollständigkeit der gesetzlichen Anordnungen gesprochen werden kann"

Dit laatste heeft Canaris als criterium voor de begrenzing van het begrip leemte gekozen, er is nog een binding aan de woordbetekenis van de wet aanwezig. Ten slotte is, omdat de wetgever de onbepaaldheid van deze regelingen bewust heeft gewild, er geen sprake van 'Planwidrigkeit'. Hieruit volgt dat *Generalklauseln* geen leemten zijn.

---

254 Canaris a.w., p. 26. Hoewel niet als zodanig vermeld, komt dit overeen met de omschrijvingen van Heck en Wurzel. Voor Heck zie samenvatting van deze paragraaf. K.G. Wurzel, *Das juristische Denken*, Moritz Perles Wien 1904. Wurzel vergelijkt vaagheid van een begrip met voorgrond en achtergrond in de fotografie: "So hat jeder Begriff der Ehrfahrungswissenschaften neben einer Kernvorstellung eine immer abklingende Übergangszone, und zwar der eine eine breitere, der andere eine schmälere", p. 41.

255 Zie paragraaf 5.4.1.

256 Canaris a.w., p. 28.

2. De Duitse dogmatiek

Wat oorspronkelijk wel onder *Generalklauseln* werd verstaan, is beschreven door Hedemann in zijn bekende geschrift met de vele malen als spreuk aangehaalde titel 'Die Flucht in die Generalklauseln'.[257] Hedemann schetst de ontwikkeling vanuit het Romeinse recht en constateert dat in zijn tijd:[258]

> "Der Tatbestand ist der, daß die Generalklauseln im Laufe der Letzten fünfzig oder dreißig Jahre in erstaunlichem Vordringen begriffen sind."

Volgens Hedemann stamt de tem *Generalklauseln* uit het Pruisische recht. Voor het publieke recht werd de term destijds als *Generaldelegation* aangeduid. Aanvankelijk bleef het gebruik van *Generalklauseln* beperkt tot het '*Inkrafttreden des Bürgerlichen Gesetzbuches*' in 1900. Vanaf dat moment neemt het gebruik een grote vlucht en dringt geleidelijk door in alle rechtsgebieden.[259] Toepassing van *Generalklauseln* ontwikkelde zich in Duitsland tot een dogmatiek. Deze uitbreiding van het gebruik van *Generaklauseln* heeft ook, in omgekeerde richting, plaatsgevonden in het Duitse belastingrecht met betrekking tot 'Härteklauseln'.[260] Een verklaring van de groei van een begrip, ook een rechtsbegrip, wordt gegeven in een toelichting van Wurzel over de invloed van spreektaal op het denken:[261]

> "Die Sprache und das in ihr verkörperte Begriffssystem ist nicht bloß ein Werkzeug des Denkens, sie lenkt auch unser Denken in bestimmte Bahnen. Ich streife diesen Punkt schon hier nur deshalb, weil hindurch auch manche andere Beeinflussungen unseres logischen Denkens durch soziale Faktoren erklärlicher werden. So bemerkt Sigwart (Logik § 7): „daß wir an neuen Gegenständen immer dasjenige am leichtesten bemerken, was mit einem geübten Schema übereinstimmt. Wir legen sozusagen unsere fertigen Bilder immer über die Dinge her und verhüllen uns dadurch das Neue und Unterscheidende an ihnen".
> Sigwart benützt hier noch den Ausdruck „Schema", aber wie weit er auch davon entfernt ist, damit das Bild einer festbegrenzten geometrischen Figur zu verbin-

257 J.W. Hedemann, *Die Flucht in die Genaralklauseln*, Eine gefahr für Recht und Staat, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1933. De ondertitel heeft betrekking op het koppelen van *Generalklauseln* aan partijpolitieke doelen. Hedemann heeft hier als voorbeeld Rusland op het oog. Dit weerhield hem er niet van om vanaf 1933 actief mee te werken aan het "Volksgeseztbuch im Dritten Reich" waarin het juist de bedoeling was om *Generalklauseln te* verbinden aan de partij-doelstellingen. Zie voor het leven en werk van Hedemann de dissertatie van C. Wegerich, *Die Flucht in die Grenzenlosigkeit*, Justus Wilhelm Hedemann (1878-1963), Mohr Siebeck Berlin 2004.

258 Hedemann a.w., p. 4.

259 In dit opzicht lijkt de ontwikkeling van *open normen* op de ontwikkeling van *Generalklauseln* In beide gevallen nam het gebruik na invoering van een burgerlijk wetboek een hoge vlucht.

260 Hedemann a.w., p. 39-41. Härteklausel is te vergelijken met de hardheidsclausule in art. 63 AWR.

261 Wurzel a.w., p. 40.

> den, beweist der unmittelbar vorgehende Satz: „Alle Wörter haben im natürlichen Verlauf des Denken das Bestreben, ihr Gebiet zu erweitern, ihre Grenzen sind unbestimmt und immer bereit sich für neue verwandte Vorstellungen zu öffnen."[262]

De ontwikkeling van de dogmatiek komt met name tot uiting in het Duitse staats- en bestuursrecht. Het gebruik van *Generalklauseln* in het Duitse staats- en bestuursrecht is verbonden met rechtsgevolgen. *Generalklauseln* worden in dat kader gedefinieerd:[263]

> "gesetzlich gefaßte Verwaltungsbefugnisse, bei denen das Vorliegen teilweise offen formulieren Handlungsvoraussetzungen eine nicht abgeschlossene Mehrzahl van Handlungsmöglichkeiten in einem bestimmten Sachgebiet eröffnet."

Het prototype hiervoor is de overeenkomstige regeling in het Duitse politierecht die de bevoegde instanties machtigt ter afwering van *gevaar* de *noodzakelijke* maatregelen te nemen. Het gaat dus om de combinatie van een open norm (*unbestimmte Rechtsbegriffe*) met een niet begrensde keuze aan rechtsgevolgen (hieraan ontlenen bestuursorganen hun 'freies Ermessen') op een bepaald vakgebied. In geval van vaststaande rechtsgevolgen is sprake van 'generalklausartige' bepalingen.

Generalklausel is een instrument voor de staat dat wordt ingezet als bevoegdheidsnorm. Daarin onderscheidt Wissmann twee perspectieven: de functie als dynamische norm voor de grondwettelijk gewenste beperking van de staat (verdeling tussen vrijheid en staatsbemoeienis) en de functie als open norm voor de toepassing van op deskundigen gebaseerde standaards (toepassing van praktijk en wetenschap).

Van belang is de eis van bepaalbaarheid ('Bestimmtheit') die door middel van rechtspraak is afgeleid uit de Duitse Grondwet (GG) en als *Bestimmtheitsgebot* wordt omschreven.[264] Het Bundesverfassungsgericht (BverfG) formuleert in bestendige rechtspraak dat regelingen „so bestimmt zu fassen (sind), wie dies nach der Eigenart des zu ordnenden Lebenssachverhalt mit

---

262 Wurzel verwijst hiervoor ook naar Tertullianus (L.27 de Legibus D, I, 2).

263 H. Wissmann, *Generalklauseln*, *Verwaltungsbefugnisse zwischen Gesetzmäßigkeit und offene normen.* Jus Publicum 173, Mohr Siebeck Tübingen 2008, p. 2.

264 Afgeleid uit art. 2, lid 1, GG:
"(1) Jeder hat das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt."
In verbinding met art. 1 lid 3 GG:
"(3) Die nachfolgenden Grundrechte binden Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht."
Indirect kan 'Bestimmtheit' voor belastingen ook worden afgeleid uit §370 AO (Steuerhinterziehung) aangezien formeel het 'Bestimmtheitsgebot' is afgeleid uit art. 103, lid 2, GG (*nulla poena sine lege* beginsel) dat als volgt luidt: "Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde."

Rücksicht auf den Normzweck möglich ist".[265] Dit is een relatieve maatstaf waarmee abstract wordt aangegeven dat in zoverre tegemoet moet worden gekomen aan het *Bestimmtheitsgebot* als nodig is voor het doel van de norm. Wel kunnen nadere beoordelingscriteria worden ontwikkeld.[266] Het *Bestimmtheitsgebot* stuurt de verhouding tussen wet en bestuur dat als bevoegd orgaan belast is met de uitvoering (de z.g. Exekutive).[267]

Het gebruik van *Generalklauseln* maakt flexibele regulering mogelijk tussen wetgever (parlement), uitvoering en rechtspraak. Delegatie naar uitvoering maakt organisatorisch een gelaagde regulering mogelijk. Een gelaagde regulering wil zeggen dat de uitvoering successievelijk wordt doorgegeven aan een hieronder vallende organisatie die in de uitwerking ook weer verder kan doorgeven, zelfs naar de private omgeving (gereguleerde zelfregulering).[268] De verbinding van dezelfde Generalklauseln tussen de verschillende organisatorische lagen blijft in stand. Bestimmtheit geeft daarbij een grens aan voor de toepassing van *Generalklauseln* en *unbestimmte Rechtsbegriffe*.

In het Duitse belastingrecht zijn *Generalklauseln* en unbestimmte Rechtsbegriffe ook onderdeel van de doctrine. *Generalklauseln* zijn een onderscheiden klasse van *unbestimmte Rechtsbegriffe*.[269] De weergegeven definitie voor het belastingrecht is als volgt:[270]

> "Als „Generalklauseln" werden Vorschriften bezeichnet, welche „sprachlich nur einen vagen Richtliniengehalt enthalten und im Übrigen auf andere Normen (oder Normbildungsmethoden) verweisen."

3. Andere omschrijvingen van Generalklauseln

Hieraan is toegevoegd dat op andere plaatsen ook weer andere omschrijvingen gegeven worden, bijvoorbeeld naar de mate van Unbestimmtheit, Allgemeinheit of Abstraktionshöhe.

Als de rechtsgevolgen buiten beschouwing blijven dan vallen *Generalklauseln* in de categorie unbestimmte Rechtsbegriffe. De definitie van *Generalklauseln* kan ook hier per rechtsgebied en per onderzoek variëren. Tipke neemt *Generalklauseln* en *unbestimmte Rechtsbegriffe* samen om aan te geven dat het BVerfG heeft bevestigd dat toepassing ervan door de wetgever grond-

265 Wissmann, p. 168, betoogt dat dit is ontstaan vanuit de eerdere uitspraken dat wettelijke regelingen voldoende bepaald (precies) moeten zijn, en in zeker opzicht voor de burger voorzienbaar en berekenbaar moeten zijn.

266 Wissmann, p. 170; „Normklarheit und Normwahrheit".

267 Zie ook H. Maurer & C. Waldhoff, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H. Beck Nördlingen 2017, p. 144-177.

268 Wissmann, p. 276-296.

269 C. Jehke, *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht,* Duncker & Humblot Berlin 2005, p. 31-42. Zie ook het verschil in Bestimmtheit en Klarheit, p. 28-31.

270 Jehke, p. 37.

wettig is.[271] Het onderscheid in *Generalklauseln* en *unbestimmte Rechtsbegriffe* is niet altijd even duidelijk. Geitmann constateert een terminologische onduidelijkheid ‚aber spricht das BverfG auch vielfach von „Ermessen" und „unbestimmtem Rechtsbegriff", mitunten von „Generalklauseln".'[272] Geitmann introduceert hiervoor de term 'offene Normen' om de terminologische onduidelijkheid te vermijden.

De voorbeelden van *Generalklauseln* betreffen nog wel steeds de door Hedemann besproken *Generalklauseln*, bijvoorbeeld '*Treu und Glauben'* en *'guten Sitten'*[273]

4. Vergelijking met soorten normen

Naar hun aard zijn dergelijke *Generalklauseln* onbepaalde begrippen of abstracte begrippen die door de wetgever worden toegepast om een veelvoud aan voorschriften die niet a priori in detail omschreven kunnen worden, aan een bepaald begrip toe te kennen. Een begrip is zodanig geformuleerd dat een gemiddeld persoon dit begrip voor zijn geval herkent en zijn gedrag, handeling of actie daarop kan afstemmen. Begrippen als goede trouw[274], goede zeden of fair trade hebben betrekking op uitvoering van een veelheid van handelingen, gedragingen en acties die met een bepaald begrip verbonden kunnen worden. Het uitgevoerde repertoire aan handelingen, gedragingen en acties is in dit onderzoek weergegeven als φ. Zoals al eerder opgemerkt in paragraaf 5.4.2 (Onbepaalde begrippen), is in deze gevallen het onbepaalde begrip verbonden met een predicaat waarin een oordeelsvorming besloten ligt. In de hiervoor genoemde voorbeelden zijn dat goede trouw, goede zeden of fair trade.[275] Daarop is het sorite-criterium van toepassing.[276] Het resultaat van het functievoorschrift $y = \varphi(\varepsilon)$ fungeert achteraf als grensbepaling tussen goed en niet-goed, tussen p en $\neg p$.

Ook voor abstracte begrippen kan dit worden toegepast.[277] Bijvoorbeeld groene beleggingen worden achteraf beoordeeld op het groen of niet-groen zijn van beleggingen. Beleggingen bezitten dan ten minste één gemeenschappelijk attribuut, bijvoorbeeld vermogensrecht, waaronder ze op het hoogste abstractieniveau geclassificeerd kunnen worden. Een onbepaald of abstract begrip zonder een predicaat wordt op de inhoud beoordeeld. Bijvoorbeeld onder het 'afweren van gevaar' vallen alle mogelijk functievoorschriften φ die betrekking hebben op het afweren van gevaar. In een bepaalde situatie wordt het resultaat van de betreffende φ daarop beoordeeld.

---

271 K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Dr. Otto Schmid Köln 1993, p. 171 en p. 176.
272 R. Geitmann, Bundesverfassungsgericht und „offene" Normen, Duncker & Humblot Berlin 1971, p. 47 e.v.
273 Hedemann a.w., p. 6 en p. 58.
274 Hier niet bedoeld als vervanging van de open norm redelijkheid en billijkheid.
275 Paragraaf 5.4.2.
276 Paragraaf 5.4.1.
277 Paragraaf 5.4.3.

Uiteraard in samenhang met de genomen of nagelaten maatregelen van het bestuursorgaan.

In geval van een geschil beoordeelt de rechter het resultaat y_b van de belastingplichtige en het resultaat y_u van de Belastingdienst ten opzichte van de grens tussen p en $\neg p$. Uitgangssituatie in het geschil is y_b voldoet aan p en y_u aan $\neg p$.

De vergelijking hiervoor is **als** $y_b = \neg p$ **dan** geldt $y_u \vee$ *correctie* y_b. Het bewijs hiervoor kan lastig zijn omdat uit y_b het gevolgde functievoorschrift φ moet worden gereconstrueerd.

Samenvatting Generalklauseln en open normen
Generalklauseln en *unbestimmte Rechtsbegriffe* worden in de Duitse systematiek niet als leemten (in de wet) aangemerkt maar als te concretiseren normen.[278] Het begrip vaagheid is in Duitsland ontleend aan het aan het fotografie gangbare beeld dat Heck omschreef: [279]

> "Mit verschwindender Ausnahme ist jedes Wort mehrdeutig. Ein sicherer Bedeutungskern ist von einem allmählich verschwindenden Bedeutungshof umgeben."

Het begrip *Generalklauseln* wordt niet eenduidig toegepast en onderscheidt zich niet duidelijk van *unbestimmte Rechtsbegriffe*. Unbestimmtheit heeft een grondwettelijk aspect. 'Lücke' en 'Bestimmtheit' zijn onderwerpen waaraan in de rechtswetenschap veel aandacht wordt besteed. Dit is mede te danken aan bijdragen van de rechtspraak aan de ontwikkeling van het '*Bestimmtheitsgebot*'. Dat neemt niet weg dat in de Duitse bestendige belastingrechtspraak het feit dat een norm moet worden uitgelegd niet in strijd wordt geacht met het grondwettelijke *Bestimmtheitgebot*. Ook daar wordt de illusie in stand gehouden dat een belastingplichtige zijn belastingschuld vooraf uit de wet kan berekenen.[280] *Generalklauseln* en *unbestimmte Rechtsbegriffe* zijn vergelijkbaar met onbepaalde en abstracte begrippen zoals gedefinieerd in dit onderzoek, met uitzondering van open normen die als 'wertausfüllungsbedürftigen' begrippen worden aangemerkt. Onze conclusie luidt: Naar de definitie van open normen in dit onderzoek zijn *Generalklauseln* geen open normen.

278 H. Honsell & T.M. Mayer-Maly, *Rechtswissenschaft*, Nomos Baden-Baden 2017, p. 114.
279 P. Heck, *Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1914, p. 173
280 C. Jehke, *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht*, Duncker & Humblot Berlin 2005, p. 263.

5.7 Organisatie verwijzingsvormen naar inhoud van open normen

Bij een open norm met een bepaald predicaat $p\varphi$, verwijst p voor de inhoud naar een in het private domein beschikbare norm. Een dergelijke norm is verbonden met een organisatie die de norm samenstelt, onderhoudt en publiceert. In aanvulling op de verwijzing kan de wetgever bijkomende regels stellen ten aanzien van het gebruik van de norm of een alternatief voorschrijven indien de norm niet kan worden toegepast. In deze paragraaf zullen de onderscheiden organisatievormen van normen die vanuit het fiscale systeem worden aangeroepen, worden behandeld.[281]

De eenvoudigste organisatievorm is een verwijzing naar een publicatie afkomstig van een organisatie, bijvoorbeeld een catalogus, een dagblad of internet waarin een bepaald en actueel resultaat is vermeld dat als inhoud van de open norm moet worden overgenomen.[282] De meer bewerkelijke vorm verwijst naar een uit te voeren voorschrift, bijvoorbeeld goed koopmansgebruik, NEN-ISO of woz. Zo'n voorschrift moet een resultaat opleveren voor de inhoud van de open norm. Het algemene model aan de hand waarvan ik de desbetreffende normen beschrijf, bestaat uit de volgende onderdelen:

1. Private organisatie op een vakgebied of voor een branche.
2. Normen als standaard voorschriften of waarden waarnaar de wet verwijst.
3. Toepassing primair van belang binnen vakgebied.

Er is geen voorgeschreven vorm voor de structuur en organisatie waarin de norm beschikbaar kan worden gesteld. De private organisatie bezit of coördineert de deskundigheid binnen het vakgebied voor de ontwikkeling en het beheer van de normen, onafhankelijk van de wetgever. Tevens zorgt de private organisatie voor beschikbaarheid en publicatie van de standaards.[283] Door in het fiscale systeem direct of indirect te verwijzen naar de normen van de private organisatie wordt de open norm concreet ingevuld. In dit opzicht is er nauwelijks verschil met de onbepaalde predicaten. Bij

281 Uiteraard zijn daarbuiten ook organisaties die een open norm ontwikkelen en beheren, bijvoorbeeld de commissie corporate governance (Instellingsbesluit Monitoring Commissie Corporate Governance Code van 11 december 2013).

282 Zie bijvoorbeeld art. 5.21 Wet IB 2001, waarin een verwijzing naar een aangewezen prijscourant is opgenomen.

283 De vraag rijst of er een wettelijke publicatieplicht ingevolge de bekendmakingwet voor dit soort open normen geldt. Zie daarvoor de procedure Knooble/Staat, HR 22 juni 2012 nr. 11/01017, NJ 2012/397, waarin geconcludeerd wordt dat die plicht niet geldt. Verwijzing naar een NEN-norm maakt NNI niet tot een instituut dat bevoegd is algemeen verbindende regels te stellen noch dat een verwijzing die regels als zodanig aan kan merken.

die bepaalde predicaten is het voorschrift van tevoren bekend; bij de onbepaalde predicaten moet het voorschrift achteraf worden opgesteld ter invulling van de open norm. Wel is een vereiste dat de desbetreffende organisatie representatief is voor het vakgebied, over actuele deskundigheid beschikt en continuïteit biedt.

De eenvoudigste vorm van gebruik bestaat uit de verwijzing naar een norm die binnen een vakgebied wordt bekend gemaakt en tevens zonder verdere bewerking als inhoud van de betreffende open norm kan dienen.[284] Hierna volgen enkele voorbeelden van zo'n eenvoudige vorm:

- catalogus: de catalogusprijs zijnde de in Nederland door de fabrikant of importeur publiekelijk kenbaar gemaakte prijs welke naar zijn inzicht bij verkoop aan de uiteindelijke afnemer valt te berekenen.[285] Is een zodanige prijs niet bekend, dan wordt hij door vergelijking bepaald.[286] Door deze laatste toevoeging wordt een open norm gecreëerd met p = *vergelijking*, φ = *prijsbepaling*.
- dagblad: prijscourant voor de waardering van effecten naar de waarde in het economische verkeer op een bepaald tijdstip voor zover die effecten hierin zijn opgenomen.[287] De aangewezen prijscourant is de Officiële Prijscourant, uitgegeven door Euronext Amsterdam N.V.[288] In de overige gevallen geldt voor de waardering van effecten op de peildatum de waarde in het economische verkeer als een open norm.
- internet: Euribor, de dagelijks door de European Banking Federation vastgestelde rente voor euro deposito's.[289] Vaststelling van de Euribor tarieven vindt plaats door een panel van Europese banken. Het Euribor tarief geldt als basis voor diverse renteproducten.[290]

De bedoeling van deze categorie open normen is om de actuele waarde van een variabele in te kunnen vullen. De wetgever vertrouwt daarbij op een correct bepaalde en weergegeven waarde.[291]

De meer bewerkelijke vormen zijn open normen die een uitvoering van een (omvangrijk) voorschrift inhouden. Dergelijke normen worden binnen een vakgebied in een voor dit doel gecreëerde organisatie ontwikkeld en bijgehouden. In het hiernavolgende worden de normen goed koopmansgebruik, NEN-ISO en woz-voorschrift behandeld. Deze normen zijn naar mijn

---

284 Dit is vergelijkbaar met gebruik van standaardeenheden waarin grootheden als gewicht, snelheid, geld, tijd, etc. worden uitgedrukt.
285 Art. 9, lid 5, Wet BPM.
286 Art. 9, lid 5, laatste zin, Wet BPM.
287 Art. 5.21 Wet IB 2001, art. 21 SW 1956.
288 Art. 33b Uitvoeringsregeling Wet IB 2001.
289 Art. 1 en 3 Regeling rekening courant en leningenbeheer derden.
290 Publicatie geschiedt door EMMI; https://www.emmi-benchmarks.eu/ met vermelding van het panel.
291 Dit is in een private setting overigens lastig te controleren. Denk aan het Libor-schandaal in de bankwereld en sjoemelsoftware in de autobranche.

mening representatief voor de uiteenlopende vormen binnen het algemene model.[292] Hierna bespreek ik de verschillende voorbeelden van organisatie vormen waarnaar de wetgever via een open norm verwijst, te weten: goed koopmansgebruik (paragraaf 5.7.1), NEN-ISO (paragraaf 5.7.2) en Wozvoorschrift (paragraaf 5.7.3.). Ik besluit met een samenvatting (paragraaf 5.7.4).

5.7.1 Goed koopmansgebruik

Goed koopmansgebruik is een zeer bekende open norm binnen het fiscale recht.[293] Het woord 'gebruik' duidt op wat in het reële systeem als gebruikelijk wordt gezien voor vaststelling van de jaarwinst in bedrijfseconomische zin. De verwijzing vanuit het fiscale systeem naar goed koopmansgebruik betekent dat het predicaat 'goed koopmansgebruik' verwijst naar een voorschrift in $\mathcal{R}$ voor de bepaling van de fiscale jaarwinst. Er is echter in vele gevallen geen sprake van een eenduidig voorschrift maar van een keuze voor een stelsel dat mag worden toegepast met in achtneming van de ter zake geldende wettelijke regels.[294] In het algemeen zal de jaarwinst binnen een toegelaten bandbreedte reproduceerbaar zijn.[295] Er is geen *directe* koppeling tussen het jaarrekeningenrecht en goed koopmansgebruik.[296] Verwijzing in de wet naar de open norm goed koopmansgebruik is geen directe verwijzing naar de norm voor de bepaling van de jaarwinst volgens jaarrekeningenrecht maar naar een verzameling fiscale voorschriften die bij de fiscale jaarwinstbepaling in acht moeten worden genomen. Deze verzameling voorschriften is samengesteld uit met name jurisprudentie van de Hoge Raad (als hoogste rechter in belastingzaken). De wetgever heeft in de loop van de tijd een aantal verduidelijkingen van en inbreuken op goed koopmansgebruik neergelegd in wettelijke bepalingen. Ook een directe verwijzing naar IFRS zou overeenkomstig een bij IFRS passende verzameling fiscale regels inhouden. Door gebruik van de historische term goed koopmansgebruik is niet direct het open norm karakter inzichtelijk. Daartoe wordt vanuit de theorie de volgende toelichting gegeven.

---

292 De uiteenlopende vorm ontstaat door de aard van het vakgebied en de rol van een normregelende partij. Daarbij kan gedacht worden aspecten als de mate van aanvullende codificatie en controle van de wetgever, de duidelijkheid en nauwkeurigheid van het voorschrift en de benodigde deskundigheid.

293 A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik. Een onderzoek naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005.

294 Wel dient ingevolge art. 3.25 Wet IB 2001 een bestendige gedragslijn te worden gevolgd die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De toevoeging dat 'de bestendige gedragslijn alleen kan worden gewijzigd indien goed koopmansgebruik dit rechtvaardigt' suggereert goed koopmansgebruik als een autonome rechtsbron.

295 Lubbers 2005. Bijvoorbeeld in de toerekening van ontvangsten en uitgaven, resulterend in de waardering van vermogensbestanddelen kunnen bij een identiek feitencomplex door subjectieve inzichten verschillen ontstaan in de hoogte van de jaarwinst die echter binnen een toegelaten bandbreedte valt.

296 Lubbers 2005, p. 407-411.

Goed koopmangebruik dient voor deze toelichting gelezen te worden als een gebruikelijke jaarwinstbepaling in bedrijfseconomische betekenis. Gebruikelijk is een onbepaald predicaat dat verwijst naar een φ_1 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$. Dit verklaart dat de wetgever niet rechtstreeks naar φ_1 verwijst. Door de wetgever is aangenomen dat een dergelijk functievoorschrift φ_1 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ beschikbaar is.[297] Functievoorschrift φ_1 wordt door wetgever en rechter 'gefiscaliseerd' door ontwikkeling van een met φ_1 verbonden verzameling fiscale regels die als functievoorschrift φ_2 in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ worden opgenomen. De rechtsregels φ_2 moeten bij uitvoering van φ_1 ten behoeve van de fiscale jaarwinstbepaling in acht worden genomen met voorrang op de regels in φ_1. De functievoorschriften φ_1 en φ_2 worden daarbij niet daadwerkelijk samengevoegd. Bijvoorbeeld goed koopmansgebruik, afgekort gkg, wordt als functievoorschrift symbolisch weergegeven met: $\varphi_{\text{gkg}} = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_{\text{rj}}) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_{\text{fisc.rj}})$, waarin $\varphi_1 = \varphi_{\text{rj}}$ de Raad voor de jaarverslaggeving richtlijn bevat, afgekort RJ en $\varphi_2 = \varphi_{\text{fisc.rj}}$ de hieraan door de wetgever toegevoegde regels. Voor IFRS zou de overeenkomstige vorm zijn $\varphi_{\text{gkg}} = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_{\text{ifrs}}) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_{\text{fisc.ifrs}})$. De ontwikkeling van φ_1 vindt plaats in een private organisatie (zie hierna). De ontwikkeling van φ_2 in φ_{gkg} vindt plaats onder regie van de rechter die autonoom bepaalt wat onder gebruikelijk moet worden verstaan.[298] De rechter kan daarbij nieuwe ontwikkelingen in φ_1 betrekken of φ_1 als inspiratiebron gebruiken.

Er zijn in dit specifieke geval meerdere private organisaties die op bedrijfseconomisch gebied standaardvoorschriften of richtlijnen direct of via een uitgever tegen betaling beschikbaar stellen. De organisatie, de norm en de toepassing is respectievelijk:

1. Stichting Raad voor de jaarverslaggeving
   IASB (International Accounting Standards Board)
2. Raad voor de jaarverslaggeving richtlijnen
   IFRS (International Financial Reporting Standards)
3. Toepassing op jaarrekening, winstbepaling, waarderingen; goed koopmansgebruik is een waarderingsnorm op grond waarvan de fiscale jaarwinst moet worden vastgesteld.

297 Zie ook de toelichting bij de definitie van een open norm, def.3 in paragraaf 5.3.

298 HR 8 mei 1957, nr. 12.931, BNB 1957/208 waardering bedrijfseconomisch juist, fiscaal niet toegestaan; HR 16 februari 1972, nr. 16.672, BNB 1972/76 activeren verschotten in advocatuur ongebruikelijk maar wel gebruikelijk volgens goed koopmansgebruik; HR 1 oktober 1980, nr. 19.324, BNB 1980/333 gecertificeerde jaarrekening niet gelijk aan het fiscale koopmansgebruik; HR 18 december 1991, nr. 26.674, BNB 1992/181, waarin de Hoge Raad overweegt: "de term goed koopmansgebruik betekent niet dat uitsluitend hetgeen gebruikelijk is, noch dat al hetgeen gebruikelijk is daartoe behoort."

Sinds 1 januari 2005 zijn alle beursgenoteerde bedrijven in de EU verplicht volgens IFRS te rapporteren.[299] De fiscale wetgever verwijst, zoals hiervoor vermeld, niet rechtstreeks naar IFRS maar naar goed koopmansgebruik als een fiscaal begrip met een eigen inhoud. Er is wel sprake van een nauwe aansluiting bij de bedrijfseconomische inzichten en – in mindere mate – bij voorschriften zoals vastgelegd in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving en IFRS.

5.7.2 NEN-ISO

Het NNI is het Nederlandse Normalisatie Instituut. Het NNI coördineert en begeleidt de ontwikkeling van nationale en internationale normen in de vorm van werkgroepen die zijn samengesteld uit deskundigen op het betreffende vakgebied.[300] De normen zijn toegankelijk onder de naam NEN-normen waartoe onder meer NEN-EN en ISO-normen behoren. Het NNI maakt strikt genomen zelf geen normen maar faciliteert het normalisatieproces met deelname van partijen volgens het principe 'all parties concerned'. Vanwege de open toegang van deskundigen tot de werkgroepen heeft het begrip 'open norm' binnen het NEN betrekking op de samenstelling van werkgroepen ten behoeve van de vaststelling van een NEN-norm.[301] De wetgever verwijst in enkele wetten naar NEN-normen. In de meeste gevallen wordt naar NEN-normen verwezen in besluiten en ministeriële regelingen. Binnen het fiscale systeem gebeurt dit zeer beperkt.[302] De wetgever kan op deze wijze voor de inhoud van een wettelijke open norm verwijzen naar het betreffende NEN-identificatie nummer waarmee een concrete inhoud kan of moet worden vastgesteld.[303]

De structuur van de norm is:

1. NNI (Stichting Nederlands Normalisatie-Instituut).
2. NEN-ISO normen, voorzien van een eenduidig nummer voor identificatie.
3. Technische normen voor producten, prestaties, werkwijzen, constructies en diensten die worden ontwikkeld en aangepast naar de stand van de wetenschap en techniek.

---

299 Verwijzing in art. 2:362, lid 8, BW: bedrijven mogen hun jaarrekening inrichten volgens door de IASB vastgestelde en de door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden. Voor niet-beursgenoteerde bedrijven geldt de IFRS-verplichting niet.

300 NEN is opgericht in 1916, heeft ca. 300 medewerkers in dienst en coördineert ruim 1400 normcommissies, thans stichting NNI, website www.nen.nl.

301 Zie ook C. Stuurman, *Technische normen en het recht*, diss. VU Amsterdam 1995, p. 28-32.

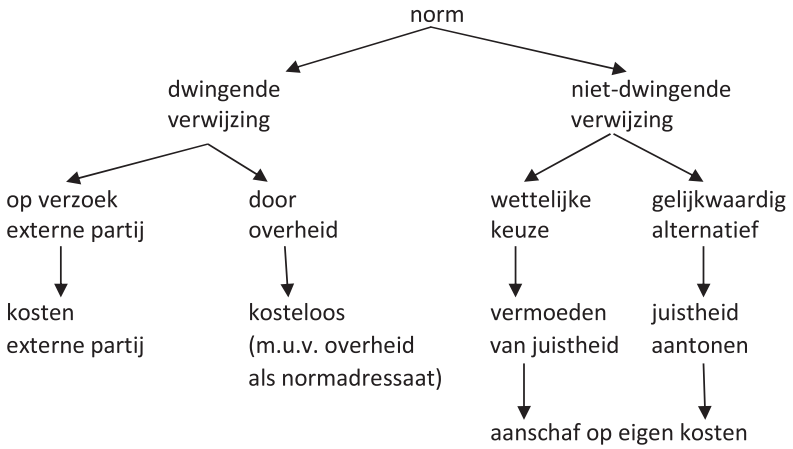
302 Art. 40ca Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Verwijzing naar NEN-ISO 9001. Art. 14 en Bijlage MO.1. Uitvoeringsregeling accijns. Verwijzing naar ISO-normen.

303 Inzage ten kantore van NNI is kosteloos voor de NEN-normen, van maandag tot en met vrijdag van 8.30 uur tot 17.00 uur. Dit geldt niet voor normen van de buitenlandse zusterorganisaties. Normen die door de wetgever dwingend worden voorgeschreven zijn via de website van NEN kosteloos in te zien.

Betreffende de verwijzing in regelgeving naar NEN-normen zijn procedures gevoerd over de vraag wat de formeel juridische status is van deze normen.[304] Naar aanleiding van deze procedures heeft de overheid de relevante problemen in kaart gebracht en aanbevelingen gedaan ten aanzien van de kenbaarheid van normen.[305] Het beleid komt hierop neer dat, kort gezegd, dwingende verwijzingen (naar nationale normen) worden vervangen door niet-dwingende verwijzingen op basis van bewijsvermoeden (het vermoeden juist te zijn). Dwingende verwijzingen worden kosteloos ter beschikking gesteld tenzij op verzoek van externe partijen een door die partijen opgesteld document door de wetgever dwingend wordt voorgeschreven.

In geval van een niet-dwingende verwijzing naar een norm is een gelijkwaardigheidsbepaling[306] van toepassing. Er mag een eigen norm worden toegepast (is een open norm van de vorm $p\varphi$), maar de kwalitatieve gelijkwaardigheid moet kunnen worden aangetoond.[307]

Ten behoeve van de overzichtelijkheid volgt hierna in schema 5 een overzichtelijke indeling van de onderscheiden verwijzingen naar NEN-normen.



Schema 5. Overzicht verwijzingen naar NEN-normen.

304 De z.g. Knooble arresten, HR 22 juni 2012 nr. 11/01017, NJ 2012/397. Zie ook R.J. van Gestel, Kenbaarheid van NEN-normen waarnaar in wetten wordt verwezen. Over het wetsbegrip, zelfregulering, 'panjurisme' en de vraag wie opdraait voor de kosten van openbaarheid, NJB 2009, 272.

305 Kamerstukken II 2010-2011, nr. 27406, nr. 193. Kabinetsreactie op kenbaarheid van normen en normalisatie.

306 Art. 1.3 Gelijkwaardigheidsbepaling Bouwbesluit.

307 Dwingende normen zijn vanaf 1 januari 2016 kosteloos inzichtelijk op de website van NNI. Voor niet-dwingende normen moet worden betaald. De reden hiervoor is dat in regelgeving in principe niet meer dwingend wordt verwezen in regelgeving. Kamerstukken II 2010-2011, 27 406, nr. 193 en publicaties over NEN-normen op www.rijksoverheid.nl.

Het hiervoor geschetste overheidsbeleid lijkt te zijn ingegeven door Europese richtlijnen ten aanzien van geharmoniseerde normen en de Aanwijzingen voor de regelgeving.[308] Het beleid is wellicht ook ingegeven om dergelijke normen een legitiem karakter te geven zonder al te veel financiële gevolgen voor de overheid.

5.7.3 Woz-voorschrift

Het woz-voorschrift is een voorbeeld van een verregaand gecodificeerde vorm van een open norm *waarde in het economische verkeer*. De Wet WOZ is 1 januari 1994 in werking getreden met als doel een uniforme waardebepaling en waardevaststelling van onroerend goed zaken. De Wet WOZ hanteerde oorspronkelijk een enigszins aangepaste definitie van de waarde in het economische verkeer.[309] Inmiddels is de definitie ingepast in de gestandaardiseerde taxatieprocedure:[310]

> "Dit is de officieel door taxateurs getaxeerde marktwaarde van uw woning. Volgens de officiële internationale definitie is de marktwaarde het geschatte bedrag waartegen vastgoed tussen een bereidwillige koper en een bereidwillige verkoper na behoorlijke marketing in een zakelijke transactie zou worden overgedragen op de waardepeildatum. Koper en verkoper zouden daarbij hebben gehandeld met kennis van zaken, prudent en niet onder dwang (bron: International Valuation Standards, IVS)."

Opgemerkt wordt dat de vastgestelde waarde op de waardepeildatum een fictie is die voor een bepaalde heffingsperiode voor vaststaand wordt aangenomen.

De organisatie, norm en toepassing is respectievelijk:

1. Waarderingskamer als toezichthouder.[311]
2. Woz waarde, vaststelling door gemeenteambtenaar.[312]
3. Toepassing voor heffing van belastingen op onroerende zaken door het Rijk, de waterschappen en de gemeenten.

---

308 Aanwijzingen voor de regelgeving. Zie www.wetten.nl voor de actuele versie. Geharmoniseerde normen in EU-richtlijnen, voor zover opgenomen in Nederlandse wetgeving, zijn ook bij NNI verkrijgbaar.

309 De waarde wordt bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Art. 17, lid 2, Wet WOZ

310 Art. 3.112 Wet IB 2001 j0 art. 16 - 17 en 20 Wet WOZ j0 art. 4 Uitv. reg. instructie waardebepaling Wet WOZ.

311 Wet WOZ Hoofdstuk II De waarderingskamer.

312 Wet WOZ Hoofdstuk IV De waarde vaststelling.

De bepaling en vaststelling van de woz waarde, overeenkomstig de waardebepaling op grond van het algemene predicaat *waarde in het economische verkeer,* is uiteindelijk toch nog steeds een open norm. Want ook voor de waardebepaling is een vorm van taxatie, vergelijking en berekening vereist.[313] Betoogd zou kunnen worden dat door de codificatie langs de weg van de Wet WOZ de (subjectieve) φ van de belastingplichtige is geobjectiveerd. Objectivering is in handen gelegd van het College van burgemeester en wethouders, belast met de uitvoering van de Wet WOZ.[314]

5.7.4 Samenvatting t.a.v. organisatie verwijzingsvormen

Directe verwijzing door de wetgever naar een enkelvoudige waarde die als norm in gebruik is in de sfeer van private ondernemingen of organisaties is de eenvoudigste vorm van het gebruik van een open norm. De private partijen hebben (commercieel) belang erbij om het gebruik van de norm te continueren. De wetgever kan volstaan met verwijzing naar de norm en voorzien in codificatie van een alternatief in geval de norm niet beschikbaar is.[315] Het alternatief is meestal een waardebepalende open norm. De aansprakelijkheid voor de juistheid van de norm ligt bij de normuitgevende organisatie.

Bij de verwijzing naar complexere vormen is de structuur van het normenstelsel zelf van belang. Het gaat daarbij primair om deskundigheid, representativiteit en normbewaking. Een belangrijk referentiecriterium is de stand van wetenschap en techniek.[316] Met name kan dit worden gezien bij NEN-normen. De wetgever kan volstaan met codificatie van een gelijkwaardigheidsbepaling als alternatief. Ook goed koopmansgebruik baseert zich (indirect) op dit model. De desbetreffende nationale en internationale organisaties leveren en bewaken de normen voor externe verslaggeving en jaarwinst. Goed koopmansgebruik heeft als uitgangspunt en doelstelling de vaststelling van de fiscale jaarwinst. Ter zake van de vaststelling van die

313 Art. 6 Uitvoeringsbesluit onderbouwing en uitvoering waardebepaling Wet WOZ, art. 6 Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ, Model taxatieverslag met bijbehorende toelichting.

314 Art. 1, lid 2, Wet WOZ. Als de objectieve φ van de gemeente en de subjectieve φ van de belastingplichtige verschillen kan bezwaar en beroep worden aangetekend. Een poging van de wetgever om uit efficiencyoverwegingen een marge in het verschil te introduceren, de z.g. Fierensmarge in art. 26a Wet WOZ, sneuvelde op grond van de toepassing van art. 1 Eerste Protocol EVRM (HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, BNB 2010/335).

315 Ook de rechter kan een alternatief formuleren, zie bijvoorbeeld HR 8 juli 2005, nr. 39.939, BNB 2005/324. De catalogusprijs van zeer luxeauto's wordt voor een importeur, die geen wederverkopers heeft, bepaald door zijn verkoopprijs, en een importerende autohandelaar mag catalogusprijzen niet zelf vaststellen, aldus de Hoge Raad.

316 De stand van de wetenschap en techniek is een veelgebruikte open norm, bijvoorbeeld in regelgeving op medisch gebied, op ICT-gebied, op gebied van kernenergie, octrooien, etc. Bij snel veranderende normen is verwijzing naar de stand van wetenschap en techniek te verkiezen boven vaste normen.

jaarwinst is overigens een fors aantal additionele fiscale regels in de wet is opgenomen.[317] De verwijzing is niet sec naar goed koopmansgebruik als invulling van de open norm φ = jaarwinst, met p = *bepaling volgens goed koopmansgebruik*, maar met φ inclusief de hierbij behorende wettelijke voorschriften. De woz waarde is een voorbeeld van de overgang van een geheel open norm naar een vrijwel geheel in de Wet WOZ gecodificeerde norm, primair ten behoeve van belastingheffing.[318] Hoewel de waarde in het economische verkeer van onroerend goed een relatief eenvoudige open norm is en naar haar aard geen codificatienorm,[319] heeft de wetgever voor de woz waarde een uitzondering gemaakt op grond van doelmatigheid.

317 Zie voor de verschillen met externe verslaggeving J.P.J. Witjes, *Disclosure van Belastingen naar winst in de Jaarrekening*, diss. Leiden 2008.

318 Wet WOZ van 15 december 1994. In de parlementaire geschiedenis wordt gesproken over "de aan het wetsvoorstel ten grondslag liggende uitgangspunten, te weten de vergroting van de doelmatigheid en de bevordering van de rechtszekerheid, de rechtsgelijkheid en de duidelijkheid voor de burger" (Kamerstukken II, 1993-1994, 22 885, nr. 3.)

319 Zie de omschrijving die de Hoge Raad geeft: "De prijs die bij aanbieding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed." (HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63). Zie ook T.M. Berkhout, '*Waarde in het economische verkeer (FED Fiscale Brochure)*', Deventer: Kluwer Deventer 2015, p. 6 en 32.

6 Dynamische werkwijze open norm in het fiscale systeem

Voor het bestuderen van de werkelijkheid vormt de systeemtheorie een goed fundament waarop wetenschappelijk onderzoek kan worden uitgevoerd. De systeemtheorie beschouwt het object *systeem* als middel voor onderzoek, vergelijkbaar met normtheorie waar het object *norm* het middel voor onderzoek vormt. De systeemtheorie gaat uit van definities van een systeem op grond waarvan de te bestuderen werkelijkheid voldoende nauwkeurig wordt benaderd voor het doel van het onderzoek. De systeemtheorie kan worden toegepast op alle gebieden waarin een ordening en werking kan worden onderkend. De ordening berust meestal op een theoretische grondslag. Het zou te ver voeren om de systeemtheorie te beschrijven. Voor dit onderzoek is het voldoende om uit te gaan van dynamische systemen. Een dergelijk systeem functioneert binnen een omgeving, kan invloed op die omgeving uitoefenen maar die omgeving kan ook weer invloed op het systeem uitoefenen. In geval van een tijdsafhankelijke toestand is sprake van een dynamisch systeem. Zo heeft het fiscale systeem een tijdsafhankelijke toestand in interactie met de omgeving: belastingplichtigen reageren op het systeem, het systeem reageert op belastingplichtigen. De te bestuderen werkelijkheid wordt in een bij het doel van het onderzoek behorende abstracte vorm vastgelegd. In dit onderzoek vormt de normtheorie in hoofdstuk 4 de basis voor het fiscale systeem waarmee de werkelijkheid is vormgegeven. De abstracte vorm ligt niet a priori vast maar wordt ten behoeve van een bepaald doel geconstrueerd met als vaste componenten functie, structuur en werkwijze. Daarbinnen worden de van belang zijnde variabelen gedefinieerd. De aldus samengestelde vorm wordt als systeem beschouwd met behulp waarvan de werkelijkheid, binnen de aangegeven grenzen, wordt onderzocht. Rechtswetenschap is bij uitstek een wetenschap die gericht is op bestudering van de werkelijkheid, in het vervolg aangeduid als *het reële systeem*, waarvan het rechtssysteem deel uitmaakt en waarin het recht wordt gevormd en toegepast. Systeemtheorie en toepassing van systemen zijn daarom niet alleen voor de exacte wetenschappen van belang, maar ook voor rechtswetenschap.[1]

---

1 Aan het begrip systeem wordt veelvuldig gerefereerd, bijvoorbeeld 'systeem van de wet', 'wetsystematisch', 'rechtssysteem', 'belastingsysteem'. Systeem wordt ook gebruikt voor een samenhangend geheel van regels of opvattingen. De geschiedenis van het woord systeem gaat terug tot Plato's *Epinomis* 991e, H-G Gadamer, *Waarheid en methode*, Vantilt Nijmegen 2015, p. 172 t.a.p. in noot 7. De tekst van Plato luidt: "(..) dat alles moet zich als een eenheid openbaren voor wie het methodisch leert kennen; en die openbaring zàl gebeuren indien, ik herhaal het, indien men op de juiste manier wil leren, namelijk met een blik op de eenheid gericht."

De abstracte representatie van een systeem is een theoretische constructie, dat wil zeggen dat ten behoeve van een onderzoek een systeem wordt beschreven.[2] Er wordt niet de eis gesteld dat er vooraf systeem in moet zijn aangebracht alvorens sprake kan zijn van een systeem.[3] De onderzoeker definieert zijn eigen systeem of past een bestaand systeem aan.[4] Of een systeem een voldoende nauwkeurige nabootsing van de werkelijkheid kan weergeven, vormt onderdeel van de theorie en zal blijken uit verificatie en falsificatie.[5] De werkelijkheid laat zich soms moeilijk voldoende nauwkeurig beschrijven. Daarbij kan gedacht worden aan de tamelijk chaotische werkelijkheid van het weer die kan worden beschreven in een systeem met behulp waarvan een weersverwachting voor de komende dagen kan worden gesimuleerd. De gewenste nauwkeurigheid hangt samen met het doel: een weersverwachting voor een bepaalde periode, bijvoorbeeld een dag, twee dagen of veertien dagen.[6] In sterk vereenvoudigde vorm weergegeven is de functie van het weersysteem het transformeren van informatie in een weerkaart of prognose, de structuur bestaat uit verschillende procesmodellen die de dynamiek en onderlinge beïnvloeding beschrijven, en is de werkwijze gebaseerd op o.a. doorrekening van algoritmen.

Karakteristiek voor een systeem is dat het kan worden beschouwd als een geheel van elkaar wederzijds beïnvloedende elementen die een geïntegreerd geheel vormen. Elementen van een systeem kunnen ook weer een systeem vormen, een zogenoemd subsysteem. Een dergelijke structuur maakt het mogelijk om complexiteit te beheersen. Elk subsysteem kan afzonderlijk worden ontwikkeld of onderzocht onder de voorwaarden dat de gedefinieerde interfaces niet worden aangetast.[7] Dit laatste is nodig om alle subsystemen als een samenhangend systeem te laten functioneren. Op deze wijze wordt in dit onderzoek het fiscale stelsel beschouwd: een samenhangend systeem van functievoorschriften, toepassing en uitvoering van die functievoorschriften, rechterlijke uitspraken en gevolgen van uitspraken. Binnen

2 J. Raz, *The concept of a Legal System*, Clarendon Press Oxford 2003. Raz behandelt met name de theorieën van Bentham, Austin, Kelsen en Hart.

3 Dit in tegenstelling tot H.C.F. Schoordijk, Het recht moeten wij niet denken als een systeem vooraleer wij er systeem in hebben gebracht, NJB 2008/28.

4 Bijvoorbeeld C-W. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Duncker & Humblot Berlin 1983, behandelt de tot dusverre in de rechtswetenschap gangbare systeembegrippen alvorens over te gaan op zijn eigen systeembegrip.

5 K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976. p. 31 - 59. Zie ook 'Wahrspruch' voorbeeld t.a.v Theorie en Experiment, p. 74-75.

6 J. Gleick, *Chaos*, Viking New York 1988. De onzekerheid in de voorspelling wordt door hem 'The butterfly effect' genoemd. Dit effect wordt tot de chaostheorie gerekend, een gebied binnen de wiskunde dat gedrag van dynamische systemen bestudeert.

7 Een interface is een gedefinieerde koppeling tussen systemen, of tussen mensen en systemen, waarmee systemen, of mensen en systemen, met elkaar communiceren, bijvoorbeeld via gestandaardiseerde protocollen. Wijziging of vervanging van een systeem bij gelijkblijvende interfaces laat de hiermee verbonden systemen ongemoeid. De koppeling tussen systemen en mensen wordt ook wel als man-machine interface aangeduid.

het fiscale systeem is een aantal subsystemen te onderscheiden: bijvoorbeeld de wetgeving, de uitvoering en de rechtspraak. Elk van genoemde subsystemen heeft een afzonderlijke functie die bijdraagt aan het realiseren van de doelstelling van het fiscale systeem. Een methode van onderzoek gebaseerd op een systeembegrip heeft de volgende voordelen:
– reductie en beheersing van complexiteit omdat verschillende niveaus van abstractie mogelijk zijn;
– bestudering van het dynamisch gedrag van het systeem in wisselwerking met het reële systeem, met name van belang bij de toepassing van open normen;
– formele beschrijving van het systeem ter bestudering van een optimale werking.[8]

Het fiscale systeem functioneert in en reageert op het reële systeem. De systeemtheorie leent zich daarom goed voor bestudering van het fiscale systeem met de omgeving.[9] In de volgende paragrafen 6.1 t/m 6.8 zal het fiscale systeem in zijn onderdelen worden behandeld. Ik behandel in paragraaf 6.1 de definitie van een systeem, in paragraaf 6.2 het feit als aanknopingspunt en in paragraaf 6.3 de dynamiek van een open norm in het fiscale stelsel. Voorts ga ik in paragraaf 6.4 in op de rol van instituties bij de concretisering van open normen en in paragraaf 6.5 op rechtsvinding en open normen. Aansluitend in paragraaf 6.6 op rechtsvinding en de *q*-norm. In paragraaf 6.7 sta ik stil bij de ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter en in paragraaf 6.8 bij open normen en de methodische aspecten in de rechtspraak.

6.1 Definitie van een systeem

In het voorgaande is aangegeven dat in dit onderzoek een systeem wordt gedefinieerd als een stelsel van een doelmatig gekoppeld geheel van bij elkaar horende onderdelen zoals gebruikelijk in verschillende wetenschappen en technieken. Voor het fiscale systeem wordt deze definitie als uitgangpunt genomen. Het fiscale systeem brengt de juridische werkelijkheid in uitvoering binnen het reële systeem en creëert daardoor de dynamische interactie tussen het fiscale systeem en het reële systeem. Dynamisch wil zeggen dat een systeem zich bevindt in een tijdsafhankelijke toestand, die van deze toestand door tijdverloop overgaat in een andere toestand. In dit geval oefent het reële systeem invloed uit op de acties van het fiscale

8 Een optimale werking bekent het maximaal realiseren van de doelstelling binnen de gestelde nevenvoorwaarden; nevenvoorwaarden zijn van sociale, economische en maatschappelijke aard. Dit kan vervolgens per subsysteem, rekening houdend met de hoofddoelstelling, verschillend uitwerken.

9 Olsder, G.J., van der Woude, J.W., Maks, J.G., Jeltsema, D., *Mathematical Systems Theory*, 4th edition, Delft Academic Press Delft 2011.

systeem. Omgekeerd oefent het fiscale systeem invloed uit op acties in het reële systeem. De acties worden aangewezen door normen in het fiscale systeem, die de functievoorschriften bevatten voor de uit te voeren acties. De koppeling tussen norm en actie kan ontstaan door enkel tijdsverloop, door een actieve handeling, door een gebeurtenis, door een situatie of bij elkaar genomen omstandigheden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een actie ook door het fiscale systeem kan worden geëntameerd op grond van een fictie, of een functievoorschrift kan een fictie bevatten. Zoals hiervoor opgemerkt, kan in elk systeem een aantal met elkaar samenhangende ontwerpkenmerken worden onderscheiden. De belangrijkste kenmerken van een systeemontwerp zijn:

1) het doel: wat is het beoogde resultaat of de beoogde output; een actieve terugkoppeling met een regelaar stuurt dat resultaat of output.
2) de functie: volgens welk voorschrift kan aan het doel worden voldaan, veelal een keuze uit meerdere mogelijkheden.
3) de structuur: globale vorm waarin de samenwerkende subsystemen en onderdelen van het systeem zijn opgebouwd en gerangschikt.
4) de werkwijze: de wijze waarop het systeem zijn functie kan verrichten of uitvoeren.

Deze kenmerken herhalen zich voor subsystemen, subsubsystemen, etc. tot het gewenste niveau van een onderzoek. In mijn onderzoek naar open normen in het fiscale systeem tot het niveau van de norm die zelfstandig als systeem kan worden beschouwd.[10]

Hierna zal per kenmerk het fiscale systeem kort worden toegelicht.

6.1.1 Doel

Het primaire doel van belastingheffing is verwerving van inkomen voor de overheid ter financiering van publieke taken. Daartoe wordt jaarlijks een begroting bij wet in formele zin vastgesteld.[11] De omvang van de begroting wordt bepaald door het politiek bepaalde pakket aan publieke taken.[12] Het

10 Elke norm fungeert als een minisysteem met: 1) een doel en strekking, 2) een functievoorschrift φ, 3) een structuur van een algoritme en 4) een werkwijze die berust op uitvoering hiervan door een persoon of rechtspersoon. Aldus beschouwd is een functievoorschrift φ op elk moment actueel aangezien toevoeging van regels aan φ of wijziging van regels van φ direct plaats kan vinden.

11 Art. 105 Gw.

12 Uit politieke motieven is er een sterke drijfveer om meer te vragen. Dit surplus wordt door de regerende coalitie ingezet voor 'beloning' aan hun achterban. Dit staat bekend als het Brennan & Buchanan surplus: $s = (1–\alpha)r$, r is opbrengst, αr is nodig voor de publieke taken, s is speelruimte voor de regerende coalitie. J.M. Buchanan, *The power to Tax*, Liberty Fund Indianapolis 1999 V9, p.33 e.v. The model of 'Leviathan'.

in dit onderzoek beschouwde systeem functioneert neutraal ten opzichte van politieke aspecten. Dat wil zeggen dat het systeem geen ideologie bevat en slechts gelegitimeerde regels als uitgangspunt voor structuur en werkwijze van het systeem dienen. Deze regels komen overeen met de in de theorie afgeleide normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$, waarin φ staat voor een functievoorschrift.

Voor het systeem maakt het niet uit welke bron de legitieme regels afkomstig zijn, ook de nationale implementatie van EU-regels wordt tot een geldige bron gerekend. Vanuit de systeemomgeving worden doelstellingen en beginselen zoals rechtvaardigheid, gelijkheid, doelmatigheid, belastingdruk, begrotingsdoelstelling, etc. omgezet in te stellen eisen aan het systeem en voor zover mogelijk ingebracht als concrete normen. De daarmee samenhangende belastingpolitieke aspecten komen via de wetgever in de normen indirect tot uiting. Deze begrenzing van het fiscale systeem correspondeert met in hoofdstuk 4 weergegeven theorievorming. Uitgaande van in de theorie gedefinieerde normen wordt een systeem gedefinieerd dat de toepassing van de theorie voor een bepaald (onderzoek)doel demonstreert. Het onderzoekdoel is niet gelijk aan het eerdergenoemde primaire doel van het fiscale systeem maar kan hier wel invloed op uitoefenen. In dit onderzoek is de theorie primair toegepast voor het kunnen onderscheiden van normen naar hun inhoud. Het is bijvoorbeeld ook mogelijk op basis van deze theorie normen te onderscheiden naar andere gezichtspunten zoals begrijpelijkheid, naar sociale acceptatie of naar duurzaamheid. Ook kan op basis van een aangepaste theorie een daarmee corresponderend systeem worden gedefinieerd, bijvoorbeeld waarin de sociale of politieke aspecten worden onderzocht.[13]

Voor het bewaken van de doelstelling is het hier gedefinieerde systeem voorzien van een regelaar.[14] Door middel van de regelaar kan worden bijgestuurd ingeval de afwijking tussen begroting en inkomsten een bepaalde grens overschrijdt of een nevendoelstelling niet wordt gehaald. Bijstelling vindt plaats op basis van regelgeving die afkomstig is van een regelgever

13 Zie J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Agon Elsevier Amsterdam 1970. De Vries beschrijft een goed voorbeeld van een op andere uitgangspunten beschouwd systeem waarin bijvoorbeeld sociale en politieke aspecten worden meegenomen. Ook EU-invloed op en harmonisatie van nationale belastingsystemen worden hierin beschreven. Het belastingpolitieke systeem wordt geplaatst in de context van het politieke systeem. Het systeem bestaat uit (belastingpolitieke) gedragingen en een gezaghebbende waardentoewijzing die door middel van belastingheffing plaatsvindt. Doel van zijn systeem is waarde aan de maatschappij toe te voegen en hun acceptatie te verzekeren. Een dergelijk omvangrijk en algemeen systeem laat zich echter moeilijk concreet formaliseren.

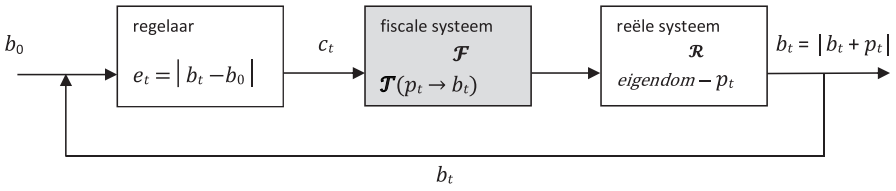
14 Een regelaar van een dynamisch systeem stuurt de toestand van het systeem bij indien de gemeten waarde afwijkt buiten de grenzen van een ingestelde waarde. Een regelaar kan zijn een instrument, een persoon of een organisatie. De regelaar van het fiscale systeem is het Ministerie van Financiën.

die formeel de bevoegdheid hiertoe heeft of daaraan wordt toegekend. Uitvoering, beheer en onderhoud van het fiscale systeem van de rijksoverheid vallen onder verantwoordelijkheid van de Minister of de Staatsecretaris van Financiën. Daarnaast zijn er decentrale fiscale systemen die op overeenkomstige wijze functioneren onder verantwoordelijkheid van de betreffende decentrale overheden, bijvoorbeeld provincies, gemeenten en waterschappen.

6.1.2 Functie

Voor het realiseren van de doelstelling moet daartoe een functie worden ontworpen en geconstrueerd. In de theoretische constructie van de functie ligt besloten welke vorm of methode van financiering van de publieke taken is gekozen, bijvoorbeeld het materieel omzetten van privaat eigendom in publiek eigendom. Daarbinnen kunnen sub-functies worden onderscheiden naar de aard van privaat eigendom of de soort publieke taken. Deze functie wordt als een systeemtechnische functie beschouwd in de gelijkenis met een verbrandingsmotor die gebonden chemische energie omzet in mechanische energie.[15] In dit opzicht is de systeemfunctie te beschouwen als het ontwerp van de motor voor inkomsten van de staat: 'tax law, an engine for state income.'[16]

Het fiscale systeem is naar zijn aard een theoretische constructie waarmee de wetgever beoogt gedragingen en feiten in de maatschappij onder het bereik en werking van fiscale normen te brengen middels het aanwijzen van belastbare feiten.[17] De werking van het fiscale systeem wordt in schema. 6 weergegeven:



Schema 6. Fiscale systeem met regelaar en terugkoppeling.

Toelichting schema 6:
b_0 is begroting op begintijdstip;
b_t is tot tijdstip t ontvangen belastinginkomen;
p_t is het afgestane privaat eigendom;

15 Gebonden chemische energie is geaccumuleerde zonne-energie.
16 Naar commercial English law The Lord Irving of Lairg, The Law, An Engine for Trade, The modern law review, volume 64, no 3 may 2001.
17 Zie hierna paragraaf 6.2.2.

e_t is de afwijking op moment t tussen begroting b_0 en realisatie b_t, gegeven als $e_t = |b_t - b_0|$;
c_t is een correctie om b_t bij te sturen, c_t is een functie van nieuwe en/of gewijzigde normen;[18]
$\boldsymbol{\mathcal{F}}$ is de verzameling tot actie leidende fiscale normen die privaat eigendom p_t transformeren met functie $\boldsymbol{\mathcal{T}}$ naar een bijdrage aan de begroting b_t;[19]
$\boldsymbol{\mathcal{R}}$ is het reële systeem.

6.1.3 Structuur

De structuur[20] van het fiscale systeem $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ is te onderscheiden in drie componenten: 1) alle normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$, 2) de belastingdienst en 3) de rechtspraak. De daarin onderscheiden normen zijn deductief in de theorie uit de algemene definities in hoofdstuk 5 af te leiden. In de verdere uitwerking van schema 6 zijn de normen, de belastingdienst en de rechtspraak in schema 7 zichtbaar gemaakt: de verzameling rechtsregels $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en de belastingdienst $\boldsymbol{\mathcal{U}}$**.** Voor zover $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ geldige rechtsregels produceren worden deze direct opgenomen in $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ zodat φ en E steeds actueel zijn. Voor bestudering van open normen vormt de functie van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ de kern van het onderzoek aangezien $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ is samengesteld uit alle geldige fiscale normen. Indien rechtsregels afkomstig uit $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ open normen bevatten dan worden deze qua systematiek op dezelfde wijze behandeld. Bijvoorbeeld een door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregel met open norm behoort tot een norm van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$. Op deze wijze kan een uniforme systematiek worden toegepast op het onderkennen en vaststellen van normen en open normen.

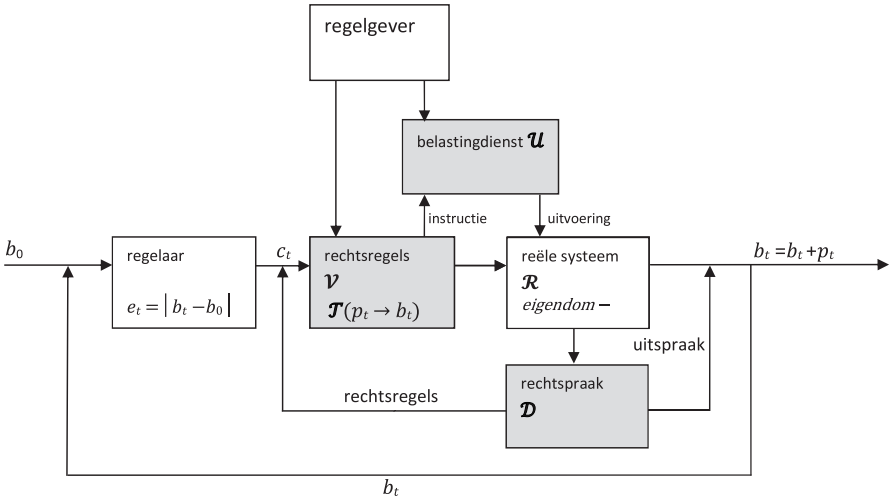
Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat dit niet hoeft te betekenen dat de behandeling van open normen door $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ op gelijke wijze plaatsvindt.

---

18 c_t wordt begrensd door de invloed van $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ op $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, belangrijke parameters zijn de stabiliteit en continuïteit van $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ als bron voor b_0 ; tevens wordt e_t begrensd door EU-normen (indien $e_t < 0$ dan is sprake van een tekort, indien $e_t > 0$ van een overschot).

19 Met tot actie leidende rechtsregels wordt bedoeld de totale verzameling geldige rechtsregels van wetgever, rechtspraak en belastingdienst. Uiteraard kan ook een deelgebied als systeem in aanmerking worden genomen. In het kader van dit onderzoek wordt uitgegaan van alle fiscale rechtsregels.

20 Met structuur wordt hier niet de gebruikelijke indeling in wetten, hoofdstukken, afdelingen en bepalingen bedoeld. Die indeling dient uitsluitend voor identificatie van een norm binnen de totale verzameling van alle rechtsregels. Elke vorm van een unieke identificatie is vanuit het systeemconcept toelaatbaar, met inbegrip van de via de rechtspraak toegevoegde rechtsregels.



Schema 7: Systeemstructuur van het fiscale systeem.

Naast het primaire doel wordt het fiscale systeem $\mathcal{F}$ gebruikt voor secundaire doelen, ook wel instrumenteel gebruik genoemd. Instrumenteel gebruik wil zeggen dat via fiscale normstelling in het fiscale systeem het gedrag van de normadressaten zodanig wordt beïnvloed dat hierdoor wezenlijk wordt bijgedragen aan een bepaalde doelstelling van een ministerie. De achterliggende gedachte is dat een normadressaat hierbij kiest voor de voor hem minst nadelige fiscale normstelling en zodoende het beoogde gedrag in overeenstemming met de doelstelling wordt gebracht. Feitelijk wordt $\mathcal{F}$ ingezet als instrument voor het realiseren van een ministeriële doelstelling. Een dergelijk gebruik van $\mathcal{F}$ vormt geen primair doel maar een secundair doel. Via de normadressaten wordt een bijdrage geleverd aan een doelstelling van een ministerie. De bij een instrumenteel doel behorende belastingopbrengst kan weliswaar worden vergeleken met een begrote opbrengst of uitgave, maar hoeft niet gerelateerd te zijn aan de mate waarin het door een ministerie gestelde doel is bereikt.[21] Die beoordeling en sturing wordt overgelaten aan het betreffende ministerie dat hiervoor een eigen regelaar dient op te stellen en te volgen, bijvoorbeeld:

21 Instrumentalisme speelt in op de natuurlijke neiging om belastingheffing te ontwijken c.q. te minimaliseren. In geval van instrumentalisme wordt gebruik gemaakt van fiscale regelgeving. Meer of minder heffing heeft de belastingplichtige in eigen hand door de keuze wel of geen gebruik van het betreffende instrument te maken. In die zin werkt het systeem contraproductief voor de belastingopbrengst; een succesvol instrument zal een dalende opbrengst of een stijgende uitgave vertonen. Voor een substantieel dalende of stijgende opbrengst zullen maatregelen ter compensatie genomen worden om de staatsinkomsten op peil te houden.
Bijvoorbeeld de milieudoelstelling om CO_2 uitstoot te verminderen wordt o.a. fiscaal gestuurd door middel van de Wet BPM.

EZ	bronbescherming	$\delta_t = \lvert s_t - s_0 \rvert$
SZW	welvaartverdeling	$\delta_t = \lvert v_t - v_0 \rvert$
SZW	werkgelegenheid	$\delta_t = \lvert a_t - a_0 \rvert$
I&M	milieu	$\delta_t = \lvert d_t - d_0 \rvert$[22]

In het algemeen zal de instrumentele regelaar door het desbetreffende overheidsorgaan worden opgesteld en gevolgd waaronder het beleidsdoel ressorteert. Opgemerkt wordt dat dit ook van toepassing kan zijn op het Ministerie van Financiën die naast het primaire doel van $\mathcal{F}$ ook hiermee een secundair doel kan nastreven.

Binnen het fiscale systeem kunnen voor de subsystemen op analoge wijze doelen worden gesteld met regelaars die tevens instrumenteel van aard zijn. Bijvoorbeeld de belastingdienst $\mathcal{U}$ kan procedures voor heffing en invordering voor een instrumenteel doel invoeren die tevens in het belang van $\mathcal{U}$ zelf kunnen zijn. Dit belang mag echter niet worden gebruikt om de heffing naar eigen inzicht te regelen en vervolgens op te leggen.[23] Zie bijvoorbeeld HR 25 juni 1997, nr. 31.531, BNB 1997/285, inzake de overschotheffing op grond van de Meststoffenwet, inhoudende:

> "3.6. De Minister verliest uit het oog dat de bevoegdheid tot het vaststellen van een voorgeschreven boekhouding (zoals de mestboekhouding) of een formulier (zoals het onderhavige) ten dienste van de heffing niet de bevoegdheid met zich brengt door middel van de inrichting daarvan, in het bijzonder door het voorschrijven van een beperkt aantal "teldata", de verschuldigdheid van die heffing zelf nader te regelen, laat staan een met het wettelijk uitgangspunt strijdige berekeningswijze van de heffing op te leggen."

6.1.4 Werkwijze

Een systeem functioneert niet uit zichzelf. Elk systeem heeft een krachtbron nodig om in de praktijk te kunnen functioneren. De krachtbron kan in de natuur voorkomen, bijvoorbeeld de zwaartekracht[24], of gecreëerd worden door de mens, bijvoorbeeld de accu, of door menskracht, bijvoorbeeld de fietser. Een rechtssysteem functioneert door toepassing van normen – op

22 Thans onder verantwoordelijkheid van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. Het niet-fiscale doel wordt gevolgd door einddoel d_0 te vergelijken met het jaarlijks bereikte doel d_t Bijvoorbeeld Nederland wil in 2030 25% minder CO_2 uitstoten dan in 2020 door middel van fiscale maatregelen. Stel de uitstoot in het jaar 2010 = x Mton CO_2-equivalenten; het doel d_0 in het jaar 2030 = $0{,}75x$ en d_t de in het jaar t gemeten hoeveelheid CO_2. De regelaar kan in dit geval worden voorgesteld door $\delta_t = \lvert d_t - d_0 \rvert$waarin t de jaren vanaf 2020 t/m 2030 doorloopt. In dit geval moet δ_t naar 0 convergeren.

23 Zie tevens HR 21 maart 2008, nr. 43.050, BNB 2008/159 KB-Lux, inhoudende dat verkregen informatie mag worden gebruikt voor belastingheffing en boete bij navordering.

24 Zie het voorbeeld van Popper over de causale verklaring tussen regel en draadbreuk die optreedt ten gevolge van de niet door hem expliciet genoemde zwaartekracht, K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, p. 31-32.

daarvoor bedoelde gevallen – die moeten worden geactiveerd door de normadressaten. De werkwijze van het systeem berust op de verplichting van normadressaten om de voorschriften van het systeem op te volgen.[25] Normadressaten fungeren als (intelligente) actoren en sensoren van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ volgens het principe dat elk persoon geacht wordt de normen te kennen, te begrijpen en behoort toe te passen.[26] De betrekking tussen persoon en norm komt tot stand door het aanwijzen van reële feiten in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ die vanuit $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ als belastbaar feit worden aangemerkt.[27] De algemene regel is: '*elke keer wanneer de wet aangeeft dat een feit overeenkomt met een belastbaar feit behoort een norm te worden opgevolgd*.' De uitvoering vindt plaats in $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ dat ook buiten adressaten om feiten en belastbare feiten uit systemen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ toegeleverd kan krijgen. Bijvoorbeeld een bericht van de belastinginspecteur: 'dat en dat is mij bekend', of de vooraf ingevulde belastingaangifte. De 'zwaartekracht' van een rechtssysteem wordt gevormd door a. het belastbare feit in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, en b. het handelen van de normadressaat in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, en c. de inzet van de rechter in $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en de inspecteur in $\boldsymbol{\mathcal{U}}$.

Bijvoorbeeld persoon x is bezitter van een personenauto en de rechtsregel luidt: "onder de naam 'motorrijtuigenbelasting' wordt belasting geheven ter zake van het houden van een personenauto".[28] Het abstracte feit in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ *'persoon<houdt>personenauto'* komt overeen met het reële feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ in de betekenis *'x< bezit>personenauto'* waardoor het reële feit als belastbaar feit wordt aangemerkt.[29]

Op deze wijze wijst $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ de reële feiten in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ aan waarop de normen van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ worden toegepast. De in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ aangewezen feiten zijn dan per definitie belastbare feiten. De belastbare feiten vormen het aangrijpingspunt voor transformatie $\boldsymbol{\mathcal{T}}$ van privaat eigendom p_t naar publiek eigendom b_t, de gerealiseerde opbrengst ten behoeve van financiering van de publieke taken.[30]

De instructie en uitvoering van $\boldsymbol{\mathcal{T}}$ berust bij de belastingdienst terwijl de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ over een betwiste uitkomst van $\boldsymbol{\mathcal{T}}$ een beslissende uitspraak doet en tevens daarbij nieuwe of aangepaste rechtsregels c kan formuleren.

---

25 Het fiscale systeem is een z.g. deontisch systeem, dit bestaat uit normen die behoren te worden opgevolgd. Zie voor deontische systemen A. Soeteman, *Norm en logica*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1981.

26 Actoren en sensoren worden vanuit een systeem bestuurd: een actor voert een activiteit uit en een sensor levert gegevens. De gedachten en gevoelens van een persoon spelen geen rol in het systeem, wel in het correct functioneren van de actor of sensor. In geval van misbruik of oneigenlijk gebruik wordt de actor of sensor onrechtmatig gemanipuleerd. De vraag of een persoon de rechtsregel accepteert, begrijpt of hiertoe in staat is valt buiten het kader van dit onderzoek.

27 Zie paragraaf 6.2.2 voor het belastbare feit.

28 Naar art. 1 Wet MRB. De gegevens worden bijgehouden in de database van de RDW.

29 Bezitter is houder, fiscale synoniemen van de <operator> worden bekend verondersteld. Zo is bijvoorbeeld *x*<geniet>loon gelijk aan *x*<krijgt>loon, of *x*<verdient>loon, of boontje<komt om zijn>loontje.

30 Door F. Grapperhaus omschreven als: een individuele bijdrage voor een collectief goed, *De loden last van het koperen fietsplaatje*, Kluwer Deventer 2005, p. 71.

Daarvoor geldt de algemene regel: '*elke keer wanneer de rechter op grond van de wet aangeeft dat een norm wordt overschreden treedt een rechtsgevolg in*.' Voor het functioneren van het systeem maakt het niet uit welke institutie rechtsregels toevoegt, mits wordt voldaan aan de eisen van legaliteit. Dit illustreert tevens de communicerende taakverdeling tussen wetgever en rechter: wat de wetgever onvolledig laat, moet de rechter completeren.[31] Voor onvolledigheid, of incompleetheid van normen in het systeem wordt verwezen naar hoofdstuk 4 Theorievorming.

6.2 Feit als aanknopingspunt

Het belang van feiten voor het functioneren van het fiscale systeem is in de vorige paragraaf uiteengezet. Feiten vormen de grondstof voor het functioneren van het recht. Een feit wordt geassocieerd met de werkelijkheid, iets wat is waargenomen of heeft plaatsgevonden. Een feit zou daardoor vastgesteld moeten kunnen worden, bewezen kunnen worden, een mening is (nog) geen feit. Idealiter blijven dan alleen bewezen feiten over; niet bewezen feiten worden niet als feiten erkend. Vervolgens komt de vraag op of de bewezen feiten waar zijn. De waarheid van een feit kan worden getoetst aan de overeenstemming met de werkelijkheid. Dit kan alleen voor zover de werkelijkheid gekend wordt op het moment van het feit. Stel dat bij meer kennis van de werkelijkheid het feit niet waar blijkt te zijn, zoals het feit dat de aarde plat is werd achterhaald door het feit dat de aarde rond is, welk feit vervolgens werd achterhaald door het feit dat de aarde een afgeplatte bol is.[32] Dit plaatst de waarheid van een feit in een relatieve positie. Vermoed wordt dat de werkelijkheid voldoende kenbaar is om de waarheid van een feit te aanvaarden. Een feit blijkt alleen te kunnen worden omschreven in relatie tot de werkelijkheid.

Als definitie van feit wordt het door Wittgenstein geformuleerde feit als uitgangspunt genomen.[33] Daarin wordt de verbinding tussen voorwerpen als connectie aangegeven. De connectie is een functioneel verband dat de

---

31 Verplicht ingevolge art. 13 Wet AB. Daardoor levert het systeem in alle gevallen een uitkomst. Zie ook H. Kelsen, *Reine Rechtlehre*, Verlag Österreich 2000, p. 228-282. Volgens Kelsen bevat een dergelijk systeem geen leemten. Dat geldt ook voor rechtsnormen die niet of hoofdzakelijk niet door de wetgever maar door de gewoonte worden voortgebracht en door rechters op een geval worden toegepast.

32 I. Asimov, The Relativity of Wrong, The Skeptical Inquirer, Fall 1989, Vol. 14, No. 1, p. 35-44. De strekking hiervan is dat elk inmiddels achterhaald feit in zijn bestaansperiode voldoende waar geacht werd om daarop beslissingen op te baseren, en dat zal ook steeds weer voor de toekomst gelden.

33 L. Wittgenstein, *Tractatus Logico-philosophicus*, Athenaeum-Polak & Van Gennep Amsterdam 1976,

"2 Wat het geval is, het feit, is het bestaan van connecties,

2.01 De connectie is een verbinding van voorwerpen. (Zaken, dingen.)"

werking van een *operator* voorstelt waardoor per definitie een feit ontstaat.[34] Voorwerpen worden in het kader van dit onderzoek als objecten en subjecten gedefinieerd. De algemene vorm van een feit is *subject<operator>object*; het functionele verband tussen subject en object ontstaat of bestaat in het reële systeem. Bijvoorbeeld *x<geniet>inkomen* geeft het functionele verband aan tussen *x* en *inkomen*.

Een feit in $\mathcal{R}$ heeft de vorm van een zin: mijn auto heeft vier portieren, een propositie die waar of onwaar kan zijn. De weergave van de zin over het feit is het beeld dat dit oproept, het kan ook in andere woorden worden weergegeven als: mijn wagen heeft vier deuren, afhankelijk wat iemand als beeld in gedachten heeft.[35] Dit betekent dat de uitdrukking in taal van een feit niet eenduidig kan zijn. Er zijn verschillende zinnen mogelijk die hetzelfde feit weergegeven. Ook zijn er gelijkwaardige betrekkingen die corresponderen met verschillende feiten: *Jan<is bestuurder van>auto x*[36], en *Jan<is bestuurder van>onderneming y* [37]. In dit voorbeeld is <*operator*> gelijk aan <*is bestuurder van*>. Weergave van feiten hangt nauw samen met interpretatie en betekenis van taal. De waarheid of onwaarheid van een feit kan uitsluitend, zoals hiervoor gezegd, relatief worden aangetoond door vergelijking met de gekende werkelijkheid. Dit is van belang voor bewijsvoering en onderzoeksresultaat (zie Rechtsfeit in paragraaf 6.2.1).

Een ander aspect van feiten is de mogelijkheid om feiten in een verzameling onder te brengen aan de hand van bepaalde kenmerken. Bijvoorbeeld alle auto's met vier portieren. Of feiten met een gemeenschappelijke relatie tot één voorwerp. Bijvoorbeeld alle inwoners van Leiden of alle rechten behorend tot een belang in een vennootschap. Daarmee kan een verzameling, een abstract begrip of een onbepaald begrip worden samengesteld.[38] (zie Het belastbare feit in paragraaf 6.2.2)

---

34 De term operator wordt niet door Wittgenstein gebruikt. Deze is afkomstig uit de algemene bewerking operand<operator>operand, b.v. $x + y$; de abstracte vorm is hiervoor vermeld in paragraaf 6.1.4 Werkwijze.

35 Naar aant. 2.0122 van W.F. Hermans in Wittgenstein, L., *Tractatus Logico-philosophicus*, Athenaeum Amsterdam 1976, p. 172.

36 Art.2 en 3 Wet MRB.

37 Art. 2 AWR.

38 Onder andere de verzameling $\varepsilon \in E$, voor onbepaalde begrippen zie 5.4.2 en voor abstracte begrippen: 5.4.3. Zie ook K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, neuer Anhang X, p. 374-396. Daarin stelt Popper dat er oneindig veel soorten van gelijkheid kunnen worden onderscheiden. Dingen kunnen in een bepaald opzicht aan elkaar gelijkgesteld zijn, ook al zijn ze in een ander opzicht ongelijk.

6.2.1 Rechtsfeit

Een feit in $\mathcal{R}$ kan worden gekwalificeerd als een rechtsfeit. Een rechtsfeit legt de verbinding tussen de objectieve rechtsregels in $\mathcal{V}$ en de subjectieve regels, het rechtsgevolg dat verbonden is met een subject in $\mathcal{R}$. Rechtsfeiten kunnen ontstaan uit[39]:

– 'blote' feiten; deze komen tot stand zonder menselijke handelingen, door het verstrijken van de tijd of de natuur; bijvoorbeeld 18 jaar worden, geboorte, overlijden.
– rechtshandelingen; een door menselijk handelen beoogt rechtsgevolg, bijvoorbeeld het afsluiten van een contract, het maken van een testament.
– feitelijke handelingen; handelen gericht op een niet beoogd rechtsgevolg dat echter wel kan optreden, bijvoorbeeld een ongeluk veroorzaken, een onverschuldigde betaling uitvoeren.

Rechtsfeiten zijn eveneens van de vorm *subject<operator>object* met de toevoeging dat op het feit een rechtsregel van toepassing is waaruit het rechtsgevolg kan worden afgeleid. Bijvoorbeeld *x'heeft bereikt'18 jaren* betekent dat er voor x objectieve rechtsregels van toepassing zijn die gelden vanaf de leeftijd van 18 jaar.[40] In normnotatie: $\forall x \in E$ *'moet opvolgen'* φ, de subjectieve rechten van x volgen uit functievoorschrift φ, in de vorm $S_x = \varphi(x)$ waarin S_x de verzameling subjectieve rechten van x voorstelt. Uit dit rechtsfeit kunnen weer meerdere rechtsfeiten met rechtsgevolgen ontstaan die kunnen leiden tot verplichtingen, bijvoorbeeld een studieschuld, of tot een geschil.

De term rechtsfeit is in enkele recente wetten opgenomen als een feit waarop een beroep kan worden gedaan zoals een bestaande rechtsverhouding of de oorzaak van een rechtsgevolg.[41] Belangrijk is het precieze moment waarop het rechtsfeit wordt vastgesteld. Dit is vooral van belang bij terugwerkende kracht van rechtsregels.[42]

Een rechtsfeit verbindt gevolgen aan één specifiek moment; een rechtstoestand duurt voort en heeft effect gedurende dat voortduren. Directe werking houdt in dat de nieuwe wet niet ingrijpt in reeds voldongen rechtsfeiten, doch slechts in bestaande toestanden of toekomstige rechtsfeiten. Wordt

---

39 Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III 2014/2, 2 Rechtsfeiten: (rechts)handelingen en andere feiten.

40 Zie checklist 18 jaar worden op www.rijksoverheid.nl

41 Zie art. 10:13 BW, art. 7 Wet overheidsaansprakelijkheid bezettingshandelingen, art. 3:264a Wft, art. V Wijzigingswet Boek 1 BW, art. 4.38 Voorschrift vreemdelingen 2000.

42 M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht*, Proefschrift 2009, https://www.tilburguniversity.edu/webwijs/show/m.r.t.pauwels-1.htm. p. 17-54.

ingegrepen in reeds voldongen feiten, dan is namelijk sprake van terugwerkende kracht. In het kader van wetswijzigingen moet voor het aanknopingspunt dus worden gezocht naar het relevante rechtsfeit of de relevante rechtstoestand.[43]

Een belangrijk kenmerk van een rechtsfeit is, blijkt hieruit, het moment waaraan de gevolgen verbonden kunnen worden.

De rechtsfeiten vormen een deelverzameling van $\mathcal{R}$, worden verbonden met rechtsregels van $\mathcal{V}$ volgens $\mathcal{V}$ + *rechtsfeiten* → *subjectieve rechten(rechtsgevolgen)*. De in $\mathcal{V}$ gehanteerde begrippen in rechtsregels worden eveneens beschouwd als rechtsbegrippen.[44]

6.2.2 Het belastbare feit

Het belastbare feit vervult een belangrijke verbindingsfunctie tussen feiten in $\mathcal{R}$ en de werking van $\mathcal{F}$. Het begrip belastbaar feit wordt gebruikt om bepaalde feiten te verbinden met de voorwaarden voor het ontstaan van een belastingschuld. De voorwaarden zijn in de fiscale wetten opgenomen. De theorie met betrekking tot het belastbare feit wordt kort behandeld door Adriani, Sinninghe Damsté en Hofstra.[45] Hofstra beschrijft het belastbare feit als het in een wet nauwkeurig omschreven feit, of de omstandigheden die, tot een concrete belastingschuld leiden.[46] Hofstra verwijst naar Adriani[47], die als uitgangspunt neemt de maatschappelijke verschijnselen die als feit worden aangemerkt door de objectieve belastingen. Dat stemt overeen met het begrip feit zoals door mij hiervoor in paragraaf 5.3 is behandeld. Sinninghe Damsté verbindt het intreden van een belastbaar feit aan bepaalde feiten, zoals toestanden of gebeurtenissen, dan wel handelingen of gedragingen.[48] Toestanden en gebeurtenissen gaan in de regel buiten de wil van het subject om, bijvoorbeeld het bezitten of verwerven van inkomen of vermogen.[49]

---

43 Zie onderdelen 4.18-4.25 van conclusie A-G IJzerman voor HR 23 februari 2018, nr. 17/03123, BNB 2018/99.

44 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/139.

45 Reeds lang voor de tijd van genoemde schrijvers was de term 'het belastbare feit' in gebruik. Bijvoorbeeld Kamerstukken I, 1895 - 1896, 15 nr, 15, Art. J8. 1°. (…)De waarde van het mobilair is een der gegevens, waarnaar de aanslag wegens dat belastbaar feit wordt berekend.', en Kamerstukken II, 1897 - 1898, 142 nr. 2, 'Het belastbaar feit is het houden hier te lande van rijwielen, die op den openbaren weg worden bereden.'

46 Hofstra & Niessen a.w., p. 255 e.v.

47 P.J.A. Adriani, J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling*, deel II, Veen's Uitgeversmij Amsterdam 1954, p. 9.

48 J.H.R. Sinninghe Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch Belastingrecht*, Tjeenk Willink Zwolle 1940, p. 100.

49 Wellicht ter verduidelijking: slechts het resultaat is van belang, bijvoorbeeld per tijdvak of op een tijdstip, niet de feiten welke aanleiding vormen tot het resultaat.

Naar de opvatting van Sinninghe Damsté kunnen de feiten wel mede door actief optreden in het leven worden geroepen doch het resultaat, gemeten naar de toestand op een ogenblik, is statisch.[50] Met andere woorden, ondanks het dynamische karakter zijn de statische momenten van belang als bron voor de belastingschuld.

Hofstra neemt de indeling van Adriani als vertrekpunt voor de indeling van het belastbare feit in categorieën. Het onderscheid tussen subjectieve en objectieve belastingen is daarbij door Hofstra verlaten. De door hem gegeven voorbeelden betreffen definities van subjecten of objecten ter illustratie van de verschillende vormen die het belastbare feit kan aannemen.[51]

Het voorgaande leidt tot de vaststelling dat een belastbaar feit wordt beschouwd als primaire aanleiding voor het leggen van de verbinding tussen een maatschappelijk feit en de hieruit voortvloeiende mogelijke belastingheffing. Daarmee is de term 'belastbaar feit' algemeen geaccepteerd en toepasbaar op elk maatschappelijk feit dat de wet als zodanig definieert.[52] Zelfs een fictief feit kan als belastbaar feit worden gedefinieerd, of een op een bepaald tijdstip gefixeerd feit. Is het maatschappelijk feit eenmaal aangemerkt als belastbaar feit dan brengt dit mee dat alle bij het feit behorende gegevens en omstandigheden als een geval onder de werking van de wet worden gebracht.[53] Dit sluit aan op de definitie van 'belastbaar feit' zoals opgenomen in art. 62 Btw-richtlijn: *Als belastbaar feit wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting*.[54] Deze definitie komt overeen met een rechtsfeit met de toevoeging dat de definitie een noodzakelijke voorwaarde aangeeft maar geen voldoende voorwaarde. Of werkelijk belastingheffing plaats zal vinden, moet nog blijken uit de beoordeling van het geval.

---

50 Sinninghe Damsté, a.w., p. 115.

51 Hofstra & Niessen a.w., p. 255.

52 Belastbaar feit wordt ook wel gebruikt voor de materieel verschuldigde belasting. Vergelijk in Duitsland de term 'Tatbestand'. Indien zich het Tatbestand bij iemand voordoet, is belasting verschuldigd. Het Tatbestand is het samenstel van alle in aanmerking komende omstandigheden, feitelijke en juridische, persoonlijke en zakelijke, het 'geheel der omstandigheden' of kortweg 'de omstandigheden'. Het Tatbestand omvat meer dan de maatschappelijke verschijnselen. Het heeft zowel betrekking op het subject als op het object. Zie ook de Angelsaksiche term 'taxable event' voor de daadwerkelijk te betalen belasting.

53 Volledigheidshalve worden het einde van een tijdvak en het bereiken van een tijdstip als attributen van het feit beschouwd. Daardoor kan het belastbare feit op handelingen, gedragingen, toestanden en gebeurtenissen worden toegepast. In het feit: het subject <geniet> inkomen per maand is 'inkomen per maand' het object, in het feit: subject <bezit> vermogen op 1 jan. is 'vermogen op 1 januari' het object.

54 Vergelijk de definitie van Hofstra: "voor het ontstaan van een belastingschuld is de aanwezigheid van het desbetreffende belastbare feit onafwijsbare voorwaarde: zonder belastbaar feit kan geen belastingschuld ontstaan" Hofstra & Niessen a.w. p. 253/254.

Bij objectieve belastingwetten komt het begrip 'belastbaar feit' voor in de titel van de eerste afdeling van een hoofdstuk, bijvoorbeeld Wet op belastingen van rechtsverkeer in Hoofdstuk II afdeling 1, Wet omzetbelasting 1968 in Hoofdstuk II, IIA, III afdeling 1, etc. Naderhand wordt in de wet het bijbehorende fiscale subject aan het object gekoppeld, bijvoorbeeld belastingplichtige voor de Wet MRB is degene die het motorrijtuig houdt.[55] Ook kan in de wet een toekomstige handeling zijn opgenomen (zegelbelasting, accijnzen, omzetbelasting, tol, etc.). Het belastbare feit moet nog plaatsvinden, doch bij voorbaat vindt heffing plaats. Wel zal in het algemeen de periode tussen heffing en handeling kort zijn. Hierbij wordt tevens gewezen op de samenhang van het belastbaar feit en de factor tijd. Bij elkaar horende handelingen of gebeurtenissen kunnen als afzonderlijke belastbare feiten worden aangemerkt. Bijvoorbeeld belaste deelleveringen in de omzetbelasting of het aanvragen van een omgevingsvergunning met betrekking tot meerdere bouwactiviteiten.

In de subjectieve wetten die subjectieve belastingen regelen staat de omschrijving van de belastingplicht voorop, het belastbaar feit wordt in deze wetten niet expliciet vermeld. Vervolgens wordt het subject gekoppeld aan het object van belasting, bijvoorbeeld in de subjectieve wetten Wet IB 2001, Wet LB 1964, Wet Vpb 1969, Wet op de kansspelbelasting en Wet op de dividendbelasting 1965. Het subject heeft inkomen of bezittingen die een belastbaar feit tot gevolg kunnen hebben gemeten naar een toestand of gebeurtenis.

Het belastbare feit ontstaat uit een handelingen, gedragingen, gebeurtenissen en toestandsveranderingen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ waardoor wordt voldaan de voorwaarde voor het verschuldigd worden van belasting. Anders gezegd, $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ bevat een abstracte formulering waaraan het belastbare feit dient te voldoen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een belastbaar feit zich kan voordoen in de zin van handelingen, gedragingen, gebeurtenissen en toestandsveranderingen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, maar ook als fictie kan worden gecreëerd of door tijdsverloop kan ontstaan.

In beide hiervoor vermelde primaire toegangen tot de wet, te weten via object of via subject, ontstaat het aanknopingspunt belastbaar feit voor de wet in de functionele verbinding in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ van het feit *subject<operator>object*.[56] Of zoals in entiteiten genoteerd als ε_1<*operator*>ε_2 Indien ε_1 kwalificeert voor de verzameling E van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ dan volgt uit *operator* en ε_2 de toe te passen norm $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\,\varphi$.

55 Art. 6 j° art. 7 Wet MRB.

56 Zie ook Adriani a.w., p. 153: "Men kan het zó zeggen: de subjectieve belastingen gaan uit van de persoon; om deze te belasten wordt er een objectieve maatstaf bij gezocht. De objectieve belastingen gaan uit van het object; om de belasting te kunnen heffen, wordt er een persoon bij gezocht."

Het voorgaande zal worden uitgelegd aan de hand van het volgende voorbeeld. Stel het feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ wordt vastgesteld van een persoon, aangeduid als feit: *subject* ε_1 <*geniet*> *inkomen.* Hierin is inkomen het object ε_2. Dan moet worden nagegaan of *subject* ε_1 kwalificeert voor de verzameling E van subjecten die als doelgroep worden beschouwd voor de loonbelasting:

> "Onder de naam 'loonbelasting' wordt van werknemers of hun inhoudingsplichtige, van artiesten, van beroepssporters, van buitenlandse gezelschappen en van bij of krachtens deze wet aan te wijzen andere personen een directe belasting geheven."

Kwalificeert *subject* ε_1 voor de doelgroep, bijvoorbeeld *subject* ε_1 = *werknemer*, dan is de verbinding gelegd tussen het feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ en de betreffende bepaling in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ m.a.w. geldt $\varepsilon_1 \in E$. Hieruit volgt het belastbare feit *subject* ε_1 <*geniet*>*inkomen* doordat de operator <*geniet*> en het object ε_2 = *inkomen* met het subject ε_1 verbonden zijn. Het belastbare feit wordt vervolgens verbonden met het functievoorschrift φ = berekening voor de loonbelasting.

In symbolische vorm is dat weer toepassing van de norm $\forall \varepsilon_1 \in E$ *'heffing'* $\varphi(\varepsilon_2)$. Mocht nu subject ε_1 niet kwalificeren voor de doelgroep, m.a.w. $\varepsilon_1 \notin E$, dan kan een verzameling E van een andere wet van toepassing zijn, bijvoorbeeld niet de loonbelasting maar de inkomstenbelasting. De interpretatie van het feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ dirigeert in eerste instantie de keuze als belastbaar feit, de ingang voor de toe te passen norm.[57] Betreft een feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ een handeling dan dient in eerste instantie het object van de betreffende handeling als ingang voor een belastbaar feit:

> "Onder de naam 'omzetbelasting' wordt een belasting geheven ter zake van (...)."

In dit geval moet het object ε_2 zich kwalificeren voor een verzameling E in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ waarna geldt $\forall \varepsilon_2 \in E$ *'heffing'* φ(ondernemer). Anders gezegd het subject ε_1 = ondernemer wordt bij ε_2 = object gevoegd. Overigens kan het feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ zowel in de bedrijvende vorm als in de lijdende vorm worden geformuleerd: de ondernemer levert het object, of het object wordt geleverd door de ondernemer. Of een feit een belastbaar feit creëert, volgt niet eenvoudig uit een vergelijking maar vereist een notie van een belastbaar feit bij de belastingplichtige.

57 Theoretisch zou het model kunnen zijn: minimum $\forall E \,|\varepsilon_1 \in E$ *'heffing'* φ.

Die notie kan bij minder bekende belastbare feiten onvoldoende aanwezig zijn, zoals blijkt uit de variatie in belastbare feiten in jurisprudentie en rechtspraak.[58]

6.3 Dynamiek van een open norm in het fiscale stelsel

Een feit ε_1<*operator*>ε_2 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ kan worden aangemerkt als een belastbaar feit indien er voor ε_1 een verzameling E in $\boldsymbol{V}$ is aangegeven zodanig dat $\varepsilon_1 \in E$. Uit <*operator*> en ε_2 wordt het geval c onder het bereik van $\boldsymbol{V}$ gebracht, met $\varepsilon_1, \varepsilon_2 \in$ c. Het subject ε_1 of ε_2 wordt geacht het feit te onderkennen als belastbaar feit en geval c in overstemming met de functievoorschriften in $\boldsymbol{V}$ uit te voeren, tenzij het systeem $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ zelf het initiatief tot de actie neemt en uitvoert. Uit het feit volgt toepassing van de betreffende norm $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ met de daarbij benodigde gegevens in c.[59] Bij elk feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ is de vraag op welke verzameling in $\boldsymbol{V}$ het feit betrekking heeft en welk functievoorschrift φ daarop van toepassing is. Het vaststellen van een belastbaar feit houdt tevens een eerste beoordeling in van de entiteiten van ε_1<*operator*>ε_2.

Voorbeeld: het feit x < *emigreert naar* > *land* y kan worden aangemerkt als belastbaar feit op grond van fictieve vervreemding, fictief genieten pensioen of verplaatsing van de werkelijke leiding uit Nederland. [60] Op grond hiervan wordt door toepassing van φ(*emigrant)* = fictieve vervreemding, φ(*emigrant*) = genieten pensioen of φ(*buitenlands belastingplichtige*) = belastingschuld vastgesteld, de daadwerkelijke invordering kan worden uitgesteld.[61] In dit voorbeeld kwalificeert x een natuurlijk persoon voor de verzameling van de inkomstenbelasting, zijnde de gehele wereldbevolking. Vervolgens wordt nagegaan of x kwalificeert voor een verzameling van hiermee verbonden φ bij toepassing van de norm $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$.

---

58 Een vergunning voor een marktstandplaats creëert een belastingplicht ongeacht het daadwerkelijk gebruik, Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, Belastingblad 2016/445; het oppompen van grondwater vormt een belastbaar feit voor de grondwaterbelasting, Hof Arnhem 8 juni 2006, V-N 2006/50.23; het keren van een binnenvaartschip is een belastbaar feit voor de Verordening binnenhavengeld van het jaar 2012 van de gemeente Meppel, Hof Arnhem-Leeuwarden, 19 januari 2017, nr. 15/01523, V-N Vandaag 2017/170; het in behandeling nemen van de aanvraag is geen belastbaar feit in de zin van artikel 2 van de Verordening, Hof Den Haag 17 juni 2015, V-N 2015/44.21.12; een belastbaar feit was bovennormaal verlies van fosfaat en nitraat naar de grond, het grond- en oppervlaktewater en de lucht, conclusie A-G Wattel voor CBb, nrs. 15/382, 15/692, 15/430, 22 mei 2018, JOM 2018/598

59 Een onderscheid in subjectieve en objectieve wetten is niet meer vereist aangezien het belastbare feit inmiddels is vastgesteld. Entiteit ε kan ε_1 of ε_2 voorstellen.

60 Indien x is dga ingevolge art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001; indien x een pensioenregeling heeft ingevolge art. 3.146, lid 3, jo 3.83, lid 1, Wet IB 2001, indien x is dga en buitenlands belastingplichtige dan geldt art. 7.5, lid 7, Wet IB 2001.

61 Toepassing tienjaarstermijn art. 3.136, lid 4 en 5, Wet IB 2001, als voorbeeld van een feit dat door tijdsverloop optreedt.

Op overeenkomstige wijze worden open normen in het fiscale systeem verwerkt. Er is sprake van een feit dat wordt aangemerkt als een belastbaar feit. Pas vanaf de constatering van het belastbare feit kan een open norm aan de orde komen, aangezien dit moet blijken uit de bij het belastbare feit behorende norm. Dit volgt uit de kwalificatie van ε voor de verzameling E die leidt tot een functievoorschrift φ dat overeenkomt met een open norm van de vorm $p\varphi$. Bijvoorbeeld, het feit $x <$ *verstrekt* $>$ *lening* wordt aangemerkt als een belastbaar feit.[62] De kwalificatie van x als belastingplichtige die een lening verstrekt, leidt tot de vraag of in dit geval sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in de zin van art. 3.91 Wet IB 2001, i.c. een lening. Daaruit volgt $p\varphi$ als functievoorschrift van een open norm volgens **def.3,** waarmee kan worden nagegaan of de lening een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling is. In dit geval is p een onbepaald[63] predicaat dat x noopt een geëigende φ op te volgen. Dit zal hierna voor de onderscheiden p-vormen worden besproken. De in hoofdstuk 4 afgeleide indeling is:[64]

a) p bepaald in $p\varphi$: open norm met eigennaam.
   p bepaald verwijst naar een concrete door de wetgever aangewezen φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ die toegankelijk en verkrijgbaar dient te zijn voor een belastingplichtige. De juistheid van het a priori resultaat en de eventuele verkrijgingskosten zijn voor rekening van de belastingplichtige. Dit is overeenkomstig de wijze waarop een φ binnen $\boldsymbol{V}$ moet worden uitgevoerd. Daarbij geldt de aanname dat φ actueel is bijgewerkt met uit de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ afkomstige regels.
b) p onbepaald in $p\varphi$: open norm waarvoor geen inhoudelijk functievoorschrift is gegeven.
   p onbepaald verwijst naar een bepaalbare φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ die op aanwijzing van p en de naam φ door de belastingplichtige zelf dient te worden samengesteld of toegepast. Zonder een φ kan namelijk geen a priori resultaat worden verkregen. Bijvoorbeeld de 'waarde in het economische verkeer' van een vakantiewoning moet door een belastingplichtige worden opgegeven. Deze waarde wordt verkregen via het resultaat van een door de belastingplichtige zelf bepaald en aangewend functievoor-

62 Art. 3.91 Wet IB 2001. Ook bijvoorbeeld mogelijk $x <$ *verstrekt* $>$ *kapitaal*; in het algemeen leidt een feit als $x <$ *verstrekt* $>$ *vermogen* in veel gevallen tot een belastbaar feit.

63 De term 'onbepaald' betekent in dit onderzoek het ontbreken van een concreet functievoorschrift φ dat wel bepaalbaar in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ geacht wordt te zijn op grond van p en de gegeven naam van φ; de term 'bepaald' betekent dat een concreet functievoorschrift φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ beschikbaar is.

64 Zie paragraaf 5.3.4.

schrift φ in $\mathcal{R}$ met inachtneming van de uit $\mathcal{D}$ en $\mathcal{U}$ toegevoegde regels.[65] De waarde kan bijvoorbeeld met een zelf gekozen functievoorschrift worden bepaald op basis van taxatie, vergelijking of statistische analyse, altijd echter met een resultaat binnen de grenzen die de rechter aan de waarde gaat stellen.[66] Ook in dit geval zijn de juistheid van het resultaat en de kosten voor rekening en risico van de belastingplichtige.

Een open norm wordt ingevuld met feiten en gegevens die in $\mathcal{R}$ beschikbaar zijn. Hierdoor sluit de inhoud van de norm direct aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen. In deze zin beschouwd is een open norm tevens een dynamische norm voor zover dit betrekking heeft op de inhoud; dit is het resultaat van $p\varphi$. Bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer moet op het toetsingsmoment de actuele waarde voorstellen van een fictieve transactie, goed koopmangebruik moet de jaarwinst over een bepaald jaar weergeven. Ook wordt de keuze voor een open norm gemaakt indien de inhoud met talrijk verschillende φ's kan worden bepaald. Bijvoorbeeld het ontgaan of uitstellen van belastingheffing kan op velerlei manieren worden gerealiseerd. Het is praktisch ondoenlijk om alle hiertoe leidende handelingen vooraf in een sluitend voorschrift φ op te nemen.[67]

Voor een onbepaalde p is uitsluitend het resultaat van belang. φ is niet van tevoren vastgelegd en wordt door de belastingplichtige samengesteld, eventueel voorzien van in de wet toegevoegde voorwaarden. Dit wordt met name geïllustreerd met de open norm *administratie naar de eisen van dat bedrijf*.[68] Het maakt niet uit welke administratie gevoerd wordt mits, kort gezegd, de voor de heffing noodzakelijke gegevens worden bewaard. Voor

---

65 Zie wetsgeschiedenis met betrekking tot het begrip 'waarde in het economische verkeer' in conclusie van de A-G voor HR 10 november 2017, nr. 17/00841, BNB 2018/24, onderdelen 4.5 t/m 4.10 en de jurisprudentie in de onderdelen 4.14 t/m 4.17. Zie met name de vaststelling dat de waarde in het economische verkeer door de rechter een verschillende uitleg gegeven zal worden al naar gelang het karakter van de belastingwetten. Dit betekent dat van eenzelfde object de waarde in het economische verkeer per φ kan verschillen.

Zie tevens Belastingdienst, betogende "een 2e woning is bijvoorbeeld een vakantiewoning binnen of buiten Nederland. Deze hoort bij uw bezittingen in box 3. U geeft de waarde op 1 januari aan.", www.belastingdienst.nl. Een initiële bron zijn Kamerstukken waarin gevallen of waarderingen zijn opgenomen.

66 Dat een regressieanalyse niet tot betere resultaten leidt, blijkt uit Hof Arnhem 1 februari 2011, V-N 2011/24.1.4 en Hof Amsterdam 30 juni 2016, V-N 2016/47.19.15. Van belang is niet alleen φ maar ook de representativiteit van de hiervoor geselecteerde gegevens voor de vergelijking.

67 Dynamisch zou in dit geval geïnterpreteerd kunnen worden als doorlopend actuele ontwijkingen onder het bereik van de open norm brengen om elk resultaat te kunnen beoordelen op een ontwijkingsvoordeel.

68 Art. 52 AWR. Indeling naar $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief'\ \varphi$, y = bedrijf, zelfstandig beroep, werkzaamheid (verzameling E); φ = administratie y, waarbij tevens voldaan wordt aan bewaren van voor de heffing van belang zijnde gegevens; p = *naar de eisen van* y, de eisen volgen uit de reële situatie; $p\varphi$ = *open norm.*

een bepaalde p moet φ correct worden uitgevoerd met een in beginsel juist resultaat tot gevolg.[69] In het laatste geval vindt aansluiting bij de maatschappelijke ontwikkelingen plaats door de inhoud van φ te actualiseren naar de eisen van en de ontwikkelingen op het desbetreffende vakgebied. De dynamiek is echter van een andere orde; er moet een in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ gegeven aanleiding zijn om φ te actualiseren.[70]

Dit leidt tot de conclusie dat de dynamiek van fiscale open normen vooral betrekking heeft op een onbepaalde p, of op de hiermee verkregen uitkomst van $p\varphi$.

In het eerste hoofdstuk is afgeleid dat kwalificatienormen geen open normen kunnen zijn.[71] Een aparte klasse kwalificatienormen zijn de normen met *quantifier* q met q als een niet telbare hoeveelheid of een onbepaald telwoord, hierna een *q-norm* genoemd.

Bijvoorbeeld uit het belastbare feit x < *verleent bemiddeling voor* > y moet worden afgeleid of x een (fictieve) dienstbetrekking met betrekking tot y vervult, of x voldoet aan de norm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$, waarin φ = *fictieve dienstbetrekking*.[72] Binnen φ moet worden vastgesteld of in dit geval sprake is van een 'bijkomstige werkzaamheid', een *q-norm* van de vorm $q\varepsilon$. Het attribuut a_{i} van werkzaamheid wordt door middel van $a_{\mathrm{i}} = \varphi_1(q)$ het resultaat bijkomstig of niet-bijkomstig toegekend.[73] Indien werkzaamheid van x is bijkomstig, dan is er geen sprake van een dienstbetrekking.[74] Beoordeling van een *q-norm* vindt plaats in de rechtspraak nadat de entiteit ε a priori en/of impliciet een waarde heeft verkregen, bijvoorbeeld x heeft a priori aangegeven dat er geen dienstverband is met y. Voor een aantal *quantifiers* kan uit de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ voor q een percentage worden afgeleid, bijvoorbeeld geheel

69 Bij NEN-normen is een vastgelegd voorschrift juist wel van belang i.v.m. een constructie of technische inrichting, evenzo bij goed koopmansgebruik voor de juiste waardering en berekeningswijze, en ook bij de Wet WOZ de procedure voor de waarde.

70 Dit is vooral het geval bij goed koopmansgebruik, IFRS en NEN-normen waar de stand van de wetenschap en praktijkervaring in georganiseerd verband voor normontwikkeling wordt ingezet. Voor een catalogus van verkoopprijzen of een dagblad vindt actualisatie plaats op de publicatiedatum.

71 Zie paragraaf 5.3.2. q is een hoegrootheidsverdeler, bijvoorbeeld grotendeels, in belangrijke mate, nagenoeg, aanzienlijk, etc.

72 Art. 3, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964.

73 Zie paragraaf 5.3.5, waarin de mogelijke attributen van een entiteit ε zijn toegelicht. φ_1 heeft betrekking op bijkomstig, binnen φ = *fictieve dienstbetrekking*.

74 Voor overige voorwaarden wordt verwezen naar art. 3, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964. Zie ook Handboek loonheffingen 2017, waarin bijkomstige werkzaamheid is omgezet in bijkomende taak, www.belastingdienst.nl, uitgave 1 oktober 2017.

of nagenoeg geheel kan betekenen ≥90%.[75] De beoordeling van q in $\mathcal{D}$ vindt per geval plaats, het resultaat is afhankelijk van de relatieve betekenis die in het desbetreffende geval aan q wordt toegekend.

Samenvatting dynamiek van een open norm
Een feit van de vorm ε_1<*operator*>ε_2 in $\mathcal{R}$ wordt aangemerkt als een belastbaar feit indien het feit een aanknopingspunt heeft in de norm $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$. Is de norm voorzien van een predicaat $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief' p\varphi$ dan is het feit verbonden met een open norm. Bijvoorbeeld 'x verwerft inkomen vanuit een werkruimte in zijn eigen huis' komt overeen met het feit $x <$ *verwerft inkomen* $>$ *werkruimte*. Natuurlijk persoon x heeft een aanknopingspunt in de verzameling $\forall \varepsilon \in E_{\text{art.1.1Wet IB 2001}}$. De term *werkruimte* heeft een aanknopingspunt in art. 2.14 lid 3, onderdeel e, Wet IB 2001, waarin voor het begrip *werkruimte* verwezen wordt naar de *verkeersopvatting*, dus naar $p\varphi_{\text{werkruimte}}$. De vraag is dan of het waar is of x voldoet aan de norm $\forall \varepsilon \in E_{\text{art.1.1wet IB 2001}}$ *'verwerft inkomen'* $p\varphi_{\text{werkruimte}}$. Voor $p =$ *verkeersopvatting* is geen voorschrift gegeven waaruit volgt dat p verwijst naar een onbepaald voorschrift in $\mathcal{R}$. Daaruit volgt dat $\varphi_{\text{werkruimte}}$ dynamisch moet worden samengesteld met in achtneming van aanvullende regels vanuit rechtspraak $\mathcal{D}$ en belastingdienst $\mathcal{U}$. Zou een verwijzing gegeven zijn naar een private norm voor *werkruimte*, bijvoorbeeld *werkruimte* volgens *NENxxx* dan is sprake van een bepaalde p, van $p\varphi_{\text{NENxxx}}$ omdat *NENxxx* concreet beschikbaar is.

De onderscheiden twee situaties voor p zijn:
1. p bepaald dan $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ een waarde met actueel gepubliceerde en beschikbare φ.
2. p onbepaald dan $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ een dynamische waarde met niet voorgeschreven φ.

Een aparte klasse van kwalificatienormen zijn de *quantifiers* die als *q-normen* zijn gedefinieerd. Een *q-norm* wordt toegepast voor een toedeling die wordt gebaseerd op de relatieve mate van hoeveelheid van de inhoud van een entiteit. Voor deze categorie geldt
3. q wordt per geval bepaald op grond van een uitspraak in $\mathcal{D}$**.** Uitspraken kunnen vervolgens leiden tot vaste percentages die voor een bepaalde *q-norm* verhouding als vast worden gehanteerd.

75 Een percentage geeft een kwantitatieve maat voor de relatieve invulling van de norm. Een q met $q =$ *in overwegende mate* waaraan ≥50% wordt toegekend lijkt concreter maar blijft in een kwalitatieve beoordeling een ruwe inschatting. De *quantifier q* fungeert als maat ten opzichte van de 100% van een kwantitatieve grootheid in tijd, geld, arbeid, opbrengst of van een kwalitatief begrip als structuur, begunstiging, inspanning, onderhoud, etc.

6.4 Rol van instituties bij de concretisering van open normen

Het fiscale systeem $\mathcal{F}$ bestaat uit drie subsystemen, te weten $\mathcal{V}$, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$, waarin een open norm kan worden voorzien van een inhoud. Deze drie subsystemen corresponderen met drie instituten die ieder voor zich een rol spelen bij de concretisering van een open norm.

Ten aanzien van $\mathcal{U}$ wordt de positie van de Staatssecretaris van Financiën toegelicht. Staatsrechtelijk is de Minister van Financiën de verantwoordelijke voor alle financiële zaken. Hij kan taken delegeren en heeft in deze hoedanigheid belastingen – het gehele vakgebied – aan de staatssecretaris gedelegeerd.[76] Hierin zijn drie situaties te onderscheiden:

1. De staatssecretaris als medewetgever. Als bewindsman bij de parlementaire behandeling van een wetsontwerp in de Staten-Generaal. Hij kan tijdens die behandeling toelichten hoe nieuwe wetsbepalingen zijns inziens moeten worden uitgelegd. Tijdens de parlementaire behandeling van een wetsontwerp moet goed worden opgelet wat de staatssecretaris zegt en als voorbeelden geeft. Een parlement dat zwijgt stemt toe.[77]
2. De staatssecretaris als politiek verantwoordelijk bewindsman voor de belastingdienst tijdens een parlementaire bespreking van een fiscaal onderwerp. Hij kan een nieuwe werkwijze of bevoegdheid van de belastingdienst toezeggen of uitleggen.[78] Toezeggingen in deze hoedanigheid hebben geen betekenis voor de interpretatie van een bepaalde wetsbepaling maar zijn op grond van algemene beginselen van behoorlijk bestuur (vertrouwensbeginsel) wel bindend. Belastingplichtigen kunnen zich erop beroepen.
3. De staatssecretaris als gezaghebbend bewindsman van de belastingdienst $\mathcal{U}$ in welke hoedanigheid instructies en aanwijzingen aan de (inspecteurs van de) belastingdienst gegeven kunnen worden over uitoefening van bevoegdheden en uitleg van wetsbepalingen waaronder invulling van open normen. Dergelijke instructies kunnen achteraf bij beoordeling door de rechter nog worden aangepast of herzien, of in stand worden gehouden met een beroep op het vertrouwensbeginsel in een voor de belastingplichtige gunstiger uitkomst.

Het is dus belangrijk te onderkennen in welke hoedanigheid de staatssecretaris zijn uitlatingen doet.[79] Voor open normen is de in punt 2 en 3 genoemde functie van de staatssecretaris van belang. In beide gevallen is sprake van

76 Benoeming op grond van art. 46 Gw. Taakverdeling tussen minister en staatssecretaris wordt in onderling overleg afgesproken en gepubliceerd in het Staatsblad.

77 Zie voor een nadere uitwerking van toezeggingen van de Staatssecretaris van Financiën M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid*, diss. Leiden 1975, p. 323-326.

78 Bijvoorbeeld in een parlementair vragenuurtje, zie Kamerstuk II 2015-2016, 2 februari 2016, nr. h-tk-20152016-49-5, betreffende ICT-problemen bij de belastingdienst.

79 Zie uitgebreider: P.J. Wattel, De juridische betekenis van uitlatingen van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving, FED 1990/335.

een uitleg of instructie aan de belastingdienst voor het toekennen van een inhoud aan functievoorschrift φ van een open norm. De wisselwerking tussen belastingdienst $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ wordt hierna besproken en daarna toegelicht met het voorbeeld fictief loon. Het voorzien van een inhoud betekent dat aan $p\varphi$ een waarde wordt toegekend die in een specifiek geval voor toetsing wordt gebruikt. Het systeem $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ is gedefinieerd met $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ waarin het functievoorschrift φ doorlopend is voorzien van de actuele regels die afkomstig kunnen zijn van de regelgever c.q. wetgever, de belastingdienst $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$**.** Dit vindt plaats in de vorm van een iteratief proces waarin φ wordt aangepast op grond van input afkomstig van de wetgever, $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ of $\boldsymbol{\mathcal{D}}$. Stelt φ_0 de introductie van een open norm voor dan ontstaat in de tijd de reeks φ_i voor i = 1,2, … … ,n met φ_n het einde van de reeks, hetzij het einde van de norm hetzij een immer doorgaande norm.[80] In dit geval wordt φ_i geacht geheel in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ te zijn opgenomen naar de actuele stand van het moment. Dit betekent dat φ_i is samengesteld zodanig dat $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_i) = \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_{i,w}) + \boldsymbol{\mathcal{U}}(\varphi_{i,u}) + \boldsymbol{\mathcal{D}}(\varphi_{i,d})$.[81] Op een open norm is het hiervoor genoemde proces van overeenkomstige toepassing. Uitgaande van $p\varphi_o$ worden regels toegevoegd die in een volgende $p\varphi_i$ moeten worden meegenomen. Daarin is $p\varphi_i$ partieel in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ opgenomen omdat de aanpassingen van $p\varphi_i$ in $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ tot $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ worden gerekend en φ_i zelf tot $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ behoort. Voor p = *bepaald* of p = *onbepaald* bestaat de actuele $p\varphi_i$ steeds uit $\boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_i) = \boldsymbol{\mathcal{R}}(p\varphi_{i,r}) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{i,w}) + \boldsymbol{\mathcal{U}}(p\varphi_{i,u}) + \boldsymbol{\mathcal{D}}(p\varphi_{i,d})$. Voor de leesbaarheid worden in het vervolg de indices van de subsystemen weggelaten en geeft de eerste index de versie van de norm weer terwijl de tweede index de onderscheiden functievoorschriften binnen φ aangeeft. Voor p = *bepaald* wordt φ volledig bekend verondersteld met in aanvang $p\varphi_0$ als gegeven functievoorschrift op grond waarvan vervolgens het resultaat $y = \varphi_0(\varepsilon)$ moet worden bepaald met de op dat moment geldige φ_0.

Voor p = *onbepaald* kan een aanwijzing voor de bepaling van de inhoud van $p\varphi_0$ meegegeven worden door de regelgever, door $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ of $\boldsymbol{\mathcal{D}}$. Wordt geen enkele aanwijzing gegeven, dan geldt voor de belastingplichtige $\boldsymbol{\mathcal{R}}(p\varphi_0)$ met φ_0 in eerste instantie naar eigen inzicht. Voor een volgende φ_i kunnen wel weer aanwijzingen worden gegeven, bijvoorbeeld voor de waarde in het economische verkeer is een uit $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ afkomstige aanwijzing hiervoor gegeven.

---

80 Goed koopmangebruik als open norm strekt zich uit over een periode van ruim 100 jaar. De term komt de eerste keer voor in Kamerstukken II, 1907-1908, nr. 22, MvA, p. 26/27 en p. 68 in art. 12 Heffing eener inkomstenbelasting (nader art. 10). Goed koopmansgebruik had destijds enkel betrekking op afschrijving en reservering. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 'Heffing eener oorlogswinstbelasting' werd naar voren gebracht "dat de vrees gewettigd is dat dit begrip meer van fiscaal dan van koopmansstandpunt zal bezien worden", Kamerstukken I, Vel 126, 21 juni 1916.

81 De indices geven het deel van φ_i aan dat tot een subsysteem wordt gerekend: w = wetgever, u = $\mathcal{U}$, d = $\mathcal{D}$, r = $\boldsymbol{\mathcal{R}}$. Op deze wijze bevat φ_i in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ actueel de complete norm $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief'$ φ.

Hierna zal worden onderzocht op welke wijze de regelgever, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$, een rol spelen bij de concretisering van open normen. Dit zal worden toegelicht aan de hand van de norm fictief loon. Dit begrip is geïntroduceerd in de loonbelasting en in werking getreden met ingang van 1 januari 1997. De bedoeling was om belastingontwijkende nulconstructies in inkomen tegen te gaan.[82] De norm fictief loon is een in art. 12a Wet LB 1964 opgenomen antimisbruiknorm. Deze norm wordt ook wel aangeduid met 'gebruikelijk loon'. De norm wordt vanwege het predicaat *gebruikelijk* als open norm aangemerkt terwijl de term 'fictief loon' geen open norm kan zijn. Ter voorkoming van verwarring zullen de termen 'fictief loon' en 'gebruikelijk loon' nauwkeuring worden gedefinieerd.

Fictief loon is het loon dat volgend het functievoorschrift φ = *fictief loon* aan de dga moet worden toegekend als genoten loon. Gebruikelijk loon is het loon dat in de vergelijking met een soortgelijke of meest vergelijkbare dienstbetrekking in het economische verkeer gebruikelijk is. Het hierbij behorende functievoorschrift moet in $\mathcal{R}$ worden samengesteld.

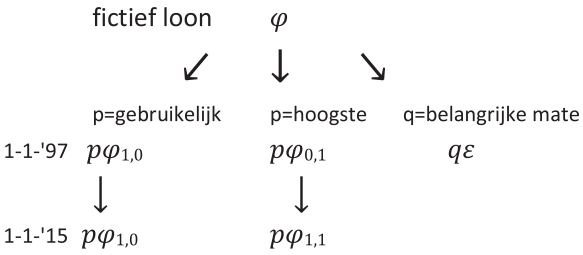
Voorbeeld concretisering open norm fictief loon.
In het voorbeeld komen de verschillende rollen aan de orde van de regelgever, de staatssecretaris in als gezaghebbend bewindsman die een aanwijzing geeft aan de inspecteurs (inspecteurs zijn bestuursorganen in de zin van de Awb), en de rechter die beslist over de concretisering van de norm in geschillen tussen belastingdienst en belastingplichtige.

De algemene formule voor fictief loon is $\forall \varepsilon \in E$ '*genieten*' φ. In het functievoorschrift van fictief loon is voor de vaststelling van het fictief genoten loon een vergelijking voorgeschreven met een loon dat in soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt, in het economische verkeer gebruikelijk is.[83] Dit is een open norm $p\varphi_0$, met p = *gebruikelijk,* en φ_0 = *loon* dat als voorschrift in $\mathcal{R}$ wordt bepaald en uitgevoerd, op basis van de verzameling soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt.[84] Opgemerkt wordt dat φ = *fictief loon* zelf geen open norm is maar dit functievoorschrift meerdere open normen bevat waaronder *gebruikelijk loon* (zie schema. 8 waarbij wordt opgemerkt dat in dit voorbeeld $\varphi_{1,1}$ gelijk is aan $\varphi_{0,1}$).

82 Een nulconstructie kon ontstaan doordat de dga afzag van salaris voor de arbeid die hij verrichtte ten behoeve van zijn vennootschap. Als werknemer had de dga recht op sociale verzekeringen terwijl opgepot vermogen in zijn vennootschap buiten heffing bleef.

83 De eerste versie van art. 12a Wet LB 1964 is terug te voeren op Stb. 1996, 652.

84 φ = *fictief loon* bevat in deze versie nog een open norm: het hoogste loon van de overige werknemers geldt eveneens als een open norm met een bepaalde p = *van overige werknemers hoogste* en $\varphi_{0,1}$= loon als voorschrift in $\mathcal{R}$ gegeven. Het betreft hier een verwijzing naar een concrete waarde in $\mathcal{R}$ die door de inhoudingsplichtige in de belastingdienst moet worden bijgehouden.



Schema 8. Versies van normen.

De regelgever introduceert de norm fictief loon waartoe behoort:

Versie $\varphi_{0,0}$ op 1 januari 1997 met soortgelijke dienstbetrekkingen, specifieke kenmerken met betrekking tot soortgelijke zijn niet gegeven; in de Kamerstukken staat de bestrijding van de constructie centraal; aan soortgelijke dienstbetrekkingen wordt nauwelijks aandacht geschonken.[85]

De staatssecretaris geeft een (summiere) aanwijzing voor de betekenis van het begrip soortgelijke dienstbetrekking:

> "Waar hiervoor gesproken wordt over soortgelijke dienstbetrekkingen worden bedoeld de dienstbetrekkingen waarvan de werkzaamheden voor wat betreft de aard en omvang in redelijkheid vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden van de AB-werknemer. De als vergelijkingsmateriaal gebruikte andere dienstbetrekkingen behoeven niet met de vennootschap van de AB-werknemer of met een verbonden vennootschap te zijn aangegaan"[86]

Aard en omvang zijn de kenmerken voor de vergelijking, waaruit bij een 'match' tussen de dienstbetrekking en soortgelijke dienstbetrekking het daarbij behorende loon kan worden afgeleid. In de jurisprudentie is in de meeste gevallen een soortgelijke dienstbetrekking niet het onderwerp van een geschil, maar wel het bijbehorende loon. Daarin speelt de in de norm fictief loon ingebouwde bewijslastverdeling een belangrijke rol. Ter illustratie de volgende casus: het beroep van veehandelaar is niet onbekend. Dit brengt met zich dat zowel inspecteur als belanghebbende over voldoende vergelijkingscijfers zouden kunnen beschikken. Toch slaagt belanghebbende niet in het bewijs van zijn gebruikelijk loon vanwege zijn gebrekkige vergelijking. Een betere vergelijking van de inspecteur valt in dat geval niet te verwachten, zo blijkt uit de uitspraak:

> "De inspecteur heeft het gebruikelijk loon niet op basis van concrete gegevens omtrent het loon van andere werknemers met een soortgelijke dienstbetrekking als belanghebbende berekend, omdat hij niet over vergelijkingscijfers beschikte."[87]

85 Kamerstukken II, 1996-1997, 24 761, nr. 8.

86 Besluiten Staatssecretaris van Financiën. BNB 1997/170, herhaald in BNB 2001/370 en ingetrokken in BNB 2007/137 vanwege het voorlichtend karakter van de toelichting.

87 Hof ,s-Hertogenbosch 9 juli 2015, V-N 2015/44.1.3.

Deze uitspraak leidt vervolgens tot toepassing van de zogenoemde afroommethode.[88] Het vergelijken met een soortgelijke dienstbetrekking vereist een overtuigende argumentatie van het bijbehorend loon. Het gevolg is dat een nieuwe rechtsregel door $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ wordt toegevoegd.

De belastingdienst geeft bij de toelichting betreffende loon en aanmerkelijk belang geen uitleg over de soortgelijke of meeste vergelijkbare dienstbetrekking aan de belastingplichtige, primair is voor deze organisatie het loon van belang.[89]

De regelgever introduceerde een nieuwe versie $\varphi_{1,0}$ op 1 januari 2015 met meest vergelijkbare dienstbetrekkingen. Deze verzameling omvat volgens de staatssecretaris de verzameling soortgelijke dienstbetrekkingen.[90] De meest vergelijkbare dienstbetrekking van alle dienstbetrekkingen is in de wet nader omschreven met vier attributen voor de vergelijking met het opgegeven genoten loon:[91]
a_1 = geen aanmerkelijk belang;
a_2 = bekend bij inhoudingsplichtige en inspecteur;
a_3 = loon bekend of redelijkerwijze te schatten;
a_4 = loon niet op een ander bedrag vastgesteld dan in het economische verkeer gebruikelijk.

Logisch beschouwd wordt, uitgaande van de volledig verzameling van alle dienstbetrekkingen A, de deelverzameling meest vergelijkbare dienstbetrekkingen E gedefinieerd. Elk element van E voldoet aan $a_1 \wedge a_2 \wedge a_3 \wedge a_4$; gegeven is dat de verzameling soortgelijke dienstbetrekkingen B een echte deelverzameling van E is, dus voldoet een soortgelijke dienstbetrekking ook aan $a_2 \wedge a_2 \wedge a_3 \wedge a_4$. Daarmee lijkt de bestendige lijn van soortgelijke dienstbetrekking in de jurisprudentie beoogd met tegelijk een uitbreiding van de vergelijkbare dienstbetrekkingen, de verzameling $E - B$.

88 HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50. De afroommethode is echter uitsluitend toepasbaar in gevallen waarin een soortgelijke dienstbetrekking niet beschikbaar is en de dga/werknemer vrijwel alle opbrengsten realiseert. In HR 24 juni 2016, nr. 15/02880, BNB 2016/182 is beslist dat de vergelijkingsmethode voorrang heeft op de afroommethode. Zie ook de conclusie A-G Wattel voor HR 9 november 2012, nr. 11/03555, BNB 2013/71 met een restrictieve uitleg van de afroommethode zoals geïntroduceerd in HR, 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50.

89 Zie voor de toelichting www.belastingdienst.nl onder loon en aanmerkelijk belang. Te denken valt om de gegevens waarover de belastingdienst beschikt ter zake van soortgelijk of meest overeenkomende dienstbetrekking hierbij online ter beschikking te stellen.

90 Althans volgens Staatssecretaris Wiebes in verslag Kamerstukken II 2014-2015, 34002, nr. 76, p. 75: "We hadden de soortgelijke dienstbetrekking en daar waar een soortgelijke dienstbetrekking bestaat, is dat de meest vergelijkbare dienstbetrekking." De wetswijziging is opgenomen in Belastingplan 2015, Stb. 2015, 578.

91 Art. 12a, lid 7, onderdeel c, Wet LB 1964. Het hoogste loon criterium is hierbij in stand gebleven.

Nadat de verzameling E is vastgesteld wordt, als wij de staatssecretaris volgen, eerst nagegaan of B een soortgelijke dienstbetrekking bevat, zo niet dan $E - B$ met de toevoeging: [92]

> "Alle kenmerken van een dienstbetrekking kunnen een rol spelen bij de bepaling of een dienstbetrekking de meest vergelijkbare dienstbetrekking is. Uiteindelijk gaat het om de meest vergelijkbare dienstbetrekking die gevonden is door de inspecteur of de inhoudingsplichtige en waarvan het loon bekend is of redelijkerwijs geschat kan worden."

'Alle kenmerken' lijkt nu te gelden voor verzameling E, dus ook voor B, met als gevolg dat het onderscheid tussen E en B daarmee vervalt of 'alle kenmerken' geldt alleen voor $E - B$ en voor B blijven aard en omvang de vergelijkingskenmerken voor soortgelijke dienstbetrekking.

Samenvatting rol van instituties
De concretisering van een open norm is vergelijkbaar met een reeksontwikkeling die begint met φ_0 waarna volgende versies ontstaan door actie van de wetgever in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ en toevoeging van regels vanuit de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en belastingdienst $\boldsymbol{\mathcal{U}}$. De status van φ kan op elk moment worden weergegeven door:

$$\boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{\mathrm{i}}) = \boldsymbol{\mathcal{R}}(p\varphi_{\mathrm{i,r}}) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{\mathrm{i,w}}) + \boldsymbol{\mathcal{U}}(p\varphi_{\mathrm{i,u}}) + \boldsymbol{\mathcal{D}}(p\varphi_{\mathrm{i,d}}).$$

Uit deze dynamische representatie van het functievoorschrift van een open norm kan de ontwikkeling per subsysteem, of per institutie in samenhang worden gevolgd. Theoretisch is er sprake van één functievoorschrift dat op tijdstip alle geldige regels van $p\varphi_{\mathrm{i}}$ bevat.

6.5 Rechtsvinding en open normen

Rechtsvinding is een activiteit die tot doel heeft in eerste instantie een feit in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ met de juiste rechtsregel te verbinden. Klassiek wordt hiervoor in de rechtswetenschap het syllogisme als uitgangspunt genomen waarvan de major als algemene rechtsregel en de minor als specifiek geval c wordt beschouwd:
majorpremisse $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ alle ε die voldoen aan E moeten φ doen;
minorpremisse: ε voldoet aan E, of $\varepsilon \in E$;
conclusie: ε moet φ doen.

In deze vorm is het kwalificeren van ε en het verbinden met φ een belangrijk deel van rechtsvinding. Kwalificatie berust op vergelijking, beoordeling en vaststelling van kenmerken, attributen, van een entiteit ε.[93]

92 Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 14, p. 9-11.
93 Zie paragraaf 5.3.2 (Kwalificatienormen).

Ook φ kan op een kwalificatie van invloed zijn, bijvoorbeeld indien blijkt dat het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ niet overeenkomt met doel en strekking van de rechtsregel of een gewenst resultaat niet zonder aanpassing van ε verkregen kan worden.

In plaats van het syllogisme wordt de algemene vergelijking als uitgangpunt genomen waarin φ wordt beoordeeld op toepasbaarheid voor geval c:[94]

$\boldsymbol{\theta_1}$: **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2[95]

Het a priori resultaat $y_b = \varphi(\varepsilon)$ zoals door de belastingplichtige aangegeven, wordt vermoed juist te zijn. De inspecteur kan dit vermoeden bevestigen of corrigeren tot zijn vermoeden y_u dat, indien geen overeenstemming tussen belastingplichtige en de inspecteur wordt bereikt, als geschil aan de belastingrechter wordt voorgelegd. De rechter beoordeelt dit geschil vanuit een eigen en onafhankelijke positie met toepassing van methoden van rechtsvinding.[96]

Rechtsvinding heeft tot doel om een legitieme uitkomst van de hiervoor vermelde vergelijking θ_1 te verkrijgen die voldoet aan doel en strekking van de regels in het systeem en in voorkomende gevallen aan beginselen zoals redelijkheid en billijkheid, algemene beginselen van procesrecht en rechtvaardigheid. Rechtsvinding kan worden beschouwd als een door een rechter uitgevoerd mentaal proces, het bijbehorende (subjectieve) voorschrift dat de rechter hierin volgt wordt weergegeven met het symbool ω.[97] Het voorschrift ω wordt toegepast op θ_1 en niet alleen op y_b en y_u aangezien de interpretatie van onderscheiden normen tot een andere uitkomst kan leiden. In ω kan de rechter beoordelen of c, ε, r_1 en r_2 anders gewaardeerd, gekwalificeerd of geïnterpreteerd dienen te worden. Opgemerkt wordt dat binnen θ_1 een iteratief denkproces ten aanzien van c, ε, r_1, r_2 kan plaatsvinden totdat de juiste uitkomst r_1 en r_2 naar het oordeel van de rechter is verkregen.[98] Voorwaarde is dat het iteratieve proces binnen eindige tijd convergeert naar een oplossing. Het resultaat van $\omega(\theta_1)$ dient naar de interpretatie van de wet

94 Vergelijk Asser-Scholten (Algemeen deel) 1974 waarin de beslissing van de rechter meer is gebaseerd op wikken en wegen dan het toepassen van het syllogisme: "Het is niet een wetenschappelijk oordeel, het is een wilsverklaring: zo moet het. Het is ten slotte een sprong, gelijk iedere daad, ieder zedelijk oordeel dat is.", p.130.

95 Zie paragraaf 5.2.3 (Onderscheid maatschappelijke normen en wettelijke normen); het = teken moet niet te letterlijk worden genomen, het betekent dat c bij benadering of in voldoende mate voldoet aan $\varphi(\varepsilon)$.

96 Opgemerkt wordt dat op belastinggebied relatief een beperkt aantal geschillen aan de rechter wordt voorgelegd.

97 Voor een beschrijving van dit proces: Asser-Scholten (Algemeen deel) 1974, p. 129-135.

98 Bij dat iteratieve proces kan ook worden gedacht aan de behandeling in meerdere instanties. Elke instantie levert een $\omega_i = (\theta_i)$, i =1,2, of 3, i = 3 geldt voor de Hoge Raad zodat $\omega_3(\omega_2(\omega_1(\theta_1)))$.

en het recht overeen te komen met de beste oplossing.[99] Voor het vinden van de beste oplossing worden ook maatschappelijke aspecten van beslissingen als factor in de rechtsvinding meegewogen.[100]

Daaruit blijkt al dat het mentale voorschrift ω niet is te formaliseren. Perelman heeft, geïnspireerd door Frege, een omvangrijke studie uitgevoerd naar een logica van waardeoordelen. Na vele jaren noeste arbeid kwam Perelman tot de conclusie dat een dergelijke logica niet bestond maar uitsluitend een beroep wordt gedaan op argumentatietechnieken.[101] Voor dit onderzoek sluit ik mij hierbij aan. Volgens Perelman[102]

> "(...) is de rechterlijke logica in feite geheel gecentreerd rond de idee van instemming en niet rond de idee van waarheid. (Advocaat probeert instemming van de rechter te verkrijgen door hem te laten zien dat deze instemming gerechtvaardigd is, omdat zij zou worden goedgekeurd door zowel de hogere instanties als door de publieke opinie)."

De rechter kan bijvoorbeeld een onduidelijk verkregen voordeel interpreteren als $\omega(\theta_1)$ = *loon*, of $\omega(\theta_1)$ = *schenking*. Een uitkomst van een interpretatie levert via de vergelijking met de norm eveneens een juridisch ware of onware uitspraak op. Dit betekent dat $\omega(\theta_1)$ de definitieve uitkomst van θ_1 als resultaat geeft en als waar kan worden aangemerkt.[103]

Alvorens te vervolgen met rechtsvinding en open normen maak ik een enkele opmerking over fiscale rechtsvinding. Dit onderwerp is uitvoerig onderzocht in de dissertatie van Geppaart.[104] Uit zijn analyse kan worden

---

99 Hierbij moet gedacht worden aan de best haalbare oplossing met beginselen die de rechter in aanmerking neemt, of een optimale oplossing.

100 J.W. van den Berge, Maatschappelijke aspecten van beslissingen als factor van rechtsvinding, FED 2016/9. Het gaat hierbij om een overzicht van gevallen waarin de Hoge Raad maatschappelijke aspecten, expliciet maar vooral impliciet, heeft meegewogen.

101 Ch. Perelman, *Juridische logica als leer van de argumentatie*, SWU Antwerpen 1979. Dit betekent niet dat het de rechter vrij staat los van de wet subjectief te oordelen: "Zodra men immers de bevoegdheid om abstracte regels te formuleren van het onaantastbare niveau van volledige soevereiniteit, laat afdalen naar het wispelturige domein van het individuele oordeel, stelt men zich bloot aan een verbijsterend uit elkaar lopen van juridische beslissingen.", p. 108. Het basiswerk van Ch. Perelman verscheen in: Ch. Perelman & L. Olbrechts-Tytega, *La nouvelle rhétorique: traité de l'argumentation,* Presses Universitaires de France Paris 1958. Hierin wordt opnieuw het belang van de sociale dimensie van de argumentatie onderstreept: argumentatie is afgestemd op een publiek.

102 Perelman 1979, p. 244. Naar de mening van Canaris dankt de verbinding met de retoriek de topische rechtsvinding aan haar geringschattende reputatie, met t.a.p. de mening van Kant, p. 141. C-W. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Duncker & Humblot Berlin 1983.

103 Men zou het ook kunnen formuleren als $\theta_2 = \omega(\theta_1)$, met θ_2 als de uitspraak in kracht van gewijsde (afgezien van enkele uitzonderingen).

104 Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, diss. Leiden, FED Amsterdam 1965. Voor meer recente publicaties over rechtsvinding in belastingzaken wijs ik op M.C.W. Feteris, Kwaliteit van wetgevingen het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570 en R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Sdu Amersfoort 2009.

geconcludeerd dat fiscale rechtsvinding qua methode niet afwijkt van de algemene gangbare methoden. De rechter in belastingzaken sluit zoveel mogelijk aan bij de algemene methoden van rechtsvinding, wijkt daarvan af voor zover een zelfstandige fiscale rechtsvinding dit noodzaakt.[105] Dit is onder meer het geval bij de fiscaalrechtelijke kwalificatie van civielrechtelijke begrippen en de uitsluitend binnen het fiscale recht van toepassing verklaarde rechtsbeginselen.[106] De vraag is nu of rechtsvinding voor open normen hierbij kan aansluiten.

De algemene uitdrukking die in Kamerstukken voor een open norm wordt gebezigd luidt: 'de invulling van een open norm wordt aan de rechter overgelaten'. Nu lijkt dit geen andere opdracht dan: 'een incomplete norm moet door de rechter worden gecompleteerd'. Deze opdracht geldt overigens ook voor vage normen, onbepaalde begrippen, abstracte begrippen, *q-norm*. Het kenmerkende aspect van open normen is de verwijzing naar $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ voor de inhoud.[107] Aan de vergelijking θ_1 is in geval van een open norm het verwijzende predicaat p toegevoegd, hierna θ_2:

$\boldsymbol{\theta_2}$: **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2[108]

Ook in dit geval betreft het geschil de a priori ingevulde inhoud voor een bepaalde p:

$y_b = p\varphi(\varepsilon)$ en $y_u = p\varphi(\varepsilon)$, dezelfde φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ maar mogelijk met $y_b \neq y_u$,
onbepaalde p: $y_b = p\varphi_b(\varepsilon)$ en $y_u = p\varphi_u(\varepsilon)$van de open norm.

Het invullen van de open norm door de rechter is in wezen het a posteriori beoordelen van y_b en y_u aan de hand van θ_2. Theoretisch ligt in de opdracht van de wetgever besloten dat de rechter de concrete inhoud vaststelt op grond waarvan de vergelijking met y_b en y_u kan plaatsvinden. In de praktijk wordt een geschil aan de rechter voorgelegd waarin een a posteriori beoordeling van y_b en y_u plaatsvindt. In de beoordeling $\omega(\theta_2)$ worden voor zover nodig alle bestanddelen van θ_2 betrokken. In de beoordeling vindt een terugkoppeling plaats in twee richtingen. De eerste terugkoppeling is binnen $\boldsymbol{\theta_2}$ tussen de verschillende bestanddelen om tot een invulling van de betreffende open norm te komen. De tweede terugkoppeling is naar de wetgever vanuit het gezichtspunt van de rechtsontwikkeling, en naar de belastingplichtigen en belastingdienst voor verduidelijking en concretisering van een open norm. Met name voor open normen kunnen nieuwe rechtsregels aan $p\varphi$ worden toegevoegd.

105 Geppaart a.w., p. 207.
106 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1996. Met name onder Rechtsbescherming door de belastingrechter, p. 73-105.
107 Zie paragraaf 5.3. Wat kenmerkt een open norm.
108 Zie paragraaf 5.3.7. Beoordeling van een geval aan een open norm.

Per bestanddeel zal hierop in het kort op de beoordeling $\boldsymbol{\theta_2}$ van worden ingegaan.

6.5.1 Het geval *c* met de omstandigheden

Het geval c levert de gegevens die zijn gebruikt voor de inhoud y_{b} en y_{u} waartoe ook de bijbehorende feiten en omstandigheden worden gerekend die noodzakelijk zijn om de inhoud te kunnen reconstrueren. In rechtsvinding blijft het noodzakelijk te kunnen beschikken over de gegevens waaruit y_{b} en y_{u} zijn ontstaan. Geval c bevat het feit dat als belastbaar feit is aangemerkt, de verbinding met de belastingplichtige en de adressaat van de betreffende norm.[109] Theoretisch is een feit ε_1<*operator*>ε_2, in de werkelijkheid is een feit een verbinding tussen
subject – subject, of
subject – object, of
object – subject, of
object – object.
Een object is via een eigenaar, een bezitter of gebruiker verbonden met een (rechts)persoon: een subject in de hiervoor gegeven betekenis. Een subject kan een normadressaat zijn, een belastingplichtige of een actor of sensor van het fiscale systeem. Deze subjecten behoeven niet noodzakelijkerwijs dezelfde persoon te zijn.

Daarnaast zijn omstandigheden en aan het geval ten grondslag liggende gegevens van belang voor een feitelijke beoordeling. Bijvoorbeeld een administratie van een bedrijf, als open norm weergegeven in de formulering van 'een administratie naar de eisen van dat bedrijf'.[110]

6.5.2 De entiteit ε met de verzameling E

De verzameling E is gedefinieerd door de kenmerken of eigenschappen waaraan een entiteit ε moet voldoen om tot E te behoren.[111] Anders gezegd, E bevat de selectie attributen waaraan ε moet voldoen. De selectiecriteria zijn a_{i}, $i = 1,2, \ldots \ldots, n$. Komen de selectie attributen overeen met de attributen van ε dan kwalificeert ε voor de verzameling E, of $\varepsilon \in E$. Een attribuut kan ε
1. intrinsiek bezitten;
2. extrinsiek zijn toegekend;
3. fictief bij wet zijn toegekend.

Zijn de selectiecriteria niet expliciet gedefinieerd dan wordt de betekenis van ε in de natuurlijke taal aangenomen. In de beoordeling van het geval kan door de rechter worden vastgesteld of de voorgelegde kwalificatie van ε

109 Zie ook paragraaf 5.3.7 (De beoordeling van een geval aan een open norm).
110 Art. 52 AWR, verkorte weergave van een nogal cryptische formulering die er op neerkomt dat in elk geval de heffing van belasting hieruit moet kunnen worden afgeleid.
111 Zie ook paragraaf 5.3.2 en 5.3.5.

juist is. Bijvoorbeeld of $\forall \varepsilon \in E$ geldt op grond van een kwalificatievoorschrift dat in de rechtspraak is ontwikkeld of voor het betreffende geval wordt ontwikkeld. Een fiscaalrechtelijke kwalificatie kan afwijken van een civielrechtelijke kwalificatie. Een illustratief voorbeeld is een verdragsrechtelijke kwalificatie van een restbegunstigingsuitkering die niet valt niet onder artikel 12 maar onder artikel 10 van het Belastingverdrag met Duitsland.[112] Het aantrekken van een bepaald geval via een belastbaar feit, waarop prima facie een functievoorschrift van toepassing is, kan zoals uit dit voorbeeld blijkt, door kwalificatie van ε naar een ander voorschrift worden geleid.

6.5.3 De betekenis van predicaat p

Het predicaat p verwijst naar een norm in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$. Voor een p bepaald is dat een open norm met een eigen naam waarvan het functievoorschrift in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ is gegeven. Voor p is onbepaald wordt het functievoorschrift φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ door de belastingplichtige samengesteld en door de belastingdienst in $\boldsymbol{\mathcal{U}}$**.** Een predicaat heeft binnen het fiscale systeem $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ geen eenduidige betekenis maar krijgt betekenis door de verbinding met φ die is opgenomen in een rechtsregel waarop geval c betrekking heeft. Bijvoorbeeld goed koopmansgebruik is verbonden met jaarwinst en opgenomen in art. 3.25 Wet IB 2001. En 'ongebruikelijk' kan worden verbonden met 'samenwerkingsverband', welke term is opgenomen in art. 3.6 Wet IB 2001. De verbinding van predicaat met functievoorschrift betekent voor rechtsvinding dat het resultaat van de open norm wordt beoordeeld met inachtneming van de volgende regels:

- het functievoorschrift waarnaar is verwezen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, bijvoorbeeld voor goed koopmansgebruik de bedrijfseconomische regels voor winstbepaling,
- de door de wetgever aanvullende of beperkende voorschriften ten aanzien van de open norm, voor de fiscale jaarwinst de hierbij in de Wet IB 2000 en de Wet Vpb 1969 behorende functievoorschriften; deze functievoorschriften moeten verplicht in aanmerking worden genomen,
- de door de rechter in voorgaande uitspraken gegeven regels zoals die in de jurisprudentie zijn opgenomen ter zake van goed koopmansgebruik; de rechter neemt deze zelf in aanmerking en kan zo nodig zijn regels aanpassen of regels toevoegen,
- de door de belastingdienst voorgeschreven regels en aanwijzingen in $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ voor de fiscale winstbepaling.

De interpretatie van een onbepaald predicaat is aan de rechter en krijgt daardoor een eigen fiscale betekenis. Ongebruikelijk is niet wat in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ als ongebruikelijk wordt beschouwd, maar de betekenis die de rechter hieraan in een concreet geval geeft. De voorgaande beoordeling van een open norm in het

112 HR 13 mei 2011, nr. 09/03847, BNB 2011/216. De casus is een toepassing van het Belastingverdrag Nederland-Duitsland van 16 juni 1959. Rechtbank en Hof achten art. 12 van het belastingverdrag van toepassing, de Hoge Raad art. 10 van het belastingverdrag.

kader van rechtsvinding kan voor alle open normen worden gevolgd. In de theorie worden de regels in de punten 2 en 3 bij elkaar genomen in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$.

6.5.4 Het open norm functievoorschrift $p\varphi$

Een open norm voorschrift is een niet door de wetgever erkend voorschrift in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ dat opgevolgd dient te worden. Verwijzing door p naar φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ houdt geen erkenning in van φ maar wel een aanname van bepaalbaarheid.[113] Ingeval p = bepaald is φ verbonden met een in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ gegeven en bekend voorschrift. Opvolging is verplicht waardoor de rechter kan nagaan of het voorschrift op correcte wijze is uitgevoerd met een juist resultaat. Voor een onbepaalde p is elk voorschrift mogelijk en acceptabel waarmee een juist resultaat wordt verkregen, mits in het eigen voorschrift φ rekening wordt gehouden met de actuele, uit de rechtspraak toegevoegde regels.[114] Dit volgt uit de essentie van een open norm. De rechter is niet gebonden aan een φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ en heeft of neemt de ruimte om de inhoud van de norm te reguleren door regels toe te voegen waarmee vanaf dat moment in de uitvoering van φ rekening moet worden gehouden. Anders gezegd, aan een open norm functievoorschrift voor onbepaalde p kunnen geleidelijk door rechter regels worden toegevoegd waardoor het deel van $p\varphi$ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ wordt ingeperkt, $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1{-}\alpha)\ \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$, door een afnemende α wordt de bijdrage van φ_1 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ ingeperkt. De algemene rechtsregels die de rechter in $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ in zijn uitspraak voor de betreffende open norm laat opnemen, worden vervolgens aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ toegevoegd.

Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende geval.[115]

Een veehandelaar heeft als fictief loon opgegeven y_{b}. De inspecteur heeft dit gecorrigeerd tot y_{u}. De belastingrechter gaat uit van de wettelijke bewijslastverdeling: de inspecteur moet y_{u} aannemelijk maken. De inspecteur heeft het gebruikelijk loon niet op basis van concrete gegevens omtrent het loon van andere werknemers met een soortgelijke dienstbetrekking als de veehandelaar berekend, omdat hij niet over vergelijkingscijfers beschikte. De veehandelaar beweert op grond van een gepubliceerde 'loonwijzer' in zijn

113 Voor p = bepaald in geval van NEN-normen is een vorm van erkenning bedacht met de term privaat-publiek. Zie Knooble/Staat HR 22 juni 2012, nr. 11/01017, NJB 2012/397. NEN-normen zijn geen algemeen verbindende voorschriften.

114 De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld ten aanzien van de waarde in het economische verkeer de regel toegevoegd: "dat, ingeval het gaat om de waardering van zaken waarin geregeld handel wordt gedreven, als de waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend in het algemeen dient te worden aangenomen de verkoopprijs, waaronder moet worden verstaan de prijs, die bij aanbieding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed;" (HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63).

115 Hof 's-Hertogenbosch 9 juli 2015, nr. 14-00346, V-N 2015/44.1. Anders HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50. De inspecteur wordt in dit geval in het ongelijk gesteld omdat hij het gebruikelijk loon niet heeft bepaald op basis van concrete gegevens.

branche dat het gebruikelijk loon y_b moet zijn. Het gelijk is aan de inspecteur met $\omega(\theta_2) = y_u$. Beide partijen verstrekken aan de rechter geen overtuigende argumenten voor een gebruikelijk loon van een veehandelaar. In plaats van een keuze te maken voor een partij zou de rechter in zo'n geval objectief de open norm met het loon van een veehandelaar moeten invullen om vervolgens daaraan te kunnen toetsen. Dat is naar mijn mening de opdracht van de wetgever bij toepassing van open normen. Eenzelfde geschil betreft het loon van een bestuurder waarvoor als gebruikelijk loon y_b is aangegeven dat door de inspecteur is gecorrigeerd tot y_u.[116] Beide partijen slagen niet in het bewijs, hetgeen de rechter tot het oordeel brengt om het gebruikelijk loon op het in de wet opgenomen minimumbedrag vast te stellen. De rechter volgt in de hiervoor gegeven voorbeelden de in de wet opgenomen bewijslastverdeling om de argumentatie voor y_b of y_u te beoordelen. De rechter kan echter ook de a priori invulling in de beoordeling betrekken. Dit betreft de wijze waarop y_b of y_u tot stand is gekomen. Bijvoorbeeld de afroommethode is voortgekomen uit de (lagere) rechtspraak om een bedrag ter grootte van de opbrengsten minus kosten – de winst van de vennootschap – tot het gebruikelijk loon te rekenen.[117] Daardoor wordt een regel toegevoegd aan φ, het functievoorschrift φ verandert waardoor y_b of y_u een andere uitkomst verkrijgen. Voorbeelden van dergelijke aanpassingen van φ zijn dienstbetrekkingen in een concernverhouding[118], verdragssituatie met België[119] en de vaststelling loon in geval van een 'parttime' dga.[120] Dit illustreert dat uit $\omega(\theta_2)$ een aanpassing van φ kan volgen. Er worden nieuwe regels toegevoegd die vanaf dat moment op nieuwe gevallen van toepassing zijn.

6.5.5 Bewijslastverdeling

Uit het voorbeeld in de vorige paragraaf blijkt al dat open normen geen andere vorm van bewijslastverdeling met zich brengen ten opzichte van niet-open normen. Uitgangspunt vormt in beide gevallen de vrije bewijsleer. Opgemerkt wordt dat in formele zin de bewijslastverdeling betrekking heeft op de inhoud van de door de rechter a priori in te vullen open norm en niet op de wijze waarop het recht moet worden uitgelegd. Er moet immers een concrete rechtsnorm zijn waaraan kan worden getoetst en waarover tussen partijen een geschil bestaat. In de praktijk stelt de rechter a posteriori de inhoud van een open norm vast op grond van de aangedragen bewijzen.

---

116 Rechtbank Noord-Holland 20 maart 2013, V-N Vandaag 2013/775.

117 HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50, overwegende: "(...) waarin de opbrengsten van de BV (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de directeur – in zijn hoedanigheid van werknemer van de BV – verrichte arbeid, is het echter ook mogelijk het gebruikelijke loon te berekenen op basis van de opbrengsten van de BV, verminderd met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten (exclusief het loon van die werknemer), lasten en afschrijvingen."

118 HR 11 november 2005, nr. 40.421, BNB 2006/147.

119 HR 5 september 2003, nr. 37.670, BNB 2003/381; fictie creëert geen heffingsrechten.

120 HR 10 juni 2005, nr. 40.890, BNB 2005/269.

De bewijslastverdeling kan nader worden aangegeven door middel van formulering in de wet, de jurisprudentie of kan blijken uit de parlementaire geschiedenis.[121] Bijvoorbeeld een niet-ongebruikelijk samenwerkingsverband moet aannemelijk worden gemaakt door de belastingplichtige.

Bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 is met betrekking tot de bewijslast opgemerkt: [122]

> "(...) dat het aan de belastingplichtige is om aannemelijk te maken dat hij voldoet aan de voorwaarden voor het verkrijgen van een fiscale faciliteit. (…) Omdat het urencriterium een voorwaarde is voor het verkrijgen van bepaalde fiscale faciliteiten, zal de belastingplichtige aannemelijk moeten maken dat sprake is van werkzaamheden die meetellen voor het urencriterium. Daarbij zal hij, al dan niet op uitdrukkelijk verzoek van de inspecteur, ook aannemelijk moeten maken dat zijn deelname aan een samenwerkingsverband met directe familieleden of huisgenoten niet ongebruikelijk is."[123]

Door de formulering *geen aftrek*, waarop de dubbele ontkenning volgt: *geen aftrek* vindt *geen* toepassing indien *de belastingplichtige dat aannemelijk maakt*, wordt de bewijslast voor *aftrek* aan de belastingplichtige toegedeeld.[124] De formulering '*aftrek* vindt toepassing *behoudens de inspecteur aannemelijk maakt* dat *geen aftrek* toepassing vindt' deelt de bewijslast aan de inspecteur toe[125].

Wel kan de zwaarte van de bewijslast, de vereiste argumentatie, wijzigen ten gevolge van de uitbreiding van φ met regels van de rechter. Een belastingplichtige wordt geacht zijn geval te bewijzen naar de actuele stand van φ, althans aannemelijk te maken en in de zin van Perelman de rechter

---

121 Wet Inkomstenbelasting 2001 (belastingherziening 2001), Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7. Bewijslastverdeling vormt een essentieel onderdeel van de parlementaire behandeling van deze wet.

122 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 133.

123 HR 28 januari 2011, nr. 10/00485, BNB 2011/204. Belanghebbende drijft met haar echtgenoot en zoon in firmaverband een onderneming die een sloopbedrijf annex handel in antieke bouwmaterialen exploiteert.
A-G Niessen merkt in zijn conclusie ten aanzien van de bewijslastverdeling aangaande 'gebruikelijk' op:
> "6.10. Dat kan echter – zoals in de literatuur meermalen is gesignaleerd – niet worden gezegd ten aanzien van de vraag of een samenwerkingsverband al dan niet gebruikelijk is. Dit is immers niet een persoonlijke aangelegenheid van de belastingplichtige. Zij betreft macro-economische data, al dan niet per branche, ten aanzien waarvan de Belastingdienst, veel meer dan een individu of onderneming, kennis draagt."

124 Algemeen: $\neg a$ is de norm, $\neg(\neg a)$ moet aannemelijk worden gemaakt. Bijvoorbeeld: geen zakgeld is de norm, de kinderen moeten geen (geen zakgeld) aannemelijk maken.

125 Dit laatste is meer uitzondering dan de regel dat de belastingplichtige aannemelijk moet maken. De formulering *tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt* is verbonden met antimisbruikbepalingen, bijvoorbeeld in art. 14, 14a, 14b Wet Vpb 1969, art. 3.55, 3.56, 3.57 Wet IB 2001, art. 3a Wet Div. Hiervoor wordt, kort weergegeven, de volgende redenering gevolgd: het resultaat *y*b wordt geacht in overwegende mate gericht te zijn op ontgaan of uitstellen van belastingheffing tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt.

hiervan te overtuigen, in competitie met de inspecteur die over toenemende kennis en data kan beschikken. Het is niet elke belastingplichtige gegeven deze ontwikkeling bij te houden. Met name Aardema had sympathie voor de 'fiscale sukkel':

> "En ook fiscaal moet sukkels dan toch de ruimte geboden worden om sukkel te zijn zonder dat dit wordt afgestraft in een verhoging van hun totaalwinst tot een bedrag als waren zij geen sukkel."[126]

Een informatie- of kennispositie van belastingplichtige en inspecteur ten aanzien een open norm heeft een dynamisch karakter en is niet alleen van invloed op de bewijslast maar ook op de bewijslastverdeling. Door het complexer worden van $p\varphi$ kan daardoor de bewijslast voor y_b worden verzwaard ten gunste van y_u mede omdat de informatie- en kennispositie van de inspecteur in de tijd wordt versterkt, zoals in het voorgaande is aangehaald. Ook is de uitkomst van het parlementaire debat van invloed op de bewijslastverdeling. Indien de Staatssecretaris van Financiën de parlementariërs weet te overtuigen dat een open norm niet complexer is, terwijl het tegendeel geldt, dan wordt de belastingplichtige y_b in een nadeliger positie gebracht door gebrek aan (fiscale) kennis bij de parlementariërs.[127]

Samenvatting bewijslastverdeling

Open normen brengen geen andere vorm van bewijslastverdeling met zich ten opzichte van niet-open normen. De verdeling van de bewijslast kan nader worden aangegeven in de wet of jurisprudentie. In geval van open normen met een onbepaald predicaat p wordt dat in de meeste gevallen omgekeerd door in de wet $\neg p$ te stellen, bijvoorbeeld 'gebruikelijk' wordt dan 'ongebruikelijk' met als gevolg dat de belastingplichtige 'gebruikelijk' moet bewijzen. Bij een eenmaal vastgelegde bewijslastverdeling kan de bewijslast ten nadele van de belastingplichtige door tijdsverloop worden verzwaard door de toenemende en dus betere informatie- en kennispositie van de inspecteur en het complexer worden van een open norm voor de belastingplichtige. Ook het gebrek aan fiscale kennis bij de parlementariërs kan nadelig uitpakken voor de belastingplichtige.[128] De bewijslastverdeling

---

126 HR 14 april 1999, nr. 34.137, BNB 1999/326. Middellijke uitdeling van winst. E. Aardema had kennelijk begrip voor de sukkel, zie ook HR 12 juli 2002, nr. 37.136, BNB 2003/61 en HR 6 september 1995, nr. 30.495, BNB 1996/141.

127 Zie "Staatssecretaris Wiebes: (...) De heer Omtzigt heeft er zorgen over dat de meest vergelijkbare dienstbetrekking moeilijker is vast te stellen dan een soortgelijke; hij stelt dat de wetgeving daardoor complexer wordt. Maar zo zit het natuurlijk niet. etc.", Verslag wetgevingsoverleg van 20 november 2014 gehouden op 3 november 2014, Kamerstukken II 2014-2015, 34002, nr. 76, p. 75. De regeling wordt naar mijn mening aantoonbaar complexer door de trapsgewijze toepassingen en het zoeken naar een meest vergelijkbare dienstbetrekking.

128 Zie ook J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008, p. 3: "Ook in fiscalibus geldt dat er te weinig deskundigheid aanwezig is in het parlement in vergelijking met de enorme know how die aanwezig is op het Ministerie van Financiën."

is niet statisch maar dynamisch van karakter en behoort te worden aangepast aan de bij partijen beschikbare kennis en informatie door aanpassing van de formulering in de wet of het delen van informatie van de belastingdienst. Ook open normen zijn door de wetgever naar hun aard als rechtsnorm bedoeld met een voorschrift voor invulling in het publieke domein.

6.5.6 Rechtsgevolgen

Rechtsgevolgen zijn de mogelijke uitkomsten van de toetsing van het geval c aan de open norm. Indien geval c voldoet aan de norm dan is het rechtsgevolg r_1, in het andere geval r_2. In het voorgaande is voor rechtsvinding bij toetsing aan open normen de volgende vergelijking als uitgangspunt genomen:

$\boldsymbol{\theta_2}$: **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2

In het iteratieve denkproces van de rechter. $\omega(\theta_2)$ worden ook r_1 en r_2 betrokken en beoordeeld op aanvaardbaarheid.[129] Zonder open norm gebeurt dit ook, zie $\omega(\theta_1)$, zodat het onderzoek beperkt kan worden tot wisselwerking tussen het resultaat van de open norm en de rechtsgevolgen r_1 en r_2. De inhoud van de open norm wordt verkregen door $y = p\varphi(\varepsilon)$ waaruit r_1 en r_2 volgen. Worden in $\omega(\theta_2)$ de rechtsgevolgen niet aanvaardbaar geacht ten gevolge van y dan heeft de rechter de mogelijkheid om φ aan te passen, voor zover φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ is samengesteld. Hierin is $y = \varphi(\varepsilon)$ het door de rechter met φ ingevulde resultaat van de open norm, waarin rekening is gehouden met de reeds gegeven regels in rechtspraak en uitvoering:

$p\varphi = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$, in de vergelijking is $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ de vrije ruimte die kan worden benut om φ aan te passen. Voor een goed begrip breng ik de methodologische betekenis van φ voor dit deel in herinnering. Het functievoorschrift φ is steeds actueel bijgewerkt met de toegevoegde regels uit alle voorafgaande gevallen. Derhalve ligt $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ vast als onderdeel van φ terwijl het open norm gedeelte φ_1 nog kan wijzigen op grond van de beoordeling van $y = p\varphi(\varepsilon)$ in vergelijking met de rechtsgevolgen.

Aanvaardbaarheid heeft betrekking op de methodiek waartoe φ_1 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ wordt gerekend, niet aanvaardbaarheid in de zin van geval c = $p\varphi(\varepsilon)$ waarin de afwezigheid is geconstateerd van fraus legis, oneigenlijk gebruik of misbruik, maar aanvaardbaarheid in de zin van de methodiek die ten grondslag ligt aan het doel en de systematiek van de open norm. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van goed koopmansgebruik.

p : goed koopmansgebruik;
φ : het functievoorschrift jaarwinst op grond waarvan de inhoud wordt vastgesteld;

129 Zie paragraaf 6.5 voor het iteratieve proces bij rechtsvinding en paragraaf 6.4 voor een iteratief proces bij rechtsontwikkeling.

φ_1: de regels die deel uit maken van de fiscale jaarwinstbepaling in $\mathcal{R}$, bijvoorbeeld regels voor het opstellen van een jaarrekening, bedrijfseconomische waarderingsregels en accountingregels. Deze regels komen voort uit een methodiek voor goed koopmansgebruik zoals bedoeld door de wetgever en vorm en inhoud gegeven in $p\varphi$ door de rechter. De belastingplichtige volgt de regels op om de jaarwinst naar goed koopmansgebruik vast te stellen.[130]

φ_2: de regels $\mathcal{V}$, alle actuele regels, inclusief de regels uit $\mathcal{U}$[131] en $\mathcal{D}$

Indien nu uit $\mathcal{R}(\varphi_1)$ blijkt dat r_1 en r_2 niet aanvaardbaar worden bevonden, c.q. in strijd te zijn met goed koopmansgebruik, dan kan de rechter in $\mathcal{D}$ een regel ontwikkelen zodanig dat r_1 en r_2 aanvaardbaar zijn voor goed koopmansgebruik. De in $\mathcal{D}$ opgestelde regel wordt vervolgens toegevoegd aan φ_2 in $\mathcal{V}$. Een alternatief is dat de wetgever een regel aan $\mathcal{V}$ toevoegt.

Het deel van de methodiek in $\mathcal{R}(\varphi_1)$ is ondergeschikt aan de ontwikkeling van het functievoorschrift $p\varphi$. Daardoor blijft de regie voor de invulling in handen van de rechter voor zover wetgever hem die ruimte laat, of hem een speelveld geeft voor regelgeving en rechtsontwikkeling.[132] Dit heeft de rechter de mogelijkheid φ consistent te houden en aan te passen aan veranderende omstandigheden en inzichten in $\mathcal{R}$. De drie onderscheiden partijen bij het fiscale systeem $\mathcal{F}$ die regels toevoegen aan, wijzigen in, en verwijderen uit φ, zijn de wetgever, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$ waarin de mogelijkheid van concurrerende of conflicterende regels ligt besloten. Bijvoorbeeld de rechter kan een regeling toevoegen aan φ die de wetgever niet past vanwege de uitkomst r_1 en r_2. Het consistent houden van φ vereist derhalve een methodologische aanpak waarop in het kader van dit onderzoek niet verder wordt ingegaan.[133]

---

130 Goed koopmansgebruik is geen zuivere bepaalde p omdat de verwijzing plaatsvindt naar een voorschrift dat de bedrijfseconomie als referentiemodel beschouwt. Het is ook geen zuivere onbepaalde p omdat de afwijkingen relatief gering zijn ten opzichte van een bepaald voorschrift in $\mathcal{R}$.

131 Strikt genomen is $\mathcal{U}$ een uitvoerende organisatie maar door delegatie aan de staatssecretaris en ministeriële regelingen is $\mathcal{U}$ tevens aan te merken als een regelgevende organisatie.

132 C.B. Bavinck, De open norm: de rol van de hoogste rechter, in: J.P. Boer(red), *Kwaliteit van de belastingrechtspraak belicht*, Sdu Den Haag 2013.

133 Naar mijn mening liggen uitdrukkingen van de Hoge Raad als goed koopmansgebruik gebiedt, dwingt, rechtvaardigt, verlangt, vereist, verplicht, in strijd met, etc. hieraan ten grondslag. Goed koopmansgebruik lijkt daardoor te functioneren als een autonome rechtsbron terwijl de eisen voorvloeien uit het actueel en consistent houden van de methodiek op grond waarvan φ wordt opgesteld. Het 'omgaan' van de Hoge Raad is in deze opvatting vergelijkbaar met het vervangen van een theorie door een betere theorie. De praktijk zou ook meer gebaat zijn en betrokken kunnen worden in de theorievorming van een open norm.

Voor p bepaald is de regie voor $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ in handen van de desbetreffende private organisatie, die de methodiek en ontwikkeling voor haar rekening neemt. Een juiste uitvoering van $p\varphi = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ zal in het algemeen een aanvaardbaar resultaat opleveren, een onjuiste uitvoering kan tot een geschil voor de rechter leiden. Een rechterlijke toevoeging aan een NEN-norm ligt niet voor de hand, wel een rechterlijke beoordeling of het resultaat conform de norm is verkregen.[134]

Voor p onbepaald wordt op overeenkomstige wijze $p\varphi$ ontwikkeld door beoordeling van r_1 en r_2 op aanvaardbaarheid. Hierin kan dezelfde p van toepassing zijn op verschillende φ's. Bijvoorbeeld p = *ongebruikelijk* op φ = *samenwerkingsverband*, of φ = *terbeschikkingstelling* betreft twee verschillende functievoorschriften met een eigen $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$.

Wat ongebruikelijk is, hangt af van de maatschappelijke opvattingen in de desbetreffende kring of branche op dat moment. Die maatschappelijke opvatting van ongebruikelijk is echter niet gelijk aan de fiscaal juridische betekenis, ongebruikelijk heeft een zelfstandig fiscale betekenis die in de methodiek van $p\varphi$ wordt toegekend. Wat in familierelaties gebruikelijk is, kan fiscaal als ongebruikelijk worden aangemerkt.[135]

Bij de invoering van de Wet IB 2001 is door de staatssecretaris opgemerkt:[136]

> "De keuze voor de gebruikelijkheidstoets houdt in een keuze voor een open en dynamische norm. Deze keuze is in de eerste plaats ingegeven door de wens de regeling te laten aansluiten bij maatschappelijke ontwikkelingen. Transacties die op enig moment maatschappelijk ongebruikelijk zijn, kunnen later alsnog gemeengoed worden. Andersom is het ook mogelijk dat bepaalde overeenkomsten in onbruik raken. In de tweede plaats is gekozen voor een open norm omdat het alternatief, een opsomming van transacties die onder de regeling vallen, zou leiden tot ontoegankelijke regelgeving met een sterk ad hoc karakter. Wij zijn ons ervan bewust dat hiermee nog steeds sprake is van een bepaalde mate van rechtsonzekerheid."

Gebruikelijk of ongebruikelijk vertegenwoordigen niet de maatschappelijke opvattingen maar zijn bedoeld om aan te sluiten bij de maatschappelijke ontwikkelingen. Het predicaat p verwijst derhalve niet naar een rechtsbron, in de trant van p gebiedt (…), maar naar de methodiek van $p\varphi$ waarvan $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ deel uitmaakt. Beoordeelt de rechter het resultaat r_1 en r_2 als niet aanvaardbaar dan wordt een nieuwe regel aan φ toegevoegd met behoud van de consistentie van φ. Het wordt bijvoorbeeld als ongebruikelijk beoordeeld, althans door de rechter, om aandelen over te dragen aan schoonmoeder met

134 Instorting steiger Amer centrale, Hof 's-Hertogenbosch 31 januari 2008, LJN BC3191, nr. 20-002235-06 waarin aan de orde is of de steiger volgens NEN-normen is opgebouwd.

135 HR 15 oktober 2010, nr. 09/02120, BNB 2011/36. Terbeschikkingstelling pand binnen familieverband is door het geheel van omstandigheden maatschappelijk ongebruikelijk.

136 Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, p. 50.

het oog op belastingbesparing.[137] De handeling om aandelen over te dragen is wel gebruikelijk, echter niet aan een schoonmoeder die slaafs de bevelen van haar schoonzoon moet opvolgen. De toevoeging aan φ van een op deze uitspraak gebaseerde regel maakt de vrije ruimte $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ kleiner en $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ groter. In de hiervoor gegeven vergelijking $p\varphi = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ zal door het dynamisch karakter van de open norm voortdurend een verschuiving van regels naar $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ optreden.[138]

Samenvatting rechtsgevolgen
De vergelijking θ_2 kan voor rechtsvinding in twee delen worden onderscheiden:

a) de toetsing $c = p\varphi(\varepsilon)$, dit deel onderscheidt zich doordat het geval c kan voldoen aan de gegeven inhoud van de norm, c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$ met voor de rechter aanvaardbaar geachte rechtsgevolgen r_1 en r_2. Rechtsvinding brengt in deze situatie geen verandering teweeg in $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ een verandering vanuit de wetgever blijft mogelijk.
b) c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$, de rechtsgevolgen r_1 en r_2 zijn niet aanvaardbaar vanwege strijdigheid met de methodiek die wordt gevolgd voor het doel van de open norm $p\varphi$. In deze situatie vindt ontwikkeling van de open norm plaats door uitbreiding of verandering van $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ Daarnaast kan de wetgever bijvoorbeeld om budgettaire redenen eveneens $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ aanpassen.

Het predicaat p heeft in het proces van rechtsvinding een zelfstandig fiscale betekenis die in de methodiek van $p\varphi$ wordt toegekend.

6.6 Rechtsvinding en de q-norm

De *quantifier* q is een operator die een verdeling aanbrengt in de inhoud van een entiteit ε.[139] De pro rata functie is duidelijk: de verdeling kan vrijwel exact worden uitgevoerd naar rato van een gegeven verdeling van een gerechtigdheid, bijvoorbeeld eigendom of uitkeringen. De toedelingsfunctie is minder duidelijk, hierop heeft rechtsvinding betrekking. Uit de inhoud y wordt in een deel in aanmerking genomen dat voldoet aan een kenmerk a_1.

137 HR 9 november 2012, nr. 11/03829, BNB 2013/24. Verhuur onroerende zaken aan BV waarvan aandelen zijn overgedragen aan schoonmoeder. De wetgever is kennelijk uitgegaan van de gebruikelijke schoonmoeder.

138 Dat houdt niet vanzelfsprekend in dat $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ een lege ruimte wordt, door uitbreiding van het toepassingsgebied van de open norm door de wetgever kan $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ per saldo weer toenemen. De inzichtelijkheid en consistentie van de verzameling regels in $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$, die is samengesteld uit codificatie, rechtelijke uitspraken, besluiten van de Staatssecretaris van Financiën en ministeriële regelingen, zou gediend zijn met één toegang tot $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.

139 Paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*.

Dat deel van inhoud y met kenmerk a_1 wordt gesteld op y_1. De woordbetekenis van q bevat het criterium voor $\frac{y_1}{y}$ op grond waarvan een beslissing wordt genomen:

als $\frac{y_1}{y}$ *voldoet aan* q **dan** r_1 **anders** r_2, let wel dat y zelf ongewijzigd blijft.

Bijvoorbeeld heeft belastingplichtige b zijn loon *hoofdzakelijk* in zijn werkruimte verworven, de werkruimte vormt een naar de verkeeropvatting zelfstandig gedeelte van de woning.[140] $b \in E$ '*verwerft in zijn werkruimte' loon*, $y_1 = \varphi(b)$, het totale inkomen van b is y.

als $\frac{y_1}{y}$ *voldoet aan* q **dan** kosten werkruimte aftrekbaar **anders** kosten niet aftrekbaar.

De gebruikte bewoordingen voor q zijn niet in een vaste formule weer te geven: hoofdzakelijk, in belangrijke mate, nagenoeg, etc. doorlopen een relatieve schaal van 0 tot 100%, met geen of gering dicht bij 0 en geheel of nagenoeg geheel dicht bij 100.[141] Voor een aantal q's is in de jurisprudentie een percentage gegeven als indicatie voor de verhouding $\frac{y_1}{y}$.[142]

De afweging en beoordeling van de verdeling op grond van q vindt per geval plaats. Met de *q-norm*, $q\varepsilon$ (zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*), heeft de wetgever een marge geïntroduceerd waarbinnen de besluitvorming van de rechter plaatsvindt. *Quantifier* q is daartoe bewust als een onbepaalde hoeveelheidsverdeler in de wet opgenomen in een grote verscheidenheid aan termen. Daarin heb ik in mijn theorie drie toepassingen kunnen onderscheiden:

I. een doelmatigheidsmarge waarmee wordt voorkomen dat geringe afwijkingen aanleiding kunnen geven tot een geschil dat aan de rechter wordt voorgelegd. De marge werkt naar twee kanten: zowel naar de belastingplichtige als naar de inspecteur.[143] In een aantal regelingen heeft de wetgever zelf een doelmatigheidsmarge als percentage opgenomen.[144]

---

140 Dit is tevens een open norm met p = *naar de verkeersopvatting zelfstandig gedeelte* en ε = *werkruimte*. Voor φ heeft de belastingdienst het hulpmiddel 'werkruimte in de woning' op www.belastingdienst.nl beschikbaar.

141 Zie de verzameling in de jargonlijst op http://www.loonheffing.nl/besluiten/JARGON.html met verwijzingen naar de wet en rechtspraak.

142 Een overzicht wordt gegeven door J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069. Van Es besluit met de aanbeveling "dat de regelgever, de uitvoerder en de rechter gewoon duidelijk in een concreet percentage aangeven wat ze bedoelen in plaats van 'geheime fiscaalterminologie' te gebruiken."

143 De vraag kan worden gesteld of dit wederzijds geven en nemen kwantitatief een evenwichtig resultaat oplevert.

144 Bekende voorbeelden zijn: gebruikelijk loon korting 25% ingevolge art. 12a Wet LB 1964, werkkosten 1,2% van de loonsom ingevolge art. 31a Wet LB 1964, tarief 52% Regeling voor vervroegd uittreden (RVU) ingevolge art. 32ba Wet LB 1964, tarief 75% pseudo-eindheffing ingevolge art. 32bb Wet LB 1964.

II. een toedelingsmarge waarmee met geven en nemen een zo fair mogelijke heffing wordt benaderd. Daarmee wordt bedoeld dat een zuivere heffing nooit kan worden bereikt. Er is bijvoorbeeld vrijwel altijd een privévoordeel aan aftrekbare (zakelijke) onkosten verbonden, of een privénadeel aan belaste opbrengsten. Door toepassing van q kan de rechter per voorgelegd geval de lijn trekken binnen de door de wetgever gegeven marge.
III. een onzekerheidsmarge, geïntroduceerd door de wetgever om via de rechter belastingontwijking te bestrijden. Een concreet percentage kan in voorkomende gevallen nadelig voor de fiscus uitwerken zoals is gebleken bij aftrek van rentekosten.[145] Ter bestrijding van agressieve taxplanning en belastingontwijkende constructies is de dubbele zakelijkheidtoets voorzien van de woorden *in overwegende mate*. De bedoeling is een *evenwichtige* bewijslastverdeling te creëren tussen belastingplichtige en inspecteur.[146]

Uit de jurisprudentie kan geen eenduidige betekenis van q worden afgeleid. Evenmin kan een exacte betekenis aan een percentage worden toegekend aangezien ook een percentage berust op de verhouding $\frac{y_1}{y}$ die uit het geval met de feiten omstandigheden wordt bepaald. Feitelijk geldt q per geval en per voorschrift. q is met name een rechtersnorm die in een geschil binnen de marge tot concretisering komt en juist daardoor kan variëren, hetzij in percentage hetzij in interpretatie.[147]

In een geschil worden de resultaten y_b van de belastingplichtige en y_u van de inspecteur beoordeeld aan de hand van de hiervoor gegeven vergelijking. Het zakelijk motief en het fiscale motief zijn hierin tegengesteld vertegenwoordigd. Het fiscale verschil in wel of niet voldoen aan q kan vrij nauwkeurig worden berekend. Het zakelijk motief is in het algemeen kwalitatief van aard. Daardoor speelt q in het geschil een belangrijke rol in de uitspraak van de rechter. [148]

---

145 Art. 10a, lid 3, Wet Vpb 1969. Aanvankelijk een open norm, het percentage was per 1 januari 2007 op 10% vastgezet en vervolgens per 1 januari 2008 voorzien van de dubbele zakelijkheidstoets, met dubbele bewijslast, waardoor de belastingplichtige geen zekerheid kon ontlenen aan het voldoen aan 10%.

146 In de fiscale wetgevingstechniek veel gebruikt: normaal is a, de wetgever stelt $\neg a$, vervolgens $\neg\neg a$ geldt indien in overwegende mate b geldt. Dit laatste moet de belastingplichtige bewijzen.

147 De marge zelf is niet scherp begrensd, in geval q = *hoofdzakelijk* kan $\frac{y_1}{y}$ op grond van kwalitatieve argumenten als hoofdzakelijke worden aangemerkt, of als percentage bijvoorbeeld ≥60% of ≥75%.

148 Vanaf een bepaalde omvang van het fiscale voordeel kan de inspecteur in eerste instantie het zakelijk motief eenvoudig afwijzen. Zonder fiscaal voordeel wordt het motief geacht zakelijk te zijn, zonder zakelijk motief wordt het motief geacht zuiver fiscaal te zijn.

Hierna neem ik de splitsingsfaciliteit in de vennootschapsbelasting als voorbeeld.[149] De faciliteit mag niet worden toegepast indien aan de splitsing niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De inspecteur stelt y_u, de belastingplichtige y_b, de rechtbank, het hof en de Hoge Raad beslissen y_b omdat de belastingplichtige geslaagd is in het leveren van tegenbewijs met als gevolg dat de faciliteit mocht worden toegepast. Daarin staat q voor de beoordeling *in overwegende mate zakelijke overwegingen*, de belastingplichtige slaagt in het tegenbewijs, terwijl de inspecteur onvoldoende bewijs levert voor $\neg q$. De rechter beslist op grond van door partijen geleverd aannemelijk bewijs en argumentatie, ook in geval van de *q-norm* is de bewijslast en bewijslastverdeling hiervoor de aangewezen vorm.

Ook de rechter introduceert regelmatig in navolging van de wetgever de *q-norm* in door hem geformuleerde rechtsregels. Zie bijvoorbeeld de rechtsregel:[150]

> "Eveneens is bij uitponding sprake van belastbare arbeidsinkomsten indien bijzondere kennis er in belangrijke mate toe heeft bijgedragen dat de belastingplichtige met die uitponding voordeel heeft kunnen behalen."

De door de Hoge Raad geformuleerde regel voor de waarde in het economische verkeer bevat een drieledige *q-norm*: de *meest geschikte* wijze, de *beste* voorbereiding, de *meestbiedende* gegadigde.[151] De bedoeling van de aan $p\varphi$ toegevoegde regel is onmiskenbaar de marktwaarde objectief en zo reëel mogelijk te benaderen met uitschakeling van marktverstorende oorzaken die gelegen zijn in het subjectief (laten) behalen van belastingvoordelen. Anders gezegd, het gaat om vaststelling van een zakelijke waarde in het economische verkeer, waarbij geen directe of indirecte bevoordeling van met elkaar verbonden personen plaatsvindt. Dit speelt met name een belangrijke rol in het erfrecht waar de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging de grondslag vormt voor de bepaling van het belastbare bedrag.[152]

Bij de invulling van goed koopmansgebruik door de rechter is in een aantal gevallen de *q-norm* in de uitspraken opgenomen met dezelfde functie als hiervoor toegelicht.[153] Daarbij is naar mijn mening terecht opgemerkt dat:[154]

149 HR 2 juni 2006, nr. 41.942, BNB 2006/282, inzake art. 14a Wet Vpb 1969, tekst 2000.
150 HR 9 oktober 2009, nr. 43.035, BNB 2010/117, aangehaald als regel in HR 24 december 2010, nr. 09/02964, BNB 2012/21.
151 HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63.
152 W.D. Kolkman (eds.), *Erfrecht*, Tekst en commentaar, Kluwer Deventer 2006, art. 21 Successiewet 1956, commentaar Waarde in het economische verkeer, p. 687 e.v.
153 Lubbers 2005, p. 349. De *q-norm* wordt hierin vermeld als vage norm.
154 Lubbers, 2005, p. 350.

> "Het grote voordeel is dat de vage norm (lees θ_2, PR) een kader biedt waarbinnen de feitenrechter een 'redelijke' oplossing kan zoeken. Het biedt de feitenrechter een handvat om diverse zaken – ook de gevallen die de Hoge Raad moeilijk had kunnen voorzien – op te lossen. Een nadeel van het gebruik van vage normen (lees *q-normen*, PR) is overigens wel dat zij in het algemeen voor belastingplichtigen en fiscus een weinig voorspellende kracht hebben."

Uit oogpunt van consequente wetgevingstechniek kan hiertegen nauwelijks bezwaar worden gemaakt indien aan de rechter de functie van (mede)wetgever is gedelegeerd. Het systematische gevolg daarvan is dat de bezwaren, zoals onduidelijkheid en rechtsonzekerheid, daardoor ook worden gedeeld.

De vaststelling van $\frac{y_1}{y}$, de vergelijking met q en de weging van zakelijke en fiscale motieven vindt daardoor plaats in een weinig transparant, maar in een wel door de wetgever zo bedoeld rechterlijk proces.[155]

Samenvatting rechtsvinding en de q-norm

Uit het voorgaande blijkt nogmaals duidelijk dat de *q-norm* ingevolge de definitie geen open norm kan zijn. Er is immers geen verwijzing naar onbepaald voorschrift $\mathcal{R}$ voor de inhoud. De *q-norm* verwijst voor de inhoud naar een heuristiek voorschrift van de rechter die q per geval een waardering kan toekennen, mede op grond van aangedragen bewijsmiddelen.

Daarmee blijft de *q-norm* in een nevel gehuld, slechts voorzien van een indicatie waarop de belastingplichtige zich kan oriënteren.

Het vervangen van q door een percentage lijkt concreter maar $\frac{y_1}{y}$ moet daaraan ook weer voldoen. Indachtig de lijfspreuk van Kamerlingh Onnes "Door meten tot weten", op het Kamerlingh Onnesgebouw van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden, moet ook de rechtswetenschap meten wat er te meten valt of anders vaststellen.

6.7 De ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter

In deze paragraaf zal de ontwikkeling van een open norm in de tijd worden onderzocht. Het gaat daarbij om de specifieke kenmerken die een open norm onderscheiden van andere soorten normen zoals in dit onderzoek afgeleid uit de definitie van norm en open norm.[156] Het ontstaan en volgen van een open norm dient te worden getraceerd uit de wet- en regelgeving.

---

155 Een illustratie hiervan is HR 5 juni 2015, nr. 14/0343, BNB 2015/165. In de noot van R.J. de Vries wordt *in overwegende mate* vergeleken met een weegschaalbenadering: "de uitdrukking 'in overwegende mate' in art. 10a lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969 impliceert dat niet-fiscale of bedrijfseconomische beweegredenen dienen te worden vergeleken met (vermoedelijk Nederlandse) fiscale motieven teneinde te kunnen vaststellen welke van die twee doorslaggevend is geweest." Naar mijn mening is 'weegschaal' een juiste benaming voor de functie van q.

156 Zie paragraaf 5.3.

Voor sommige open normen voert dit terug tot het Romeinse recht.[157] Tot zover zal niet worden teruggegaan; dit deel heeft betrekking op open normen die conform de definitie van een open norm in de huidige wet- en regelgeving kunnen worden herkend aan het predicaat en te herleiden zijn tot hun ontstaan.

De huidige wet- en regelgeving wordt bekendgemaakt door middel van publicatie via officiële bekendmakingen in gedrukte bladen en in elektronische vorm via internet.[158] De term 'open norm' komt daarin niet voor. In sommige gevallen is de term in de parlementaire behandeling aan een norm toegekend. Daarmee is niet gezegd dat die toekenning samenvalt met de in dit onderzoek afgeleide definitie van een open norm.

Uitgegaan wordt van de systeemindeling $\boldsymbol{\mathcal{F}}$ waarin de partijen die invloed kunnen uitoefenen op de ontwikkeling van een open norm zijn weergegeven. Dit zijn de onderscheiden delen $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{U}}$, met het systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ voor het gedeelte voor de inhoud van de open norm in het reële systeem. De open norm in de weergave $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief' p\varphi$, waarin $p\varphi$ wordt gedacht te zijn samengesteld uit $p\varphi = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ met in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ steeds de actuele stand in φ van regels afkomstig uit $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{D}}$. De regels uit $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ zijn afkomstig van besluiten en ministeriële regelingen van de Staatssecretaris en Minister van Financiën. De regels uit $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ zijn afkomstig van de rechter en ontstaan uit rechtsontwikkeling betreffende de open norm. Het deel $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ vormt het open norm voorschrift in het reële systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$. Dat voorschrift wordt door de belastingplichtige uitgevoerd. Het resultaat daarvan wordt aangegeven en beoordeeld, in eerste instantie in $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en vervolgens mogelijk in $\boldsymbol{\mathcal{D}}$. De belangen van de verschillende partijen behoeven hierin niet parallel te lopen. De rechter kan een beslissing nemen die nadelig uitwerkt voor de inkomsten van de overheid, de inspecteur en belastingplichtige hebben tegengestelde belangen, de wetgever kan een belastingplichtige benadelen met een onrechtvaardige regeling, etc.

Het algemene model dat voor de ontwikkeling van een open norm hier wordt gebruikt is:

$$p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2).$$

De variabele α heeft een waarde $0 \leq \alpha < 1$. Voor $\alpha = 0$ is de norm niet open, voor α dicht bij 1 is de norm bijna volledig open aangezien er in dat geval

157 Niet alleen bona fides, aequitas, humanitas, etc. maar ook *waarde in het economische verkeer* in Dig. 49,14,3 nr. 5 waar bij verkopingen ten behoeve van de keizerlijke fiscus 'de juiste prijs niet op grond van de aankoop in het verleden, maar op grond van de geschatte waarde van het actuele moment moet worden bepaald'.

158 https://www.officielebekendmakingen.nl/, bekendmakingen uit Staatscourant, het Staatsblad en het Tractatenblad alsmede het gemeenteblad, provinciaal blad, waterschapsblad en blad gemeenschappelijke regeling van deelnemende overheden.

slechts een verwijzing in $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ is opgenomen naar de norm in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$.[159] Anders gezegd, α is een indicatie voor de vrijheid die een belastingplichtige in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ heeft ten aanzien van het samenstellen van φ_1 rekening houdend met de regels in φ_2. De regels in φ_2 worden ingebracht door de wetgever, de rechter en de belastingdienst, soms in onderlinge competitie. De uiteindelijke bepaler van φ_2 is de rechter als medewetgever.[160] Dit blijkt ook duidelijk uit de Wet WOZ, een vervanging van de open norm voor de waarde in het economische verkeer waaruit de heffingsgrondslag voor een woning werd afgeleid ten behoeve van de berekening van het huurwaardeforfait.[161]

Uit oogpunt van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en duidelijkheid is de Wet WOZ ingevoerd om een stelsel van waardebepaling en rechtens bindende vaststelling van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken te voorzien.[162] De oude regeling werd als ondoelmatig en inefficiënt beoordeeld. De wetgever wilde één zaakwaarde hanteren voor de verschillende wetten waarin deze voor de heffingsgrondslag werd ingezet. De Wet WOZ werd volledig gecodeerd, inclusief de instelling van de waarderingskamer als een publiekrechtelijk zelfstandig bestuursorgaan.[163] Daarmee werd φ_1 van de belastingplichtige praktisch uitgeschakeld (of $\alpha \to 0$).[164] Dit gold niet voor het aantal ingediende bezwaren en beroepen. Uit doelmatigheidsoverwegingen werd de zogenoemde Fierensmarge geïntroduceerd.[165] De marge was bedoeld te voorkomen dat burgers met kleine verschillen bezwaar zouden maken en beroep zouden instellen. De Hoge Raad besliste naar mijn mening terecht dat toepassing van de Fierensmarge onverenigbaar is met art. 1, Eerste protocol EVRM.[166] Ten overvloede voegt de Hoge Raad hieraan toe:

---

159 $a = 1$ betreft normen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ buiten het systeem $\boldsymbol{\mathcal{F}}$.

160 De rechter moet de wet volgen maar niet beoordelen. Zie art. 11 Wet AB: "De regter moet volgens de wet regt spreken: hij mag in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet beoordeelen." De rechter mag wel aan een verdrag toetsen, althans aan eenieder verbindende verdragsbepaling.

161 Tot 1 januari 1997: art. 42a Wet IB 1964, de heffingsgrondslag is de waarde in bewoonde staat, bedraagt 60% van de waarde in het economische verkeer.

162 Kamerstukken II 1992-1993, 22885 nr. 3, p. 7.

163 Organisatorisch was de gemeente de aangewezen organisatie voor de uitvoering, taxatie kon worden uitbesteed aan beëdigde makelaars en taxateurs.

164 Bezwaar en beroep zijn nog steeds mogelijk, het tegenbewijs van de belastingplichtige moet het opnemen tegen de taxatie van de gemeente, met andere woorden, afkomstig van dezelfde deskundigen. De waarde in het economische verkeer vormt nog steeds het uitgangspunt voor de waardering.

165 De Fierensmarge was een in art. 26a Wet WOZ omschreven marge waarbinnen voor een bij beschikking vastgestelde waarde van een onroerende zaak geen bezwaar- en beroepsprocedures open stond.

166 HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, BNB 2010/335 (Fierensmarge). De Hoge Raad besliste dat art. 26a Wet WOZ buiten toepassing diende te blijven op grond van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Tevens herzag de Hoge Raad zijn eerder gegeven opvatting over dit wetsartikel. Essentieel is dat door het hanteren van deze marge geen effectief rechtsmiddel meer beschikbaar was voor de burger.

> "3.4.5. Hierbij verdient nog opmerking dat de regeling over vaststelling van de waarde van onroerende zaken in de Wet WOZ zich in dit opzicht onderscheidt van regelingen die voorzien in een forfaitaire waardebepaling of in een indeling van zaken in waardeklassen. Ook bij toepassing van dergelijke regelingen zal een onjuist oordeel van het bestuursorgaan over de werkelijke waarde (veelal) niet met succes via een rechterlijke of andere procedure bestreden kunnen worden. De oorzaak daarvan is echter dat de onjuistheid van het oordeel van het bestuursorgaan in die gevallen op grond van de toepasselijke wettelijke regeling niet van invloed is op het bedrag van de verschuldigde belasting, zodat daarmee de rechtmatigheid van de heffing van die belasting niet op het spel staat."

De overweging 'ten overvloede.'. van de Hoge Raad is naar mijn mening in directe tegenspraak met het algemeen gebruik van een marge in fiscale regelingen uit doelmatigheidsoverwegingen, zoals aan de orde is geweest bij de behandeling van de *q-norm*, een verdelingsnorm voor de inhoud.[167] Toepassing van de *q-norm* op grond van de toepasselijke wettelijke regeling is juist wel van invloed op het bedrag van de verschuldigde belasting, met uitzondering van forfaitaire waardebepalingen. Daarentegen is bezwaar en beroep mogelijk maar voor de burger is het wel moeilijk om zijn gelijk te krijgen.

Het voorbeeld van de Wet WOZ geeft aan dat de onderscheiden subsystemen van het fiscale systeem – rechtspraak $\mathcal{D}$ en belastingdienst $\mathcal{D}$ – elk voor zich een eigen doelstelling nastreven, en elkaar onderling beïnvloeden binnen de doelstelling van $\mathcal{F}$ die de staat ter behoud van het staatsinkomen via de wetgever onder controle wil houden.

Deze systeemstructuur vormt het uitgangspunt voor het volgen van de ontwikkeling van een open norm vanaf de introductie, vanaf het opnemen in een rechtsregel.

De ontwikkeling valt onder verantwoordelijkheid van de rechter die, zoals eerder opgemerkt, daarvoor een eigen methodiek volgt. Deze methodiek kan worden afgeleid uit de jurisprudentie en reacties hierop uit de praktijk en van de wetgever. De hier in abstracte zin bedoelde methodiek dient om een onderscheid te kunnen maken in de private ontwikkeling van de norm in $\mathcal{R}$ waarnaar uit $\mathcal{D}$ als open norm wordt verwezen en de hierop aangebrachte juridische aanvullingen en modificaties in $\mathcal{D}$.[168] Hoewel elke open norm een eigen methodiek vereist, zijn er algemene aspecten aan de methodiek van de rechter te onderkennen die gemeenschappelijk gelden bij de ontwikkeling van open normen. De aspecten van de rechterlijke methodiek worden hierna uitgewerkt. Deze zijn ontleend aan het onderzoek van

---

167 Zie paragraaf 6.6 (Rechtsvinding en de *q-norm*).

168 Methodiek betekent hier een samenstel van methoden, regels, theorieën, die worden aangewend om het voorschrift φ te concretiseren. De methodiek is geen vast gegeven, maar verandert in de tijd door ontwikkelingen in het referentiemodel doch zal er niet op vooruit lopen. Uitgangspunt is één methodiek per $p\varphi$. Het ligt voor de hand dat de Hoge Raad dit onder zijn hoede neemt. Tot de methodiek behoren o.a. beoordeling, regelgeving, motivering, kennis van het referentiemodel, beginselen toepassing.

Lubbers naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik.[169] Goed koopmansgebruik is, zoals gezegd, een zeer bekende en complexe open norm in het fiscale recht. De norm is al sinds 1914 onder deze naam in een wettelijke regeling opgenomen en sindsdien in de rechtspraak inhoudelijk ontwikkeld tot het huidige voorschrift voor de bepaling van de jaarwinst uit een onderneming.[170] Vrijwel alle aspecten die van belang zijn voor de juridische ontwikkeling van een open norm komen in hiervoor genoemd onderzoek aan de orde. Ik behandel onder a tot en met f zes aspecten.

a. Het referentiemodel in $\mathcal{R}$.
De verwijzing naar een gebruik, een verkeersopvatting, een methode, een waardering, etc. in $\mathcal{R}$ betekent niet dat daarmee de betreffende open norm in juridische zin is ingevuld. De rechter hanteert een eigen methodiek voor de invulling van een open norm waarbij de theorie en praktijk in $\mathcal{R}$ dienen als referentiemodel. Zo'n referentiemodel bestaat voor goed koopmangebruik uit theorie en praktijk op het gebied van bedrijfseconomie en jaarrekening.[171] Zuivere theorievorming en ontwikkeling vinden in de praktijk plaats, de rechter beoordeelt wanneer en wat hiervan in zijn methodiek wordt opgenomen. Op dit punt heeft de Hoge Raad geoordeeld: [172]

> "De term goed koopmansgebruik betekent niet dat uitsluitend hetgeen gebruikelijk is, noch dat al hetgeen gebruikelijk is daartoe behoort. De term staat niet in de weg aan de toepassing van op zichzelf goede wijzen van winstberekening die niet eerder zijn toegepast, en houdt anderzijds geen waarborg in dat al hetgeen te eniger tijd als goed koopmansgebruik is aanvaard, niet in het licht van latere ontwikkelingen zal moeten worden afgewezen. Wel kan worden gezegd dat de omstandigheid dat een stelsel van winstberekening tot dusver in de jurisprudentie is aanvaard en in de praktijk een ruime toepassing heeft gevonden, zodat het als gebruikelijk kan worden aangemerkt, een belangrijke aanwijzing inhoudt dat het stelsel met goed koopmansgebruik in overeenstemming is."

De maatschappelijke, wetenschappelijke of bedrijfseconomische ontwikkelingen in $\mathcal{R}$ vormen de basis voor de methodiek van open norm in $\mathcal{D}$. Daardoor verkrijgt een open norm een dynamische ontwikkeling die gecontroleerd door, of onder regie van de rechter via zijn methodiek concreet vorm wordt gegeven. Een methodiek is eveneens van toepassing op minder complexe open normen, bijvoorbeeld predicaat p als *waarde*

169 Lubbers 2005, p. 309-417.
170 Zie art. 3.25 Wet IB 2001 en 9 Wet IB 1964. Art. 8 Wet Vpb 1969 verwijst voor de bepaling van de winst voor de vennootschapsbelasting eveneens naar art. 3.25 Wet IB 2001.
171 Lubbers 2005, p. 347.
172 HR 18 december 1991, nr. 26.674, BNB 1992/181.

in het economische verkeer, *gebruikelijk*, etc. Er is een referentiemodel in $\mathcal{R}$ maar de methodiek van de rechter bepaalt wat p betekent voor invulling van $p\varphi$, waaruit in een concreet geval op basis van de ingevoerde gegevens bij uitvoering een resultaat voortvloeit.

b. Aanleiding voor de introductie van de norm $p\varphi$.
Aanleiding voor de introductie van de open norm goed koopmansgebruik vormde de invoering van de wet tot Heffing eener inkomstenbelasting in 1914.[173] In de ontstaansgeschiedenis van deze norm ligt tevens de doelstelling besloten die de wetgever voor ogen heeft gehad. Goed koopmansgebruik had aanvankelijk alleen betrekking op afschrijving zoals gebruikelijk werd geacht in een bepaalde branche. Voorwaarde vormt het bestendige gebruik van een stelsel door de belastingplichtige. De reden hiervoor was, en nog steeds, is om fiscaal gedreven stelselwijzingen te voorkomen. In het algemeen geldt dat een belastingplichtige niet naar willekeur zijn eigen belastingheffing mag kunnen vaststellen. Dat gegeven ligt ook ten grondslag aan het gebruik van een open norm in de praktijk, te weten vermijding van willekeur en misbruik ten aanzien van belastingheffing.
Daaruit zijn weer open normen ontstaan vanwege antimisbruik maatregelen. Gedacht kan worden aan: 'een naar Nederlandse maatstaven redelijke rente' tegen winstdrainage, 'gebruikelijk loon' tegen van nulconstructies en oppotten van vermogen, 'ongebruikelijke terbeschikkingstelling' tegen boxhoppen, 'ontwijken of uitstellen van belastingheffing' in het kader van antimisbruik van belastingfaciliteiten, 'ongebruikelijk samenwerkingsverband' tegen misbruik van ondernemersfaciliteiten.
Andere open normen zijn bedoeld voor een juiste waardevaststelling, bijvoorbeeld *'goed koopmansgebruik'* voor de jaarwinst, '*at arm's length' waarde* voor verrekeningsprijzen, *'werkruimte naar de verkeersopvatting'* voor kostentoedeling, '*administratie naar de eisen van dat bedrijf*' voor de controle van belastingheffing, die ook een rol speelt bij '*woonplaats naar omstandigheden'* voor de feitelijke vaststelling woonlocatie.

c. Methodiek van de rechter betreffende $p\varphi$ in $\mathcal{D}$.
De rechter ontwikkelt en beheert de methodiek voor goed koopmansgebruik met referentie aan de bedrijfseconomie en het jaarrekeningenrecht.[174] Algemeen gesteld is de methodiek afgestemd op een referentiemodel in $\mathcal{R}$ voor een bepaalde open norm $p\varphi$. De methodiek voor goed koopmansgebruik heeft betrekking op uitspraken in geschillen (welke rechtsregel is van toepassing op het desbetreffende geval) en regelgeving.

---

173 Lubbers 2005, p. 23 e.v. De historie van het begrip 'goed koopmansgebruik'.

174 Lubbers 2005, p. 347. Met de suggestie dat de Hoge Raad expliciet aangeeft waaraan hij refereert.

Het eerste, uitspraken in geschillen, is het voldoen aan $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief' p\varphi$ en leidt niet tot nieuwe rechtsregels. Dit geldt algemeen voor open normen, waarbij overigens wel een correctie op het resultaat kan worden toegepast vanwege een foutieve waardering of een incorrecte uitvoering van $p\varphi$.

Het tweede, regelgeving, leidt tot nieuwe rechtsregels in overeenstemming met

$\boldsymbol{\theta_2}$**:** **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2.[175]

Het formuleren van rechtsregels is vergelijkbaar met een rechtsvormende taak die op basis van casuïstiek moet worden uitgevoerd. De methodiek geeft de benadering en de ontwikkeling aan in het formuleren van rechtsregels:[176]

Benadering
- ruimte laten voor toekomstige ontwikkelingen, niet alle toekomstige gevallen en uitzonderingen zijn kenbaar of voorzienbaar;
- liever zwijgen dan spreken, meer woorden betekent meer interpretaties in het gebruik;[177]
- grenzen van het gebruik van de open norm aangeven ten opzichte van de doelstelling en de ontwikkeling van het referentiemodel in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$;

Ontwikkeling
- opeenvolgende versies van $p\varphi$ door verduidelijking, uitbreiding of beperking;
- consistente en coherente reeks van opeenvolgende versies, waarbij de ontwikkelde jurisprudentie van toepassing blijft;
- soms wordt reeks onderbroken ('het omgaan') en is sprake van het begin van een nieuwe reeks met een vervangende rechtsregel;
- toepassen van beginselen van behoorlijke regelgeving en deugdelijke motivering.

De rechtsregels in $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ worden geacht te zijn toegevoegd aan $p\varphi$ in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ zodat daarin de actuele status van functievoorschrift $p\varphi$ aanwezig is

175 Zie paragraaf 6.5.6 (Rechtsgevolgen r_1 en r_2).

176 Zie Lubbers 2005, over de wijze waarop de Hoge Raad te werk gaat bij de invulling van goed koopmansgebruik, p. 331-359.

177 Een implicatie van de behoedzame wijze waarop rechtsregels worden ontwikkeld en het vermijden van toevoegingen ten overvloede. Met name de Hoge Raad heeft veel volgers als exegeten van zijn woorden.

d. Actie van de wetgever n.a.v. verandering van $p\varphi$ in $\boldsymbol{v}$ door de rechter.
Het invullen van een open norm overlaten aan de rechter betekent niet dat de wetgever niet mag ingrijpen indien een door de rechter geformuleerde nieuwe rechtsregel een ongewenst resultaat oplevert voor de wetgever.[178] De wetgever behoort hierin zeer terughoudend op te treden. De belangrijkste aanleiding hiertoe is vaak gelegen in het budgettaire motief, in de woorden van Lubbers:[179]

> "Uit de door mij op een rij gezette gevallen van ingrijpen door de wetgever blijkt dat het budgettaire motief steeds de belangrijkste grond voor dat ingrijpen is. Bij dit motief kan een tweetal kanttekeningen worden geplaatst. In de eerste plaats is het lastig om de budgettaire gevolgen van een arrest in te schatten. Zo leek de schatting die was gedaan ten aanzien van de gevolgen van het baksteenarrest erg ruw te zijn. Hier komt nog bij dat het voor Kamerleden vervolgens erg lastig is om een door het Ministerie van Financiën genoemd bedrag gemotiveerd te betwisten. In de tweede plaats wijst de Raad van State in het kader van de reparatie van het aankoopkostenarrest erop dat de omstandigheid dat met een bepaalde post in de begroting geen rekening is gehouden het gevolg is van de uitleg die de belastingdienst aan de betreffende bepaling heeft gegeven. De gevolgen van de door het arrest gebleken onjuiste uitleg vormen – aldus de Raad van State – een normaal 'bedrijfsrisico' voor de staat. Hiermee ben ik het eens."

Een tweede voorbeeld is de open norm *'een naar Nederlandse maatstaven redelijke rente'* die door de wetgever per 1 januari 2007 werd geconcretiseerd in een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde grondslag.[180] Hierop kon (voorzienbaar!) vrij nauwkeurig taxplanning worden afgestemd. Dit was reden voor de Staatssecretaris van Financiën ijlings per 1 januari 2008 weer een open norm in te voeren om 'aanzienlijke budgettaire gevolgen' te voorkomen.[181]

e. De toevoeging van regels vanuit $\boldsymbol{u}$.
Toevoeging van regels vanuit de belastingdienst als uitvoerende organisatie heeft hier betrekking op open normen. Dus niet op regels die de Minister of Staatssecretaris van Financiën als wetgever uitvaardigt. Die zijn op grond van de theorie als rechtsregels opgenomen in $\boldsymbol{v}$. Evenmin op delegatiebepalingen waarin de minister of staatssecretaris een bepaalde bevoegdheid is gedelegeerd, op grond waarvan hij (veelal bij KB, maar het kan ook gaan bij een besluit van lager orde) een wettelijke norm nader met regels mag invullen.[182]

178 Lubbers 2005, p. 359 e.v.
179 Lubbers 2005, p. 368.
180 Art. 10a, lid 3, Wet Vpb 1969.
181 Belastingpakket 2008, Kamerstukken II 2007-2008, 31 205, nr. 25.
182 Zie ook paragraaf 4.2 Delegatie en open normen.

Een bijzonder aspect van open normen is de behoefte van de belastingplichtige en de belastingdienst aan inhoud – zekerheid – voordat de rechter zich hierover kan uitspreken. Krachtens uitvoerende bevoegdheid kan de Minister- of Staatssecretaris van Financiën als gezaghebbend bewindspersoon van de belastingdienst de onzekerheid wegnemen door het voortouw te nemen voor de invulling van een open norm via een algemene beleidsregel.[183] Staatssecretaris Grapperhaus stelt in die zin:

> "Ik meen dat hij (kamerlid Joekes, PR) het meer in deze zin moet zien, dat de fiscale overheid van mening was, dat de wijze, waarop de winst werd berekend, niet juist was en de maatschappijen heeft gezegd, hoe het naar haar mening (de overheid, PR) moest gebeuren en de maatschappijen hebben daarin bewilligd. (…).
> Ik geef een interne instructie aan de ambtenaren, hoe zij zullen hebben te handelen met betrekking tot de wijze van goed koopmansgebruik, hoe de uitleg van dat begrip in een bepaalde situatie is. Een verzekeringsmaatschappij die er een beroep op wil doen, vindt dan een ambtenaar die is geïnstrueerd, hoe hij te dien aanzien de aangifte voor de vennootschapsbelasting heeft te behandelen."[184]

De belastingdienst interpreteert de invulling naar eigen inzicht vanuit de bedoeling van de wetgever. De juiste invulling of uitleg wordt evenwel door de rechter beslist, uiteindelijke door de Hoge Raad. Met andere woorden, door de belastingdienst gepubliceerde beleidsregels worden weliswaar als 'recht' beschouwd maar kunnen alsnog door toetsing in cassatie worden aangepast. De rechter is hieraan niet gebonden. Deze 'voorlopige' rechtsregels behoren eveneens tot $\boldsymbol{\mathcal{V}}$.[185] Het volgende voorbeeld illustreert dit voor open normen. De open norm $p\varphi$ = *ongebruikelijk samenwerkingsverband* is door een besluit van de Staatssecretaris van Financiën a priori van invulling voorzien, met de afsluitende opmerking:[186]

> "Vanzelfsprekend staat het belastingplichtige vrij in voorkomend geval het tegendeel aannemelijk te maken."

---

183 Gepubliceerde beleidsregels zijn 'recht' in de zin van art. 79 RO. Zie Asser *Procesrecht/ Korthals Altes & Groen 7* 2015/115-116. A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Sdu Fiscale geschriften Den Haag 2007, p. 64.

184 Kamerstukken II 1968-1969, Handelingen Tweede Kamer OCV / UCV 1968-1969, 20 februari 1969, vaste Commissie voor Financiën, Staatssecretaris Grapperhaus in verslag p. J45.

185 Hierbij wordt aangetekend dat een interpretatie van deze 'voorlopige' rechtsregels ook vanuit de rechtswetenschap ten behoeve van de belastingplichtige gegeven kan worden.

186 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 november 2001, nr. CPP 2001/1419M, BNB 2002/48 (V-N 2001/60.10). Het betreft hoofdzakelijk man-vrouw firma's met een indeling naar sector.

Eventuele geschillen kunnen vervolgens worden voorgelegd aan de rechter, met de bewijslast bij de belastingplichtige. Hieruit zouden weer nieuwe rechtsregels kunnen ontstaan.

f. Vrijheid van de belastingplichtige in $\mathcal{R}$
Ogenschijnlijk heeft een belastingplichtige enige vrijheid om een open norm met een onbepaald predicaat p van een inhoud te voorzien. De vrijheid wordt echter begrensd door wetgever en de rechter. De wetgever wil voorkomen dat een belastingplichtige zelf zijn verschuldigde belasting willekeurig kan beïnvloeden. De rechter beoordeelt het resultaat van toepassing van een open norm op aanvaardbaarheid met inachtneming van de wet en zijn autonome bevoegdheid voor invulling van de inhoud. In geval van goed koopmansgebruik heeft de belastingplichtige een zekere vrijheid om een stelsel toe te passen mits niet in strijd met goed koopmansgebruik en de belangen van de fiscus niet worden geschaad.[187] De vrijheid van de belastingplichtige is in $\mathcal{R}(\varphi_1)$ tot uitdrukking gebracht. De vrijheid is een gecontroleerde vrijheid, de ondernemer of belastingplichtige mag een keuze maken uit verschillende stelsels of voorschriften maar niet om uitsluitend incidentele fiscale voordelen te behalen. De aard van de vrijheid is per $p\varphi$ verschillend, voor p is *waarde in het economische verkeer* heeft de belastingplichtige de beperkte vrijheid om φ samen te stellen mits het resultaat y van $y = p\varphi(\varepsilon)$ binnen de marge blijft die de rechter ingevolge zijn eigen methodiek toelaat.
Het zal duidelijk zijn dat er geen vrijheid voor de belastingplichtige is indien verwijzing naar een open norm met een bepaalde p in $\mathcal{R}$ plaatsvindt, bijvoorbeeld naar NEN-normen of concreet aangewezen normen, zoals een catalogusprijs of Euribor. De norm wordt door een private partij beschikbaar gesteld die zelfstandig de regie over ontwikkeling, beheer en onderhoud voert.[188] Ook bij deze normen is sprake van een ontwikkeling in de tijd, veelal op grond van voortgang in de stand van wetenschap en techniek.[189]

Samenvatting ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter
In deze paragraaf is onderzocht in hoeverre de ontwikkeling van een open norm onder regie van de rechter plaatsvindt. Daarbij is uitgegaan van een abstracte, althans niet kenbare methodiek van de rechter die mede is gebaseerd op een referentiemodel in $\mathcal{R}$. De ontwikkeling van een open norm

187 A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, p. 311 e.v.
188 Zie pararaaf 5.7.2.
189 In de regelgeving wordt deze term als open norm toegepast: naar de laatste stand van de techniek, rekening houdend met de vooruitgang van wetenschap en techniek, in overeenstemming met de stand van de wetenschap en techniek; afzonderlijk komen de stand van de wetenschap en de stand van de techniek frequent in allerlei regelingen voor. De rechterlijke methodiek voorziet in dergelijke gevallen in het inschakelen van deskundigen.

wordt gestuurd vanuit de wetgevende taak van de rechter door middel van nieuwe of aangepaste regels. De (re)actie van de wetgever heeft in de meeste gevallen betrekking op (ingeschatte) budgettaire problemen. De fiscus neemt een dominante positie in voor de a priori invulling van open normen, versterkt door de regelgevende bevoegdheden van staatsecretaris en Minister van Financiën. Enige vrijheid voor de belastingplichtige ten aanzien van het gebruik open normen is, met uitzondering van goed koopmansgebruik, als zodanig niet door de wetgever voorzien. Voor zover die vrijheid aanwezig is, is er sprake van een gecontroleerde vrijheid.

6.8 Open normen en methodische aspecten in de rechtspraak

In deze paragraaf wordt behandeld wat in de rechtspraak met de term open norm wordt aangeduid en hoe deze wordt toegepast. Het onderzoek in de rechtspraak is uitgevoerd op uitspraken van de Hoge Raad in www.rechtspraak.nl waarin gezocht is op de term 'open norm'.[190] Daarnaast is in de BNB database gezocht op de term 'open norm'.[191] Als aanvullende rechtspraak bronnen zijn NTFR en V-N geraadpleegd. De in de rechtspraak gebruikte termen komen in de meeste gevallen niet overeen met de definitie van een open norm volgens **def.3**. De open norm heeft namelijk geen onderscheiden betekenis in de methodiek van de rechter. Daarmee wordt bedoeld dat indien bij een behandeling van een wetsvoorstel in Kamerstukken een norm als open norm wordt aangemerkt, de rechter (lees: de Hoge Raad) dit in zijn uitspraak en motivering niet herkenbaar vermeldt.[192] In door het Parket (hierna ook: het Parket) bij Hoge Raad genomen conclusies wordt de term open norm wel gebruikt. In de meeste gevallen heeft de vermelding van een open norm in dat kader betrekking op aangehaalde Kamerstukken, literatuur, noten en onderzoek waarin de term open norm voorkomt. Het Parket is aldus een tertiaire bron voor open normen, met doorgaans de wetgever de primaire en de wetenschap de secundaire bron.[193] De Hoge Raad refereert enkele keren in zijn jaarverslag aan een open norm. In het geval van de verkoop van LaSalle door ABNAMRO in 2008 ging het om de toepas-

190 In de periode 2000 - 2019 betreft dit totaal 156 publicaties waarvan 12 uitspraken en 144 conclusies. Daarvan is er 1 uitspraak en 53 conclusies welke betrekking hebben op belastingen. De periode < 2000 geeft slechts één uitspraak.

191 Geraadpleegd via Kluwer Navigator. Deze bron heeft geleid tot ca. 80 zaken waarin ten minste de term 'open norm' eenmaal voorkomt in de periode 1992 - 2018. In de periode < 1992 komt de term 'open norm' in rechtspraak die in BNB is gepubliceerd niet voor.

192 Wel komt in enkele gevallen in een uitspraak van de Hoge Raad een citaat voor waarin de term 'open norm' is opgenomen.

193 De Kamerstukken (primaire bron) worden door de wetenschap (secundaire bron) aangehaald en vervolgens worden kamerstukken en wetenschap door het Parket in een conclusie (tertiaire bron) vermeld. Dit gegeven maant tot voorzichtigheid om conclusies te trekken uit tellingen van open normen.

sing van art. 2:107a BW. Er is sprake van een niet-limitatieve opsomming die wordt aangemerkt als een in beginsel open norm:[194]

> "Weliswaar bevat de bepaling geen limitatieve opsomming, maar uit de totstandkomingsgeschiedenis blijkt dat de in beginsel open norm in verband met de vereiste rechtszekerheid in zoverre een duidelijke beperking inhoudt dat aan de AvA een goedkeuringsrecht uitsluitend toekomt wanneer een bestuursbesluit zodanig ingrijpend is, dat daardoor een wezenlijke verandering wordt gebracht in de identiteit of het karakter van de vennootschap of onderneming en de aard van het aandeelhouderschap."

De volgende vermelding in 2013 heeft betrekking op de noodzakelijk geachte efficiency maatregelen die moeten worden genomen om Hoge Raad en het Parket optimaal te kunnen laten functioneren:[195]

> "De instroom van zaken is de afgelopen decennia niet alleen getalsmatig, maar ook in diversiteit en complexiteit toegenomen. Vaak moet de Hoge Raad uitleg geven aan in nationale of internationale regelgeving of rechtspraak geformuleerde open normen en nieuwe gevallen inpassen in bestaande leerstukken."

Zonder omschrijving of definitie van het begrip 'open norm' concludeert de Hoge Raad dat uitleg van open normen voor de Hoge Raad meer werk en deskundigheid met zich brengt maar ook dat de feitenrechtspraak open normen formuleert. Overigens voldoen de hiervoor genoemde open normen niet aan de definitie van open norm zoals gegeven in dit onderzoek.

6.8.1 Open normen bij de Hoge Raad

De term 'open norm' in de conclusies van het Parket bij de Hoge Raad wordt op zeer uiteenlopende wijze gebruikt ten opzichte van de definitie van open norm in dit onderzoek. Zoals eerder opgemerkt, is dit het gevolg van de terminologische verwarring in de wetenschappelijke literatuur. Het Parket haalt deze literatuur aan in de conclusies. Hierna volgen enkele voorbeelden waarin het Parket de norm als open norm aanmerkt met daarachter volgens mijn normtheorie de soort norm:

'delegatiebepaling' artikel 6.17, lid 1, onderdeel g, Wet IB[196]: een delegatienorm,

---

194 Jaarverslag Hoge Raad 2007 en 2008, Hoge Raad Den Haag 2009, p. 71. In de hier beschreven theorie zou dit als een open verzameling worden aangemerkt.

195 www.rechtspraak.nl, Hoge Raad der Nederlanden verslag over 2013, p. 6. "Van 'open' normen wordt wel gesproken bij regels die, anders dan bijvoorbeeld de regel dat iets 'binnen een termijn van twee weken' moet gebeuren, veel ruimte laten voor nadere interpretatie, zoals het recht op berechting 'binnen een redelijke termijn". Een 'redelijke termijn' is een open norm van de vorm $p\varphi$.

196 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 2 juni 2017, nr. 16/04645, BNB 2017/151, onderdeel 6.8. De delegatiebepaling 'bij ministeriële regeling te stellen regels' komt veelvuldig voor in de Wet IB 2001, in totaal 90 keer.

'sectoren met een soortgelijke functie' uit de Zesde richtlijn[197]: open norm,
'omstandigheden van het geval', vestigingsplaats lichaam, art. 4 AWR [198]: open norm,
'keuzerecht' art. 2.5 Wet IB 2001[199]: duidelijke norm, de keuze is a of b,
'redelijke voortvarendheid', n.a.v. verlengde navordering, art. 16, lid 4, AWR[200]: *q-norm*,

'pleitbaar standpunt', afbakening pleitbaar en niet-pleitbaar standpunt.[201]: kwalificatienorm

Op de laatstgenoemde norm zal nader worden ingegaan omdat deze als open norm aangemerkte norm tevens samenhangt met normnakoming en normgeschillen. De eerste vraag is of een pleitbaar standpunt zelf een open norm is. Dat zou betekenen dat ingevolge **def.3** voor de invulling van de norm wordt verwezen naar $\mathcal{R}$. De tweede vraag is of de pleitbaarheid van een standpunt afhankelijk gesteld zou kunnen worden van het type norm. Erkenning van een pleitbaar standpunt voorkomt namelijk een fiscale verzuimboete of vergrijpboete op grond van opzet of grove schuld.[202]

De eerste vraag moet ontkennend worden beantwoord. Het predicaat *pleitbaar* verwijst niet naar een bepaald of onbepaald voorschrift in $\mathcal{R}$ maar naar de attributen van de entiteit *standpunt*. De attributen hebben betrekking op een juridische beoordeling of op de rechtsgronden van pleitbaarheid van het op feiten vastgestelde *standpunt*. De hiermee overeenkomende norm in de normtheorie is een kwalificatienorm.[203]

De tweede vraag ten aanzien van een pleitbaar standpunt in geval van een open norm wordt aangehaald in de conclusie van de A-G:[204]

---

197 Zie conclusie A-G De Wit voor HR 26 januari 2007, nr. 41.917, BNB 2007/153, onderdeel 5.5b; "(…) open norm ('sectoren met een soortgelijke functie'), terwijl de Nederlandse wetgever aan die norm concreet invulling lijkt te hebben willen geven door een ogenschijnlijke limitatieve opsomming op te nemen. Uiteraard zal bij de uitlegging van de Wet de open norm uit de Zesde Richtlijn moeten worden gevolgd." Artikel 13, B, letter b, punt 1, van de Zesde richtlijn en artikel 11, lid 1, aanhef en letter b, punt 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

198 Zie conclusie A-G Overgaauw voor HR 17 december 2004, nr. 39.720, BNB 2005/106, Bijlage bij de conclusies met nrs. 39 713 e.v. van A-G Overgaauw van 4 maart 2004, onderdeel 2.1.

199 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 13 november 2015, nr. 12/02305, BNB 2015/236, onderdeel 7.3.

200 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 19 december 2013, nr. 13/01201, BNB 2014/138, onderdeel 5.

201 Zie §4 Besluit Bestuurlijke Boeten belastingdienst, Stcrt. 2016, 34921.

202 Zie bijvoorbeeld HR 23 september 1992, nr. 27293, BNB 1993/193, r.o. 3.3.6.

203 Zie paragraaf 5.3.2.

204 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 11 september 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, onderdeel nr. 4.31.

> "Indien het gaat om de toepassing van een 'open norm' of 'vaag begrip' is een standpunt vermoedelijk eerder pleitbaar dan in gevallen waarin een heldere norm moet worden toegepast. Een (onjuist) standpunt dat wordt gedeeld door een lagere rechter of door een advocaat-generaal, zal pleitbaar zijn tot het moment waarop de Hoge Raad dat standpunt onjuist heeft bevonden."

Het hiervoor geuite vermoeden dat pleitbaarheid afhankelijk zou kunnen zijn van het type norm zou in geval van bevestiging de kwalificatie van een pleitbaar standpunt per soort norm mogelijk maken. Voor alle soorten normen geldt:[205]

> "Van een pleitbaar standpunt is sprake indien aan de aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belasting- of inhoudingsplichtige ten tijde van het doen van de aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was (zie HR 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638, *NTFR* 2017/1240)."

Het resultaat van de aangifte van de belastingplichtige is y_b. In het betreffende geval wijkt het resultaat y_b van de belastingplichtige af van het resultaat y_u van de inspecteur. Stel y_b is het resultaat van een open norm: $y_b = p\varphi(\varepsilon)$, met p = onbepaald. Dan heeft de belastingplichtige zelf een voorschrift in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ moeten vaststellen volgens de formule $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.[206] Aan het standpunt van de belastingplichtige ligt ten grondslag het door hem samengestelde en uitgevoerde voorschrift φ_1 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, het hem onbekende deel α en het bij hem bekend veronderstelde deel $(1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.[207] Het deel $\alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ is naar zijn aard subjectief maar dient een resultaat te geven binnen aanvaardbare grenzen van een objectief in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ verkrijgbare uitkomst. Aan dit deel van de open norm kan naar mijn mening een pleitbaar standpunt toegekend worden ingeval hierover een geschil ontstaat tussen belastingplichtige en inspecteur. In het algemeen kan een pleitbaar standpunt achteraf worden gerechtvaardigd indien sprake is van een soort norm waarin door de wetgever onduidelijkheid is gelaten die a priori een aannemelijke uitleg van de belastingplichtige toelaat.[208] Bijvoorbeeld als de wetgever een vage norm voorschrijft dan bezit de norm een onduidelijk grensgebied met twee moge-

205 HR 11 september 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, r.o. 2.4.1. Zie ook www.rechtspraak.nl, Hoge Raad der Nederlanden, jaarverslag 2017, Taxplanning structuur en pleitbaar standpunt.

206 Zie ook paragraaf 6.5.4.

207 Hiertoe behoren §4 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, Stcrt. 2016, 34921, en de op het pleitbare standpunt betreffende regels van de Hoge Raad. Zie voor een uitgebreid overzicht conclusie van A-G IJzerman ter zake van een pleitbaar standpunt en de noot van A.O. Lubbers bij HR 11 september 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, waarin het 'maatwerk' van de open norm in verbinding met *het pleitbare standpunt* wordt uiteengezet.

208 Zie paragraaf 5.3.

lijke uitkomsten.[209] Voorts kan een pleitbaar standpunt betrekking hebben op zowel de uitvoering van een voorschrift als op het resultaat van dat voorschrift.

Hieronder volgt een overzicht van verschillende soorten normen waarin per soort norm de mogelijke pleitbaarheid, onder de voorwaarden zoals vermeld in §4 lid 2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, wordt aangegeven op grond van de hiervoor genoemde onduidelijkheid. De pleitbaarheid van de belastingplichtige staat tegenover het door de inspecteur ingenomen standpunt.

Soort norm	*mogelijke pleitbaarheid*
functievoorschrift φ:	indien φ van een norm incorrect uitgevoerd, in beginsel geen pleitbaar standpunt tenzij complexiteit of onduidelijkheid van φ dit zou kunnen rechtvaardigen.
open norm $p\varphi$	pleitbaar t.a.v. een onbepaalde p en het door de belastingplichtige zelf opgestelde functievoorschrift φ_1 in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$.
resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$:	pleitbaar als resultaat in $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ van open norm $p\varphi$.
vage norm:	pleitbaar t.a.v. grensgevallen.
q-norm:	pleitbaar t.a.v. de kwalificatie van ε t.b.v. E. pleitbaar t.a.v. de verhouding of maatstaf zoals toegepast op q.
verzameling:	pleitbaar of ε wel of niet tot de verzameling kan worden gerekend.
abstract begrip:	pleitbaar of ε wel of niet onder het abstracte begrip valt.
onbepaald begrip:	pleitbaar of ε wel of niet tot het onbepaalde begrip moet worden gerekend.

Elke hiervoor vermelde norm bevat de mogelijkheid voor een pleitbaar standpunt op grond van verschil in uitleg ten aanzien van het bij de norm genoemde aspect. Hieruit blijkt dat de mate van pleitbaarheid afhankelijk gesteld kan worden van de soort norm. Verder onderzoek naar de relatie tussen pleitbaarheid en soort norm zou in het kader van mijn onderzoek te ver voeren. Dat onderwerp valt buiten de doelstelling en zou een afzonderlijk onderzoek met zich meebrengen. Om deze redenen wordt hierop niet verder ingegaan.

Zoals al eerder opgemerkt, kan door het ontbreken van een definitie elke norm, begrip of zin waarin een enigszins open kenmerk kan worden onderkend als een open norm worden aangemerkt. Een dergelijke algemene kwalificatie staat in de weg aan de ontwikkeling van een methodiek bij concretisering van of toetsing aan open normen door de rechter. In een specifiek op open normen afgestemde rechterlijke methodiek zou rekening kunnen worden gehouden met de vrijheid, deskundigheid en rechtsbescherming

209 Zie paragraaf 5.4.1 (Vage normen).

van de belastingplichtige. Met een dergelijk verband tussen onderscheiden soort normen en een hierop toegepaste rechterlijke methode wordt, voor zover mij bekend, in de rechtspraak geen rekening gehouden, althans niet zichtbaar. Ten aanzien van de cassatierechtspraak zijn verschillende meningen gevormd uit analyses van de jurisprudentie van de Hoge Raad. De ene mening houdt in: [210]

> "Indien de vaststelling van feiten en de juridische kwalificatie van die feiten, uitzonderingen daargelaten, te scheiden zijn, dan moet dat onontkoombaar leiden tot de slotsom dat niets zich ertegen verzet dat de cassatierechter steeds toetst of de lagere rechter met recht de gegeven situatie met zo'n rechtsbegrip heeft geïdentificeerd, anders gezegd of hij aan die feiten de juiste kwalificatie heeft gegeven."

De andere mening laat zich aldus samenvatten:[211]

> "(…) dat bij toepassing van vage normen en open begrippen het rechtsoordeel veelal zozeer verweven is met waarderingen van feitelijke aard, dat cassatiecontrole niet mogelijk is."

De Hoge Raad heeft zich op geen van beide meningen vastgelegd maar volgt een eigen uit de jurisprudentie afgeleide gedragslijn waaruit blijkt dat:[212]

> "(…) de Hoge Raad zich van oudsher zekere beperkingen heeft opgelegd bij de beoordeling van beslissingen die berusten op toepassing van vage normen en onbepaalde begrippen, waarbij de uitkomst afhankelijk is van de concrete omstandigheden van het geval, (…)"

Naar mijn mening zou het voorgaande ook van toepassing verklaard kunnen worden op de in dit onderzoek onderscheiden soorten open normen, onbepaalde begrippen en abstracte begrippen.[213] Tot het feitelijk deel van de open norm $p\varphi$ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ behoren veelal concrete omstandigheden van het geval

---

210 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/139. De termen vage norm en onbepaald begrip stemmen niet overeen met de in mijn onderzoek gedefinieerde begrippen. De vage norm vertoont enige gelijkenis met de open norm, het onbepaalde begrip omvat 'de traditioneel als 'vage normen' aangeduide begrippen', maar ook de categorie 'open begrippen', nr. 144. Om de terminologische verwarring te ontlopen, vlucht men in een overkoepelend begrip of in een aaneenschakeling van verschillende begrippen die, zoals vage normen en onbepaalde begrippen, één categorie vormen.

211 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/140. Tegen deze opvatting hebben de schrijvers bedenkingen, naar hun mening zijn waardering van feiten en hun juridische kwalificatie onlosmakelijk met elkaar verbonden.

212 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7* 2015/143.

213 De beperking die de Hoge Raad zichzelf oplegt heeft mede tot doel het aantal cassatiezaken te beperken tot zaken 'die ertoe doen', of een arbeidsverdeling tussen de Hoge Raad en de lagere rechter. Wel zal er een bepaalde relatie gelegd moeten kunnen worden tussen de soort norm en de behandeling in cassatie.

en van de norm. Dit leidt tot gemengde beslissingen die in cassatie deels van juridische en deels van feitelijke aard worden beschouwd.[214] De Hoge Raad maakt zelf een afweging voor de omvang van de toetsing, de beperking komt tot uiting in:[215]

> "(…) de formule dat het bestreden oordeel niet blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en voor het overige als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid kan worden getoetst."

Ten slotte is er een toenemend gebruik van open normen in regels, afkomstig van door de wetgever geïnstitutionaliseerde autoriteiten belast met toezicht. De wetgever hanteert dan zelf de term open norm niet in de wetten, maar delegeert het toezicht aan de betreffende autoriteit die in beleidsdocumenten zelfstandig open normen kan opnemen. De AFM bijvoorbeeld legt dit als volgt uit:[216]

> "Daarnaast kennen veel toezichtwetten zowel open als gesloten normen. Open normen geven onder toezicht staande ondernemingen in specifieke situaties ruimte bij de invulling ervan, waarbij het de eigen verantwoordelijkheid van de onderneming is die normen op de juiste manier te interpreteren. Voor de handhaving maakt dit onderscheid geen verschil. Zodra een overtreding van een open dan wel een gesloten norm is geconstateerd wordt in beide gevallen in beginsel – overeenkomstig het uitgangspunt zoals weergegeven onder c – normconform gedrag afgedwongen door de inzet van handhavingsinstrumenten. Wel vraagt handhaving van open normen altijd een motivering waarmee moet worden aangetoond dat de open norm is overtreden, terwijl bij gesloten normen soms kan worden volstaan met een verwijzing naar de gedraging en de overtreden bepaling."

De invulling van een open norm wordt in dergelijke situaties aan de onder toezicht staande ondernemingen overgelaten, niet aan de rechter. Wel kan tegen een beoordeling van de invulling van de open norm door de toezichthoudende instantie bij de rechter worden opgekomen.[217] Naar mijn mening is in dergelijke gevallen een volledige toetsing noodzakelijk om te voorkomen dat een toezichthoudende instantie zijn eigen juridische weg opgaat.

Samenvatting open normen bij de Hoge Raad

In geval van open normen volgt de rechter niet zichtbaar een hierop aangepaste specifieke methodiek van rechtsvinding. De algemeen erkende en toegepaste methoden van rechtsvinding lijken ook van toepassing op con-

214 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/146.

215 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/146.

216 Handhavingsbeleid van de Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank, publicatie Stichting AFM en DNB van 10 juli 2008, p. 4, punt b. Het genoemde punt c heeft betrekking op optreden bij een overtreding.

217 CBb 19 juli 2013, nr. AWB 10/646, JONDR 2013/1107. Invulling open norm van 'onverantwoorde kredietverstrekking' in art. 4:34 Wft.

cretisering van open normen door de rechter. Een formele extra stap is de invulling van de open norm om hieraan vervolgens een geval te toetsen. In de praktijk gaat dit samen in de beoordeling door de rechter van door procespartijen ingevulde normen. In het fiscale systeem zijn de partijen de belastingplichtige en de inspecteur. Bij de bestudeerde jurisprudentie, zie hiervoor de inleiding van deze paragraaf, kan er geen concreet verband tussen open norm en een hierop afgestemde methodiek van de rechter worden aangetoond. De wetgever geeft een open norm soms en niet altijd eenduidig in Kamerstukken aan maar neemt de term in geen geval in de wet over. De rechter hoeft de open norm als zodanig niet te erkennen en zal dan formeel in zijn beoordeling uitgaan van een norm, niet van een open norm. Een en ander nog afgezien van de terminologische onduidelijkheid in het gebruik van de open norm in de rechtspraktijk. De concretisering van open normen kan ook worden opgevat als een beoordeling waarbij het resultaat afhankelijk is van omstandigheden van het geval. Dergelijke beoordelingen werden en worden nog steeds toegepast voor vage normen en onbepaalde begrippen. Het gebruik van open normen sloot en sluit ook in dit geval geruisloos aan bij vage normen. Deze categorie normen, met een uitkomst afhankelijk van de 'omstandigheden', behoort tot de zogenoemde gemengde beslissingen. Daarvoor bepaalt de Hoge Raad zelf de mate van cassatiecontrole waarmee tevens het aantal zaken in kwantitatief opzicht gereguleerd kan worden.[218] Met deze zienswijze heeft de Hoge Raad geen behoefte aan een separate categorie open normen.

6.8.2 De methodiek van de rechter

De bedoeling van deze paragraaf is om de methodiek van de rechter in samenhang met de ontwikkeling in de tijd van de open norm te onderzoeken. Tevens zullen *quantifiers* als deelverzameling van kwalificatienormen worden besproken. Deze verzameling omvat de groep normen waarvoor een kwalitatieve aanduiding in de methodiek van de rechter wordt omgezet in een kwantitatieve grootheid, meestal een percentage. Ter toelichting wordt het voorbeeld *ongebruikelijk samenwerkingsverband* gegeven.

De rechter concretiseert per geval een open norm waaruit een nieuwe rechtsregel kan ontstaan voor volgende gevallen. Ook kunnen veranderingen in een voorschrift in het reële systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ optreden die de rechter in acht behoort te nemen. Geleidelijk vindt door rechtsvinding en rechtsvorming ten aanzien van een open norm binnen een bepaald rechtsgebied een steeds duidelijker positionering hiervan plaats. Enerzijds door de beoordeelde gevallen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, anderzijds door de toevoeging van rechtsregels aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}$.

218 Zie paragraaf 6.8.1.

Ten behoeve van de overzichtelijkheid worden de met de methodiek samenhangende formules hierna samengevat: [219]

- uitgangssituatie: geval c, open norm $p\varphi$ waarvan de regels bestaan uit twee delen: het deel in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ en het deel in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, dit laatste deel is of moet nog worden geconcretiseerd afhankelijk van p = bepaald of p = onbepaald; het verband tussen de twee delen wordt aangegeven door middel van de formule $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1{-}\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.
- beslissingsvergelijking θ_2: **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2
- methodiek van de rechter: $\omega(\theta_2)$ waaruit een uitspraak volgt die wordt weergegeven in r_1 en r_2;[220] bevat de uitspraak een nieuwe rechtsregel dan wordt deze toegevoegd aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$;
- eindsituatie: $\alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1{-}\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ met een aangepaste α.

In de begin- en eindsituatie is α een relatieve maat voor de openheid van het functievoorschrift $p\varphi$. Voor $\alpha = 1$ is of wordt de open norm volledig in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ bepaald hetgeen overeenstemt met p verwijst naar een concrete norm[221] of p verwijst naar een nog op stellen voorschrift van een open norm. Voor $\alpha = 0$ is de norm volledig in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ bepaald en geen open norm (meer).[222]

Deze laatstgenoemde situatie wordt als de gewone situatie beschouwd waarvoor de gangbare en bekende rechtsvindingmethoden tot de methodiek van de rechter worden gerekend.[223] Hiertoe worden bijvoorbeeld gerekend de grammaticale, wetshistorische, systematische, historische en teleologische interpretatie. Daarop hoeft in het kader van dit onderzoek niet nader te worden ingegaan. Rechtsvindingmethoden op grond van de vrij-

---

219 Zie paragraaf 6.5.4. Methodiek als abstract begrip voldoet aan de gegeven definitie van een abstract begrip in paragraaf 5.4.3, dat in dit geval verbonden is met de rechterlijke beoordeling van een geval. Anders gezegd, de rechterlijke methodiek omvat alle door de rechter toepasselijke methoden, technieken en denkwijzen en berust op de gelegitimeerde bevoegdheid van de rechter om bindende beslissingen te nemen.

220 Er is één uitspraak, of deze de enig juiste beslissing bevat of een keuze uit een verzameling juiste beslissingen bevat, doet in de hier behandelde theorie niet ter zake.

221 Dit betreft verwijzingen naar een concrete norm in de private sector voor de inhoud van een open norm. Voor dergelijke normen is geen afwijkende methodiek nodig. In geval van verwijzing naar technische normen kan de rechter een deskundige raadplegen of om advies vragen. Inschakelen van deskundigen behoort echter in het algemeen al tot de methodiek van de rechter (zie art. 8:60, lid 1, Awb: "De bestuursrechter kan (…) deskundigen benoemen").

222 Theoretisch kan een open norm door de rechter worden gedicht door toevoeging van rechtsregels.

223 Asser-Scholten (Algemeen deel), p.41-85, Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, FED Amsterdam 1965. Hierin worden de gangbare rechtsvindingmethoden uitgebreid behandeld met o.a. als conclusie dat fiscale rechtsvinding hiervan qua methode niet afwijkt. Zie ook R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer Deventer 1996. Met name rechtsbescherming door de belastingrechter op grond van het gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel.

heid van de rechter zijn de door Wiarda onderscheiden begrippen heteronomie en autonomie. Heteronomie duidt kort gezegd op gebondenheid van de rechter aan de wettekst terwijl autonomie duidt op een aanvullende normeringsbevoegdheid van de rechter, een taak als die van 'rechter-plaatsvervanger'.[224] Autonomie betekent vrijheid voor de rechter, een groter speelveld. Het verband tussen autonomie van de rechter en de soort normen wordt door Wiarda als volgt aangegeven:[225]

> "Men pleegt wettelijke voorschriften van deze vrijwel alles aan de rechter overlatende aard als vage normen, ook wel als onbepaalde, open of blanco normen aan te duiden. Zij hebben niet steeds hetzelfde karakter en kunnen van de rechter invullingen van verschillende aard vragen."

In essentie gaat het in geval van open normen om het deel $\alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ waarvoor in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ een referentiemodel aanwezig wordt geacht waarnaar de rechter zich kan richten. Tevens veronderstelt de wetgever dat een justitiabele dit ook kan, althans ten minste een notie hiervan heeft.

De regie voor de inhoud van $p\varphi$ is aan de rechter gedelegeerd voor zover de wetgever dit niet heeft geregeld in $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.[226] Autonomie impliceert het optreden van de rechter als wetgever-plaatsvervanger in geval van open normen. Uit het volledige functievoorschrift $p\varphi$ volgt de inhoud waaraan geval c wordt getoetst. De toetsing bevat een beoordeling van de juiste toepassing van het functievoorschrift $p\varphi$ en een beoordeling door de rechter van het resultaat $y = p\varphi(\varepsilon)$ ten opzichte van r_1 en r_2 volgens de formule $\omega(\theta_2)$ zoals in het voorafgaande is samengevat.[227]

Voor veel open normen van de vorm $p\varphi$, p = onbepaald, zijn vanuit de rechtspraak regels aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ toegevoegd.[228] Hieronder geef ik drie voorbeelden.

1. $p\varphi$ = *waarde in het economische verkeer object* waaraan de regel is toegevoegd:[229] "(…) de prijs die bij aanbieding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed."

---

224 Wiarda a.w., p. 28. Zie ook A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Sdu Amersfoort 2007, p.287, 'In de eerste plaats treedt de rechter als wetgever-plaatsvervanger op daar waar de wetgever gebruik heeft gemaakt van open normen in de fiscale wetgeving.'

225 Wiarda a.w., p. 28.

226 Zie paragraaf 6.5.4.

227 Zie paragraaf 6.5.5.

228 Zie paragraaf 6.5.4. Wellicht ten overvloede wordt erop gewezen dat de term 'toegevoegd' ook wijziging, aanvulling of verwijdering van een regel uit de rechtspraak kan inhouden.

229 HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63.

2. $p\varphi$ = *naar omstandigheden bepaalde woonplaats* met een open verzameling omstandigheden:[230] "(…) In het licht daarvan moet worden aangenomen dat voor de aanwezigheid van een woonplaats in Nederland niet is vereist dat de betrokkene economische banden met Nederland heeft, bijvoorbeeld door het verrichten van betaalde arbeid."
3. $p\varphi$ = *volgens goed koopmansgebruik bepaalde jaarwinst* waaraan vele regels zijn toegevoegd.[231] De Hoge Raad formuleert soms een regel vanuit goed koopmansgebruik:[232]

> "(…) Goed koopmansgebruik gebiedt (…) dat de opbrengsten van een in het kader van een onderneming verrichte levering of dienst tot uitdrukking worden gebracht uiterlijk op het tijdstip waarop de levering of de dienst ten uitvoer is gebracht."

Kwalificatienormen en de methodiek van de rechter

Een onderscheiden soort kwalificatienormen in dit onderzoek vormen de *quantifiers*, de *q-normen* waarvan een deel in de rechtspraak van een percentage is voorzien.[233] Benadrukt wordt dat de *q-norm* een relatieve verhouding voorstelt die ook als percentage veelal een indicatieve waarde heeft. Bijvoorbeeld *in overwegende mate* gericht op het ontgaan of uitstellen van *belastingheffing* wordt bepaald op grond van kwalitatieve argumenten:[234]

> "Belanghebbende heeft het tegendeel niet aannemelijk gemaakt, aldus nog steeds het Hof. Volgens het Hof was de voorgenomen splitsing in overwegende mate gericht op het uitstellen van directe heffing van inkomstenbelasting, en andere doelen voor de splitsing heeft belanghebbende naar 's Hofs oordeel niet aannemelijk gemaakt."

Met name de omzetting van een kwalitatieve waardering van een norm naar een relatieve kwantitatieve verhouding – bijvoorbeeld in procenten – kan per geval wisselende waarderingen veroorzaken. Aan de hand van de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* de toepassing van de *q*-norm hier-

230 HR 21 januari 2011, nr. 10/00563, BNB 2011/98. Het fiscale woonbegrip is bepalend, ook voor de Algemene Kinderbijslagwet (AKW). In geval van een open verzameling is het wel of niet in aanmerking nemen van omstandigheden een rechtsopvatting.

231 Zie A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, 10.4.2. De wijze waarop de Hoge Raad te werk gaat bij de invulling van goed koopmansgebruik, p. 331.

232 HR 8 september 1993, nr. 28.871, BNB 1994/92, r.o. 3.3.

233 Zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*. Zie ook B.F.A. van Huijgevoort, Begrippenlijstje 2016 en wensenlijstje, NTFR 2016/781 (een update van NTFR 2010/2553).

234 HR 29 juni 2006, nr. 10/00807, BNB 2012/261, r.o. 3.4.1. De Hoge Raad laat het hofoordeel in stand.

na als voorbeeld uitgewerkt in de verdeling $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.[235] Hierbij wordt opgemerkt dat dit voorbeeld niet bedoeld is als een representatieve open norm voor alle open normen maar als voorbeeld dient voor de toepassing van de methodiek. Een representatieve open norm is nauwelijks te geven vanwege de grote verscheidenheid in aard, omvang en invulling.[236] Slechts in abstracte vorm, zoals geformuleerd in dit onderzoek, is dat mogelijk voor alle open normen. Dit geldt zowel voor p = bepaald als voor p = onbepaald.

Uitwerking van de norm ongebruikelijk samenwerkingsverband
De norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* kent in het reële systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ een grote verscheidenheid aan samenwerkingsverbanden waarover inmiddels een omvangrijke jurisprudentie is ontstaan. De norm is onderdeel van art. 3.6 Wet IB 2001, dat het urencriterium definieert voor onder andere de toepassing van de zelfstandigenaftrek. Vanwege de samenhang in de beoordeling van de werkzaamheden en het samenwerkingsverband wordt het beslissingsmodel nader toegelicht.

Het functievoorschrift voor de vaststelling van het urencriterium is φ_{u}. De entiteiten binnen φ_{u} worden als volgt omschreven:

x: belastingplichtige als ondernemer, of starter indien x in een of meer van de vijf voorafgaande jaren geen ondernemer was.
B: een of meer ondernemingen waaruit x winst geniet.
u: tijd totaal besteed aan B, loon en overige werkzaamheden.
u_1: tijd in uren besteed aan werkzaamheden voor B, ook wel hoofdactiviteit genoemd.

De vergelijking θ_1 voor het urencriterium is:

als $u \geq 1225 \wedge (\frac{u_1}{u} \geq 0,5 \vee x = \textit{starter})$ **dan** r_1 **anders** r_2.

235 Art. 3.6, lid 2, Wet IB 2001. Dit artikel is overigens ook interessant vanwege de verschillende soorten normen die het bevat. De *q-normen* en *grotendeels* en *hoofdzakelijk*, de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband*, abstracte begrippen *werkzaamheden, ondernemingen,* vage normen *samenwerkingsverband*, *huishouden*, *zwangerschap.* De *q-normen* en vervullen in dit artikel duidelijk de functie van *quantifiers* in de betekenis hoeveelheidverdelers. Wordt voldaan aan *grotendeels (verhouding* ≥ 50%) dan geldt het geheel als besteed aan die ondernemingen, wordt voldaan aan *hoofdzakelijk (verhouding* ≥ 70%) dan geldt het geheel als besteed aan ondersteunende werkzaamheden. Overigens kan dit ook worden geformuleerd als verhouding *niet-hoofdzakelijk* >30%, hetgeen A-G Overgaauw voorstelt in zijn conclusie voor HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140. Dit illustreert de relatieve grenzen van de *q-norm*, de inspecteur zal de verhouding ≥ 70% stellen, de belastingplichtige de ontkenning in de verhouding > 30%.

236 Bijvoorbeeld *goed koopmansgebruik, waarde in het economische verkeer, verkeersopvatting, ongebruikelijke terbeschikkingstelling* zijn onderling onvergelijkbaar maar in abstracte vorm op gelijke wijze weer te geven. Ook kunnen bepaalde eigenschappen van een specifieke open norm niet zonder meer worden gegeneraliseerd. Vanwege de bekendheid en omvang fungeert goed koopmansgebruik veelal als voorbeeld, terwijl juist goed koopmansgebruik zeer zeker geen representatieve open norm is.

Rechtsgevolg r_1 kan nog worden aangetast door lid 2 van dit artikel. Dit betreft de mogelijke uitsluiting van werkzaamheden in samenwerkingsverband waartoe de ondersteunende werkzaamhedentoets en de gebruikelijkheidstoets dienen. De vergelijking voor de deze toetsen wordt als volgt samengesteld:

φ_s: samenwerkingsverband met een of meer met x verbonden personen waarvan een onderneming in B deel uit maakt, onder samenwerkingsverband wordt mede verstaan het in lid 4 van dit artikel genoemde samenwerkingsverband.

u_s: tijd in uren besteed aan werkzaamheden ten behoeve van φ_s.

u_2: tijd in uren besteed aan ondersteunende werkzaamheden voor φ_s.

x_v: een met x verbonden persoon volgens lid 3 van dit artikel.

b_1: onderneming verbonden met φ_s waaruit x_v winst geniet maar x niet (lid 2b van dit artikel).

als $(\exists\varphi_s \wedge \left(\left(\frac{u_2}{u_s} \geq 0{,}7 \wedge p\varphi_s = \textit{ongebruikelijk}\right) \vee \left(b_1 \in \varphi_s\right)\right)$ **dan** uitsluiting u_s **anders** u_s.

In geval van uitsluiting van werkzaamheden u_s zal de eerste vergelijking opnieuw worden getoetst waaruit de uitkomst van φ_u volgt: wel of geen toepassing van de betreffende faciliteit op grond van het urencriterium.[237]

Deze benadering stemt overeen met de hiervoor gegeven algemene vergelijking:

$\boldsymbol{\theta_1}$: **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2 waarop de rechter zijn methodiek $\omega(\theta_2)$ toepast. Een deel van een dergelijke methodiek ten aanzien van dit artikel is door A-G Overgaauw in zijn conclusie opgenomen:[238]

> "De jurisprudentie van de feitenrechters levert op hoofdlijnen het volgende beeld op. Eerst stelt de rechter vast wat de hoofdactiviteiten van het samenwerkingsverband zijn. Daarna wordt beoordeeld of, in het licht van de hoofdactiviteiten, de werkzaamheden van belanghebbende hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn. Het aanmerken van een activiteit als een activiteit van ondersteunende aard wordt veelal, op een verwijzing naar de hoofdactiviteit na, niet expliciet nader gemotiveerd. De beoordeling of belanghebbende hoofdzakelijk ondersteunende werkzaamheden verricht gebeurt soms expliciet aan de hand van de tijdsbesteding. Een enkele keer wordt niet kwantitatief gekeken, maar lijkt een meer kwalitatieve maatstaf te worden gehanteerd. Ingeval de werkzaamheden van belastingplichtige hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn, wordt vervolgens getoetst of het samenwerkingsverband ongebruikelijk is. De bewijslast wordt ter zake van zowel de ondersteunende-werkzaamhedentoets als de gebruikelijkheidstoets bij de belanghebbende gelegd.

237 De volgorde van de toetsen is ingegeven door de redactionele structuur van dit artikel. De ondersteunende werkzaamhedentoets en de gebruikelijkheidstoets zouden ook vooraf kunnen worden toegepast en daarna de toets voor het urencriterium.

238 Conclusie A-G Overgaauw voor HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140, onderdeel 3.11 van de bijlage.

> In de jurisprudentie voeren de partner samenwerkingsverbanden, veelal aangeduid als man-vrouw firma's de boventoon. De gebruikelijkheid wordt per geval vastgesteld waarbij het verschil in hoofdactiviteit en ondersteunde activiteit in sterke mate bepalend is voor de gebruikelijkheid van het samenwerkingsverband.
> (…)
> In alle 'huisarts met partner'-achtige samenwerkingsverbanden (de tandarts, de klinisch psycholoog en de loods), welke samenwerkingsverbanden zo naar voren komen in de parlementaire geschiedenis, achten de feitenrechters de belanghebbende/partner er niet in geslaagd aannemelijk te maken dat de uitsluitingsregel niet van toepassing is. In de keren dat een feitenrechter wel oordeelt dat de belanghebbende daarin is geslaagd (de fotostudio, het metaal- en constructiebedrijf, het transportbedrijf en het makelaarskantoor) betreft het grosso modo samenwerkingsverbanden waarin een onderneming wordt gedreven, waar de persoonlijke dienstverlening minder voorop staat en/of waar minder eisen worden gesteld aan de beroepskwalificaties voor het (mogen en kunnen) uitvoeren van de hoofdactiviteit."

Kan de belastingplichtige partner de hoofdactiviteit niet zelfstandig uitvoeren dan zijn de werkzaamheden al snel ondersteunend. Ook wordt wel een onderscheid gemaakt in omzet en winst verhogende werkzaamheden, vanuit de gedachte dat ondersteunende werkzaamheden winstverhogend werken. De belastingplichtige partner moet dan aantonen dat zijn of haar omzet verhogende werkzaamheden relatief > 30% zijn ($\frac{\neg u_2}{u_s} > 0,3$).

Tot de methodiek $\omega(\theta_2)$ van de rechter voor de invulling van de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* $p\varphi_s$ behoort het voorgaande beslissingsmodel. Indien van ondersteunende werkzaamheden toets en de gebruikelijkheidstoets $\left(\frac{u_2}{u_s} \geq 0,7 \wedge p\varphi_s = ongebruikelijk\right)$ één van beiden of allebei niet geldt, dan vindt geen uitsluiting van werkzaamheden plaats. De beoordeling is niet geheel onafhankelijk, indien geldt $\left(\frac{u_2}{u_s} \geq 0,7\right)$ dan ligt veelal ($p\varphi_s$ =*ongebruikelijk*) voor de hand vanwege het (grote) verschil in activiteiten, of omgekeerd, indien het samenwerkingsverband als ongebruikelijk wordt aangemerkt zijn de werkzaamheden gewoonlijk ondersteunend. Het ontbreken van een expliciete motivering voor de kwalificatie van ondersteunende werkzaamheden is vermoedelijk verklaarbaar vanuit de eigen wetenschap van de rechter, mede aangevuld door ervaringsregels uit eerdere gevallen.[239] De beroepskwalificaties voor de hoofdactiviteit zijn van algemene bekend-

239 E.M. Wesseling-Van Gent, Eigen wetenschap van de rechter, NJB 17 september 1988, p. 1118-1121.
Zie met name hierin de paragraaf met de titel 'Jurisprudentie inzake eigen wetenschap van de belastingkamer van de Hoge Raad.' Ook is voor een aantal sectoren een beleid geformuleerd, bijvoorbeeld een man-vrouw firma in de agrarische sector is niet ongebruikelijk, etc. Zie aant. 4.3.6 t/m 4.3.36 Vakstudie Wet IB 2001, art. 3.6.

heid waardoor slechts in bijzondere situaties tot geen uitsluiting van de door een verbonden persoon uitgevoerde ondersteunende werkzaamheden wordt besloten.[240] Het referentiemodel in $\mathcal{R}$ van de rechter bestaat uit een sectorale onderneming met een kenmerkende hoofdactiviteit waarvoor een belastingplichtige partner ondersteunende activiteiten verleend. De open norm $p\varphi_s$ = *ongebruikelijk samenwerkingsverband* is daarbij van belang voor het voldoen aan het urencriterium van de belastingplichtige partner om als ondernemer in aanmerking te komen voor de bijbehorende faciliteiten.

Aan het deel van de open norm $p\varphi_s$ in $\mathcal{V}(\varphi_2)$ zijn vanuit de rechtspraak geen algemene regels toegevoegd. De norm is weliswaar op veel verschillende gevallen toegepast, maar dit heeft niet geleid tot een toevoeging aan $\mathcal{V}(\varphi_2)$. De gevallen waarin de Hoge Raad tot een uitspraak komt ten aanzien van een *ongebruikelijk samenwerkingsverband* dienen ter verduidelijking van toepassing of uitleg van deze open norm. Hierna volgen drievoorbeelden, te weten A. discriminatie, B. meerdere ondernemingen, en C. buitenlandse werkzaamheden.

A. Een zaak van discriminatie:[241]

> "3.2.4. Het motief van de wetgever om de aan het ondernemerschap verbonden faciliteiten te onthouden aan hen die het ondernemerschap enkel ontlenen aan het samenwerkingsverband met een met hem of haar verbonden persoon (en niet aan de aard van de door hem of haar verrichte werkzaamheden), is niet discriminerend en het wordt dat ook niet doordat in de praktijk bij bepaalde beroepsgroepen meer vrouwen dan mannen op deze wijze de hoedanigheid van ondernemer verwerven."

B. In geval van meerdere ondernemingen:[242]

> "3.2.2 Uit de wetsgeschiedenis blijkt immers dat de wetgever juist heeft beoogd in geval van samenwerkingsverbanden tussen met elkaar verbonden personen de ondernemersfaciliteiten van de Wet IB 2001 slechts in uitzonderlijke gevallen toe te kennen, namelijk in gevallen waarin ondanks het ondersteunende karakter van de werkzaamheden van een van de betrokken personen niettemin tussen onafhankelijke derden een dergelijk samenwerkingsverband wordt aangegaan."

---

240 Man-vrouw firma tandtechnisch laboratorium: Hof Arnhem 24 december 2008, nr. 07/00334, www.rechtspraak.nl. In tegenstelling tot de rechtbank concludeert het Hof dat het aandeel niet-ondersteunende werkzaamheden >30% is. Daardoor hoeft niet meer te worden ingegaan op de vraag of het samenwerkingsverband ongebruikelijk is.

241 HR 9 oktober 2009, nr. 43.992, BNB 2010/77. Huisartsenpraktijk in man-vrouwmaatschap. Gebruikelijkheidscriterium is niet in strijd met EVRM of IVBPR. Geen discriminatie van vrouwen.

242 HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140, r.o. 3.3.3: "Indien sprake is van verschillende binnen een samenwerkingsverband gedreven ondernemingen, dient per onderneming te worden beoordeeld of de door de belastingplichtige verrichte werkzaamheden hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn."

Dit laatste moet dan niet een zeldzaamheid zijn want dat geldt weer als bewijs van ongebruikelijk.[243]

C. In geval van buitenlandse werkzaamheden:[244]

> "3. De tekst van artikel 3.6 van de Wet laat toe dit artikel aldus uit te leggen dat daarin geen impliciete uitzondering wordt gelezen van uren die een niet-ingezeten belastingplichtige besteedt aan werkzaamheden voor een buitenlandse vestiging van zijn onderneming."

Dat deze open norm een sterk feitelijk karakter heeft blijkt ook uit het aantal in www.rechtspraak.nl opgenomen uitspraken met *ongebruikelijk samenwerkingsverband*: bij de Hoge Raad waren dat er 5, bij de gerechtshoven en rechtbanken 60. Deze verdeling illustreert de hiervoor gegeven conclusie uit de analyse van de jurisprudentie voor de toetsing in cassatie van gemengde beslissingen die de Hoge Raad ook voor open normen volgt.

Op analoge wijze kan de hiervoor gevolgde methodiek op andere open normen worden toegepast waarin telkens de variabelen worden ingevuld voor de betreffende norm. Aan de hand van de jurisprudentie kan dan worden onderzocht welke aanvullingen, afkomstig uit de rechtspraak, zijn toegevoegd aan de open norm $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.

Samenvatting methodiek van de rechter
De methodiek van de rechter ten aanzien van de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* kan worden onderscheiden in enerzijds de methodiek die de feitenrechters[245] hanteren en anderzijds de methodiek van de Hoge Raad. In de methodiek van de feitenrechters wordt de concretisering van een open norm vormgegeven, met inachtneming van besluiten van de Staatssecretaris van Financiën.[246] De methodiek bestaat slechts als abstractie en kan ten dele worden afgeleid uit de rechtspraak. Elke open norm vergt een eigen voorschrift voor concretisering dat, althans voor een onbepaalde p, aan de hand van een referentiemodel in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ met in acht neming van de regels in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ wordt gerealiseerd.

---

243 HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140, r.o. 3.5: "Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het samenwerkingsverband tussen belanghebbende en haar echtgenoot ongebruikelijk is, gelet op de verklaring van belanghebbendes echtgenoot dat een samenwerkingsverband als het onderhavige bijna niet meer voorkomt."

244 HvJ EU 18 maart 2010, nr. C-440/08, BNB 2010/179 (zaak Gielen). Gielen is een Duitse ondernemer die in Nederland op contractbasis perkplanten gekweekt. De werkzaamheden in Nederland kwalificeren als een vaste inrichting. Aan de vaste inrichting besteedt Gielen minder dan 1225 uren, terwijl Gielen aan zijn totale onderneming wel meer dan 1225 uren besteedt.

245 Vanaf 1 januari 2005 in twee instanties.

246 Besluit Staatssecretaris van Financiën 9 november 2001, CPP2001/1419M, BNB 2002/48.

De Hoge Raad beperkt zich in cassatie in het algemeen tot behandeling van uitzonderlijke of grensgevallen. Wel stelt de Hoge Raad zich, zeker sinds het rapport Hammerstein en de invoering per 1 juli 2012 van onder meer art. 80a RO iets minder minimalistisch op bij het beantwoorden van (belangrijke) rechtsvragen en geeft hij vaker in overwegingen ten overvloede – die dus strikt genomen niet van belang zijn voor de onderhavige zaak – zicht op een volledig systeem van regels.[247] Te denken valt bijvoorbeeld aan wat oudere arresten als het Falcons-arrest in de deelnemingsvrijstelling,[248] maar ook aan een meer recent arrest als over de aan- en verkoopkosten deelneming[249] en over hedging/samenhangende waardering.[250] De feitelijkheid en casuïstiek van open normen illustreert de flexibele concretisering van de open norm in verschillende gevallen. In het algemeen is de wijze waarop concretisering plaatsvindt per open norm verschillend, onder meer afhankelijk van de aard van de open norm, de voorgelegde gevallen en de formulering in de wet.[251] In cassatie betracht de Hoge Raad voorzichtigheid bij het formuleren van nieuwe regels om voor zichzelf en de feitelijke instanties ruimte te laten voor rechtsontwikkeling. Daartoe gebruikt de Hoge Raad specifieke formuleringen waarvan de meest in het oog springende de dubbele ontkenning is. In de volgende paragraaf zal ik hieraan aandacht besteden.

6.8.3 De dubbele ontkenning van de Hoge Raad

Open normen en de dubbele ontkenning van de Hoge Raad komen samen in de beoordeling van door de feitenrechter gegeven gemengde beslissingen. Deze vormen onderdeel van een driedeling in rechterlijke oordelen: de zuivere rechtsoordelen, de gemengde oordelen en de zuiver feitelijke oordelen.[252] Gemengde oordelen zijn beslissingen die volgens de Hoge Raad deels juridisch deels feitelijk van aard zijn.

Indien het ingestelde cassatieberoep ontvankelijk is, verklaart de Hoge Raad het cassatieberoep ongegrond of gegrond. In dat laatste geval vernietigt hij de bestreden uitspraak. De beoordeling van de uitspraak van de feitenrechter vindt primair plaats aan de hand van het cassatieberoepschrift. De Hoge Raad beoordeelt of de klachten (cassatiemiddelen) die tegen de oordelen van de feitenrechter zijn aangevoerd, doel treffen. Bij die beoor-

247 Versterking van de cassatierechtspraak 2008. *Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad,* bijlage bij *Kamerstukken II* 2007/08, 29 279. Wet van 15 maart 2012 tot wijziging van de Advocatenwet, de Wet op de rechterlijke organisatie en enige andere wetten ter versterking van de cassatierechtspraak (versterking cassatierechtspraak), *Stb.* 2012, 116.

248 HR 22 november 2002, nr. 36.272, BNB 2003/34.

249 HR 7 december 2018, nr. 17/01211, BNB 2019/26.

250 HR 8 februari 2019, nr. 17/02617, BNB 2019/58.

251 Bijvoorbeeld aan de open norm *ongebruikelijke terbeschikkingstelling* heeft de Hoge Raad de regel toegevoegd dat een verbonden persoon ook een schoonmoeder kan zijn, zie paragraaf 5.6.6.

252 A.J.A van Dorst, *Cassatie in strafzaken*, Kluwer Deventer 2012, p. 170-171.

deling speelt de aard van het oordeel een rol. De aard van het oordeel is niet alleen van belang voor de mogelijkheden die de Hoge Raad heeft bij de toetsing van dat oordeel. Afhankelijk van de aard van het desbetreffende oordeel, zal de Hoge Raad specifieke afdoeningsformules gebruiken bij de beoordeling of het oordeel wel of niet kan worden aangetast in cassatie.

In de voorgaande paragraaf is het verband behandeld tussen open normen en rechtsontwikkeling. De bedoeling van deze paragraaf is om de daarbij toegepaste formuleringen te analyseren. Het belang hiervan is dat invulling van een open norm door haar overwegend feitelijke aard bij feitelijke instanties plaatsvindt.[253] De Hoge Raad kan een feitelijk oordeel slechts casseren als zo'n oordeel een (fundamenteel) motiveringsgebrek vertoont. De klachten in cassatie zijn – soms fors aangezet – erop gericht dat aan te tonen. Daardoor moet de Hoge Raad in zijn uitspraak over de beoordeling van de klachten impliciet het oordeel van de feitelijke instantie betrekken. De formuleringen die de Hoge Raad in zijn uitspraak hiervoor kiest, geven op genuanceerde en enigszins afstandelijke wijze de kwalificatie van het oordeel van de feitelijke instantie aan. De uitspraak zelf van de Hoge Raad is te beschouwen als een beslissing op grond van een cassatienorm, kort gezegd: motiveringsgebrek of onjuiste rechtsopvatting.[254] Logisch beschouwd met een bevestigende of een ontkennende uitkomst. Op logische wijze – met ja of nee – een klacht afhandelen is wel heel erg kort. De Hoge Raad geeft in de gekozen formuleringen nadere toelichting op zijn oordeel waarin tevens tegenspraak aan het gestelde in de klacht besloten kan liggen. Bijvoorbeeld indien een motiveringsklacht het oordeel van het hof ten onrechte als volstrekt onbegrijpelijk neerzet, zal de afwijzende beslissing hierop een ontkenning – 'niet onbegrijpelijk' – kunnen bevatten. Dezelfde benadering past de Hoge Raad toe ten aanzien van rechtsklachten. Bijvoorbeeld een onterecht voorgestelde rechtsklacht kan worden afgewezen met de formulering dat het bestreden rechtsoordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Daarin ligt besloten dat de Hoge Raad het feitelijk oordeel aan de lagere rechter laat, ook indien een andere interpretatie van de feiten tot een ander oordeel zou kunnen leiden.

Hierna zullen uitspraken van de Hoge Raad die een dubbele ontkenning bevatten zoals 'geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting' of 'niet onbegrijpelijk'[255] worden behandeld. Aan de hand van deze voorbeelden zal de dub-

253 Aan vastgestelde feiten is de Hoge Raad gebonden ingevolge art. 419, lid 3, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

254 Modelmatig een beslissingsvergelijking die overeenkomt met $\theta 1$ in paragraaf 6.5. De normen zijn te beschouwen als onbepaalde begrippen zoals omschreven in paragraaf 5.4.2.

255 Zoeken op de term 'niet onbegrijpelijk' levert in de database van www.rechtspraak.nl 3996 uitspraken van de Hoge Raad op die deze term tenminste eenmaal bevatten. Overigens wordt de term door alle instanties op alle rechtsgebieden, met uitzondering van internationaal publiekrecht, toegepast, totaal in 6633 uitspraken.

bele ontkenning logisch worden geanalyseerd. Een voorbeeld is de volgende formulering:[256]

> "Het oordeel dat belanghebbende de door haar gestelde waardestijging niet heeft onderbouwd, berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen; het is ook niet onbegrijpelijk in het licht van de stukken van het geding. (…)
> Het is in het licht van 's Hofs onder 3.2 besproken en 's Hofs overige, in cassatie niet bestreden, oordelen, ook niet onbegrijpelijk."

De Hoge Raad geeft met deze term aan dat de beslissing van het Hof naar zijn oordeel niet onbegrijpelijk is. Is hiermee gezegd dat de Hoge Raad de beslissing van het hof begrijpt? Met andere woorden, is de betekenis van niet-onbegrijpelijk gelijk aan begrijpelijk? Om dit nader te onderzoeken gaan wij te rade bij de logica. Niet-onbegrijpelijk is een dubbele ontkenning die op het eerste gezicht zichzelf weer opheft en dus gelijk is aan begrijpelijk:

$x = \neg\neg x$ (het teken $\neg$ staat voor 'niet').

De vraag kan nu worden herleid tot de vraag of er een wezenlijk verschil bestaat tussen de bewering 'x' (x is waar) en de bewering '$\neg\neg x$' (x is niet onwaar).[257] De laatste bewering wordt toegepast bij het bewijs uit het ongerijmde, waarvoor het principe van de uitgesloten derde de grondslag vormt.[258] Dit principe speelt in de wiskunde en de klassieke logica al sinds Aristoteles een belangrijke rol ($x \vee \neg x$ is altijd waar).

Een bewijs uit het ongerijmde geeft echter geen manier aan om x daadwerkelijk te construeren en te bewijzen, dus te begrijpen. Het bewijs uit het ongerijmde gaat uit van de aanname x is waar, die vervolgens leidt tot een contradictie waaruit volgt $\neg x$ is waar. Daaruit volgt echter niet de constructie of het vinden van x, wat wel het geval is indien x direct kan worden bewezen aan de hand van de constructie. Indien nu tussen x en $\neg x$ een grensgebied bestaat waarin x en $\neg x$ niet gelden dan wel beide gelden, dan ontstaat een wezenlijk verschil tussen 'x' en '$\neg\neg x$'.[259]

Het onderdeel van de wiskunde dat het bewijs uit het ongerijmde afwijst, is de constructieve (of intuïtionistische) wiskunde van L.E.J. Brouwer.[260] Feitelijk accepteerde Brouwer bij een bewijs uit het ongerijmde de tweewaardigheid van de logica niet vanwege de constructieve beperkingen, of gebrek

256 HR 22 september 1999, nr. 34.555, BNB 1999/408.
257 Marco Swaen, Zwevende getallen, Nieuw archief voor wiskunde, dec. 2009
258 Bekend als: principium tertium non datur, x is waar of niet waar, een derde mogelijkheid bestaat niet.
259 Dit treedt bijvoorbeeld op bij de onderscheiden soorten rechtsnormen, met name bij open normen en vage normen.
260 D. van Dalen, *L.E.J. Brouwer en de grondslagen der wiskunde*, Epsilon Utrecht 2005.

aan effectiviteit.[261] In dit geval volgt uit het constructieve bewijs x is waar of niet waar. Toepassing van het constructieve bewijs is onder meer van belang voor het bewijs van de correctheid van een algoritme.

De vraag is nu of voor juridische bewijzen Euclides dan wel Brouwer de voorkeur verdient.[262] Stel de Hoge Raad moet in cassatie vaststellen of de rechtsopvatting van het hof juist is. Hij spreekt zich hierover uit in de volgende formulering: 's Hofs uitspraak geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Dit betekent dat de Hoge Raad in het 'universum van rechtsopvattingen' geen bewijs heeft gevonden dat 's hofs rechtsopvatting onjuist is.

Dit zegt in logische zin nog niets over de constructie, in de rechtspraak over het bewijs, van de uitspraak van het hof. Hierbij dient – zoals eerder opgemerkt – de Hoge Raad het feitelijke oordeel aan het hof te laten. Analoog geldt deze redenering voor begrijpelijk. De Hoge Raad stelt voor zichzelf dat de uitspraak van het hof onbegrijpelijk is, vervolgens leidt deze aanname tot een tegenspraak waaruit de Hoge Raad concludeert dat de uitspraak van het hof niet onbegrijpelijk is. De conclusie is gebaseerd op het vermoeden dat de uitspraak van het hof begrijpelijk is, maar het bewijs wordt door de Hoge Raad niet gegeven noch geeft hij aan waar dat gevonden kan worden. Het alternatief is dat in de rechtspraak uitspraken constructief bewijsbaar en begrijpelijk moeten zijn; dan kan geen gebruik worden gemaakt van het bewijs uit het ongerijmde en verdient Brouwer de voorkeur.[263]

Een argument pro Brouwer is tevens dat in de rechtspraak $x \vee \neg x$ elkaar niet uitsluiten vanwege open normen, vage normen en interpretatieverschillen. Het kenmerk hiervan is juist dat er een grensgebied is waar zowel x en $\neg x$ waar kunnen zijn. Uit$\neg x$ is onwaar kan in dat geval niet worden geconcludeerd dat x waar is, evenmin uit x is onwaar dat $\neg x$ waar is.[264]

Evenmin kan bij een vermoeden een bewijs uit het ongerijmde worden toegepast: een vermoeden is waar noch onwaar, er is (nog) geen constructief bewijs geleverd voor de waarheid of onwaarheid.[265] Het vermoeden van schending van een norm wordt door middel van bewijsvoering in de rechtspraak bevestigd of verworpen. Uit het niet kunnen bewijzen van de niet-

261 Een klassiek voorbeeld is de stelling van Euclides: er zijn oneindig veel priemgetallen (Euclides, *Elementen*: Boek IX, Propositie 20). De aanname van een eindige verzameling priemgetallen leidt tot een contradictie waaruit volgt: er zijn oneindig veel priemgetallen. Het bewijs bevat geen constructie voor een volgend priemgetal, aangetoond is slechts dat het niet mogelijk is dat er geen oneindige rij priemgetallen is. Brouwer verwerpt een dergelijk bewijs omdat het niet constructief is.

262 Euclides (ca. 300 v. Chr.) is de grondlegger van de wiskunde op basis van axiomatische beginselen waarin een bewijs uit het ongerijmde niet was uitgesloten. De Hoge Raad volgt dus Euclides in zijn uitspraken, maar zou voor een duidelijke uitspraak Brouwer kunnen volgen.

263 Zie ook D. van Dalen, *Intuïtionistische Analyse, een constructief denkraam*, Epsilon Utrecht 2010, p. 14.

264 Zie T.A.O. Endicott, *Vagueness in law*, Oxford University Press Oxford 2003, met name hoofdstuk 5: How not to Solve the Paradox of the Heap.

265 In geval van een vermoeden is in de uitspraak $x \vee \neg x$ geen bewijs voor x noch voor $\neg x$.

schending van de norm volgt niet dat de schending is bewezen, uit het niet kunnen bewijzen van schending volgt niet het bewijs van niet-schending. Schending of niet-schending moet constructief kunnen worden bewezen. Op grond van de voorafgaande overwegingen gaat de voorkeur uit naar toepassing van de constructieve methode van Brouwer in de rechtspraak.

Er is echter een belangrijke oorzaak dat de rechtspraak een voorkeur heeft voor Euclides en het bewijs uit het ongerijmde. Die oorzaak is de rechtsontwikkeling in drie instanties waarin ruimte wordt gelaten voor de vorming van rechtsregels. De formulering van de Hoge Raad wordt zodanig gekozen dat er voor de feitelijke instanties in volgende gevallen andere rechtsopvattingen mogelijk blijven. De formuleringen 'niet-onbegrijpelijk' en 'geen juiste rechtsopvatting' zullen in de volgende paragrafen worden behandeld.

6.8.3.1 Niet-onbegrijpelijk

In het voorafgaande is uiteengezet dat een wezenlijk verschil bestaat tussen begrijpelijk en niet-onbegrijpelijk waardoor toepassing van de klassieke logica in dergelijke gevallen niet tot een zuivere uitkomst leidt. Om deze problematiek te 'omzeilen' neemt de Hoge Raad aan dat een uitspraak van het hof onbegrijpelijk is. Daardoor blijft de verzameling van niet-onbegrijpelijke en begrijpelijke uitspraken in de sfeer van het hof. Vervolgens gaat de Hoge Raad voor zichzelf na of zijn aanname tot een contradictie leidt. Zo ja, dan is de uitspraak niet-onbegrijpelijk. Zo nee, dan is de uitspraak onbegrijpelijk. Dat zal dan door de Hoge Raad uitdrukkelijk worden uitgesproken. Bijvoorbeeld indien de Hoge Raad het bewijsoordeel van het hof stellig als 'niet begrijpelijk' kwalificeert wordt dat in cassatie ook uitgesproken.[266] Minder stellig maar ook tot cassatie leidend met de formulering 'niet zonder meer begrijpelijk' over het bewijsoordeel van het hof.[267] Een genuanceerd oordeel van de Hoge Raad ligt besloten in de zin 'Anders dan het Hof heeft geoordeeld kan uit de gebezigde bewijsmiddelen niet zonder meer worden afgeleid (…)'.[268]

Het oordeel niet-onbegrijpelijk van de Hoge Raad hoeft niet noodzakelijkerwijs gebaseerd te zijn op dezelfde feiten, interpretaties en overwegingen van het hof.[269] De vaststelling niet-onbegrijpelijk laat de verzameling

266 HR 12 december 2019, nr. 17/04396, NJB 2019/426 en HR 12 februari 2019, nr. 17/02773, NJB 2019/425.

267 HR 17 december 2013, nr. 12/02825, NJB 2014/156, r.o. 2.3.3 in de Nijmeegse scooterzaak.

268 HR 14 mei 2013, nr. 12/02168, NJB 2013/1402.

269 Op grond van dezelfde feiten, interpretaties en waarderingen van bewijzen waarop het Hof zijn oordeel heeft gevormd, zullen in het algemeen meerdere – zelfs verschillende – niet-onbegrijpelijke oordelen mogelijk zijn. De Hoge Raad zou zijn mening op een ander niet-onbegrijpelijk oordeel kunnen baseren zonder dit kenbaar te hoeven maken.

mogelijke uitspraken ongemoeid waarvan in toekomstige gevallen door het hof gebruik kan worden gemaakt. Ook laat de Hoge Raad niet alleen voor de feitelijke rechtspraak maar ook voor zichzelf een voorzichtige rechtsontwikkeling toe. Een nadeel van deze methode is dat er door de Hoge Raad geen direct bewijs kan worden gegeven dat de uitspraak van het hof begrijpelijk is.

Voor de gevolgtrekking 'onbegrijpelijk' die de Hoge Raad hanteert voor een uitspraak van het hof, gelden zwaardere eisen.[270] Een interpretatie van feiten en omstandigheden zal niet altijd tot een eenduidige conclusie leiden. Wel moet de onbegrijpelijkheid worden beoordeeld op hetgeen in de stukken van het geding voor het hof is vastgelegd.[271] Daaruit kunnen A-G en Hoge Raad verschillend concluderen. Zie bijvoorbeeld een naar de mening van de A-G onbegrijpelijke uitspraak van Hof Leeuwarden, die de Hoge Raad als niet-onbegrijpelijk aanmerkt.[272] De A-G concludeerde tot een ongegrondverklaring van het beroep vanwege de dubieuze bewijsvoering, de Hoge Raad ging hierin niet mee en respecteerde de vrijheid die hij aan de feitenrechter geeft door aan het hof de voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen te laten. Er is in het algemeen geen eenduidige relatie tussen feiten en uitspraak; op grond van dezelfde feiten zijn meerdere uitspraken mogelijk.[273]

Indien de Hoge Raad het oordeel van het hof als onbegrijpelijk aanmerkt, heeft het hof feiten vastgesteld die niet met elkaar te verenigen zijn of het oordeel van het hof volgt niet uit de feiten en omstandigheden zoals die in de stukken van het geding zijn opgenomen of in de procedure naar voren zijn gebracht.[274] Logisch beschouwd had het hof onmogelijk tot die beslissing kunnen komen.

---

270 A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en begrijpen*, Sdu Fiscale geschriften 2007. '(…) Zolang de vaststelling van de feiten niet onbegrijpelijk en voldoende gemotiveerd is, zal van het instellen van beroep in cassatie geen succes behoeven te worden verwacht. Zelfs indien een bepaalde vaststelling van de feiten meer voor de hand had gelegen dan de door het hof gemaakte vaststelling, maakt dat het oordeel van het hof nog niet onbegrijpelijk (…).' p. 19, t.a.p. Gladpootjes.

271 In HR 25 april 2008, nr. 42.511, BNB 2010/2, overweegt de Hoge Raad: "Het bij pleidooi in cassatie gedane verzoek is niet vatbaar voor inwilliging, omdat de begrijpelijkheid van 's Hofs bewijsoordelen beoordeeld dient te worden in het licht van – uitsluitend – de stukken van het geding voor het Hof."

272 In HR 14 november 2003, nr. 37.901, BNB 2004/47, overweegt de Hoge Raad: "'s Hofs oordeel dat belanghebbende de verschuldigde parkeerbelasting heeft betaald, berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen. Het is *niet onbegrijpelijk* en behoefde geen nadere motivering. De tegen dit oordeel gerichte klacht faalt derhalve." A-G Groeneveld had geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep, tot vernietiging van de uitspraak van het Hof en tot verwijzing van de zaak naar een ander gerechtshof.

273 Lubbers 2007, p. 180: "Als de feiten en omstandigheden ruimte laten voor een ander oordeel, maakt dit het door het hof gegeven oordeel nog niet onbegrijpelijk."

274 Lubbers 2007, p. 180 en 197.

De formele afleiding is als volgt.
u = uitspraak, $u = \omega(\theta_2)$, zie voor verklaring vorige paragraaf.
v = verklaring, logische gevolgtrekking op basis van feiten en omstandigheden.
b = begrijpelijk, $\neg b$ = onbegrijpelijk, $\neg\neg b$ = niet-onbegrijpelijk.

De vraag is of de Hoge Raad een verklaring niet-begrijpelijk kan geven voor een uitspraak van het Hof: $\exists v \,|u(v) = \neg\neg b$?

De Hoge Raad neemt aan dat er een v bestaat voor $u(v) = \neg b$ en beoordeelt of deze aanname tot tegenspraak leidt, dus $\nexists v \,|(u(v) = \neg b)$. Zo ja, dan volgt hieruit dat het niet zo is dat er geen v bestaat:[275] $\neg(\nexists v \,|(u(v) = \neg b))$ of $\exists v \,|u(v) = \neg\neg b$ waaruit geconcludeerd wordt dat $u(v) = \neg\neg b$ zonder dat daadwerkelijk de v waarvoor dit geldt geconstrueerd is (bewijs uit het ongerijmde).[276]

Voorbeeld: het hof heeft een uitspraak gedaan, de Hoge Raad neemt aan $\exists v \,|u(v) = \neg b$, de v van het hof leidt tot een tegenspraak. De Hoge Raad kwalificeert de uitspraak van het hof vervolgens als $\exists v \,|u(v) = \neg\neg b$. Hiermee bevestigt de Hoge Raad niet de uitspraak van het hof maar zegt impliciet dat de hiervoor genoemde aanname tot een tegenspraak leidt. Dit kan de Hoge Raad zonder nader onderzoek stellen indien de v van het hof als bewijs wordt genomen.

De kwalificatie niet-onbegrijpelijk impliceert niet de juistheid van een uitspraak, in veel gevallen wordt de juistheid niet onderzocht vanwege verwevenheid met waarderingen van feitelijke aard. Zo kan een verklaring van de uitspraak van het hof als begrijpelijk worden aangemerkt maar niet juist hoeven te zijn.

De Hoge Raad zou in dat geval ongeacht de juistheid of onjuistheid eensgezind zijn oordeel *niet-onbegrijpelijk* kunnen geven.

Hij geeft als collectief een oordeel over niet-onbegrijpelijk, een vage en subjectieve norm.[277] Aan een dergelijk oordeel ligt in de meeste gevallen de aan een open norm gegeven inhoud ten grondslag. Deze inhoud van feitelijke aard wordt ten behoeve van de toetsing gekwalificeerd. Kwalificatie is de vertaalslag van de feiten naar het recht; de vertaalslag die de rechter

275 De clou van de dubbele ontkenning door de Hoge Raad is het vermijden van een constructief bewijs waardoor, althans in de rechtspraak, oplossingsruimte voor de feitenrechter overblijft voor nieuwe, soortgelijke gevallen.

276 De v van de Hoge Raad is niet noodzakelijkerwijs gelijk aan de v van het Hof.

277 Zie ook O. Marres, Onbegrijpelijk, in FED, fiscale ergernissen. http://taxlive.nl/-/onbegrijpelijk. Marres ontkent een verschil tussen 'begrijpelijk' en 'niet-onbegrijpelijk' in objectieve zin. Naar mijn mening negeert Marres dat in de door de Hoge Raad behandelde gevallen juist de objectieve factoren niet kenbaar worden gemaakt. Een scherpe definitie van 'begrijpelijk' ontbreekt (eveneens in het door hem gegeven voorbeeld van 'zwanger', de markering van 'niet-zwanger' naar 'zwanger' moet per definitie op een vaste grens worden vastgesteld). Een dubbele ontkenning impliceert een onbeslist grensgebied, niet-negatief is 0 of positief, 0 kan zowel negatief als positief uitvallen (een vermoeden van zowel positief als negatief).

moet maken.[278] De norminhoud wordt in feitelijke instanties vastgesteld maar mag daardoor niet cassatiebestendig worden gemaakt. De Hoge Raad wil ook de feitenrechter niet aan een eenmalige concretisering van een open norm binden. De toepassing van de dubbele ontkenning is hiervoor een niet-onbegrijpelijke formulering.

6.8.3.2 Geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting

Deze formulering van de Hoge Raad laat de rechtsopvatting in de uitspraak van het hof onaangetast. Anderzijds mag hieruit niet worden geconcludeerd dat de Hoge Raad expliciet de rechtsopvatting van het hof als juist bevestigt. Met deze formulering wordt in cassatie de definitieve rechtsopvatting uitgesteld waaraan vervolgens in volgende zaken onder regie van de Hoge Raad een bijdrage kan worden geleverd. Op deze wijze kunnen meerdere juiste oplossingen van het hof mogelijk zijn, hetgeen van belang kan zijn voor de rechtsontwikkeling van met name open normen. Gebruikelijk is de volgende formulering:[279]

> "2.3.3. Zijn oordeel dat de geldverstrekking aan de vader moet worden aangemerkt als een onzakelijke lening geeft in dat licht niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk."

Deze uitspraak bevat tevens de formulering voor het geval de uitspraak van het hof van een onjuiste rechtsopvatting getuigt. Daarvoor gebruikt de Hoge Raad een elegante formulering die is samengesteld uit twee implicaties waardoor ook in deze gevallen het hof een juiste rechtsopvatting in acht genomen zou kunnen hebben:

> "2.3.6. Indien het Hof ervan is uitgegaan dat een verlies zoals hiervoor in 2.3.4 bedoeld, niet aftrekbaar is op grond van de rechtspraak over onzakelijke leningen, getuigt zijn uitspraak van een onjuiste rechtsopvatting. Indien in het oordeel van het Hof besloten ligt dat een zodanig verlies wel aftrekbaar is maar zich in dit geval niet heeft voorgedaan, is dat oordeel, in het licht van hetgeen belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd, onvoldoende gemotiveerd. In

278 A.E.M. Röttgering, *Cassatie in strafzaken. Een beschermend perspectief*, diss. Tilburg, Sdu Den Haag 2013, p. 137/138. Röttgering gebruikt hiervoor de termen vage normen en onbepaalde begrippen.

279 HR 16 november 2018, nr. 18/00051, BNB 2019/35, zie ook overeenkomstig HR 2 maart 2018, nr. 16/05277, BNB 2018/112.

zoverre slagen de klachten." [280]

Volledigheidshalve volgen hierna de twee implicaties:
1. **indien** het Hof 'dat' heeft gemeend **dan** is het uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting;
2. **indien** het Hof is uitgegaan van een juiste rechtsopvatting **dan** ontbreekt een nadere motivering.

Het 'dat' van het Hof heeft betrekking op een uitleg of nieuw geformuleerde (sub)regel van de Hoge Raad. Bijvoorbeeld de uitleg van de regel zoals het Hof die zou moeten of kunnen hebben toegepast:[281]

> "3.4.2. Het Hof heeft in het midden gelaten of de onderhavige lening op het moment van het aangaan reeds als een onzakelijke lening moet worden aangemerkt. Daarom moet in cassatie veronderstellenderwijs ervan worden uitgegaan dat zulks niet het geval is. Uit 's Hofs uitspraak blijkt niet dat het Hof hetgeen hiervoor in 3.4.1, tweede en derde volzin, is overwogen aan zijn oordeel ten grondslag heeft gelegd. Als het Hof dat niet heeft gedaan, getuigt dat van een onjuist rechtsoordeel. Indien het Hof is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting, is zijn uitspraak onvoldoende gemotiveerd. Middel II slaagt. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. Verwijzing dient te volgen."

Deze redenering – in de wandelgangen van de Hoge Raad 'de vork' genoemd – geeft de Hoge Raad de mogelijkheid om op het eerste zicht onaan-

280 Zie ook met enige variatie in de formulering HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, V-N 2006/59.10, HR 8 maart 2013, nr. 11/01551, BNB 2016/98, HR 9 juli 2004, nr. 39.827, BNB2004/342, HR 21 maart 2008, nr. 43.695, BNB 2008/206, HR 9 oktober 2009, nr. 43.035, BNB 2010/117, HR 25 juni 2004, nr. 38.997, BNB 2004/343, HR 4 december 2009, nr. 08/02258, BNB 2010/65, HR 12 juli 2002, nr. 36.902, BNB 2002/317, HR 4 mei 2007, nr. 42.457, BNB2007/233, HR 28 oktober 2016, nr. 15/02940, BNB 2017/25, HR 11 september 2017, nr. 16/04553, BNB 2017/192, HR 22 december 2017, nr. 16/05639, FED 2018/72, HR 12 juli 2013, nr. 12/04210, V-N 2013/34.18, HR 24 februari 2006, nr. 41.166, BNB 2006/209, HR 14 juli 2006, nr. 41.228, BNB 2006/297, HR 8 juli 2005, nr. 39.953, BNB 2005/299, HR 9 juni 2006, nr. 40.681, BNB 2006/285, HR 11 februari 2005, nr. 39.179, BNB 2005/157.

281 HR 1 maart 2013, nr. 12/03088, BNB 2013/148. In r.o. 3.4.1. wordt de regel uitgelegd: "Of sprake is van een onzakelijke lening dient te worden beoordeeld naar het moment van het aangaan van de lening met dien verstande dat een zakelijke lening gedurende haar looptijd ten gevolge van onzakelijk handelen van de crediteur alsnog een onzakelijke lening kan worden (HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37). Voor het niet in aanmerking nemen van een debiteurenverlies op een lening die bij het aangaan zakelijk was, zal de inspecteur feiten (en omstandigheden) aannemelijk moeten maken waaruit volgt op welk moment een zakelijk handelende derde in soortgelijke omstandigheden als belanghebbende (waaronder de kennis die belanghebbende heeft van de debiteur), welke maatregel zou hebben genomen om zijn rechten voortvloeiende uit de desbetreffende vordering veilig te stellen, en in hoeverre deze daarin dan zou zijn geslaagd. Indien deze analyse ertoe leidt dat en in hoeverre ook een derde verlies zou hebben geleden, is het door belanghebbende geleden verlies in zoverre aftrekbaar."

tastbaar lijkende oordelen van een hof over feiten te vernietigen en de kwestie na verwijzing opnieuw te laten beoordelen.[282]

Logisch is één van beide implicaties van toepassing op de uitspraak van het hof waardoor de Hoge Raad zonder zich volledig te binden de mogelijkheid openlaat voor een volgende afwijkende beoordeling door de lagere rechters. Uiteraard bindt de Hoge Raad zich wel aan het gegeven inzicht in de rechtsregel en een eventueel hieruit geformuleerde (sub)regel, die in mijn theorie wordt toegevoegd aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}$.
De formele afleiding onderscheidt zich van niet-onbegrijpelijk:
u = uitspraak, u bevat 'dat';
v = motivering: logisch verband tussen u en d, ofwel de consistentie; soms merkt de Hoge Raad op dat het Hof onvoldoende inzicht heeft gegeven in zijn gedachtegang;
d = juiste rechtsopvatting, $\neg d$ = geen juiste rechtsopvatting.

1. **als** u **dan** $\neg d$,
2. **als** d **dan** $\neg v$, vermoed wordt dat een juiste rechtsopvatting gevonden kan worden waarvan de motivering logisch gesproken niet in u gegeven kan zijn.

Vervolgens kunnen opnieuw door de lagere rechters deze implicaties en de nieuwe (sub)regel in een volgende behandeling in acht worden genomen.

Samenvatting de dubbele ontkenning van de Hoge Raad
De dubbele ontkenningen in de uitspraken van de Hoge Raad vormen een belangrijk aspect voor een zorgvuldige rechtsontwikkeling en regiefunctie voor de invulling van open normen door de feitenrechters. Voor rechtsuitleg en het formuleren van nieuwe (sub)regels komt de Hoge Raad in beeld. De discretionaire bevoegdheden en beoordelingsruimte met betrekking tot de feitelijke oordelen laat de Hoge Raad ongemoeid. De dubbele ontkenningen spelen ook een belangrijke rol in de verhouding met de lagere rechters. De Nederlandse rechtspraak volgt niet de theorie van de enig juiste uitleg of beslissing.[283] Hoewel logisch de methode van Brouwer de voorkeur zou verdienen – waardoor elke uitspraak constructief uit de feiten en omstandigheden van het geval zou moeten worden afgeleid – moet toch de methode van Euler worden gevolgd met behoud van de dubbele ontkenning in de methodiek van de rechter. Tweemaal negatief blijft daarmee ongelijk aan positief. Dit gegeven brengt met zich dat een geval van niet-onbegrijpelijk ongelijk is aan begrijpelijk en het vermoeden van begrijpelijk blijft bestaan. Maar zoals Nieuwenhuis betoogt: "Vermoedens vormen een onmisbaar bestanddeel van het recht.", om te eindigen met "Vaststaande feiten, dwingend recht; slechts één zekerheid bieden zij: vermoedelijk recht." [284]

282 Zie HR 22 december 2012, nr. 16/05636, BNB 2018/171.
283 P.J. Boukema en Arnout Klap, Vage normen in het bestuursrecht, Themis 8 oktober 1995. Zie ook Klap a.w., p. 251.
284 H.J. Nieuwenhuis, Het vermoeden, Themis 8 oktober 1995.

7 Opinabilia over open normen

De bedoeling van dit hoofdstuk is om het gebruik in de rechtspraktijk van de term 'open norm' in de jurisprudentie en literatuur te vergelijken met de gedefinieerde normen in de theorie. Ook zullen de in rechtspraktijk vermelde voor- en nadelen worden aangehaald en samengevat. Datgene wat hierover is geschreven heb ik opinabilia – voorwerpen van mening – genoemd, een term ontleend aan Kant.[1] 'Voorwerpen van mening' geeft beter de bedoeling van dit hoofdstuk weer. Opinabilia zijn niet zomaar meningen maar ten minste gebaseerd op mogelijke ervaringskennis maar niet bewezen; het blijft bij 'menen'. Om die redenen zijn de relevante teksten per geval geciteerd.

Open normen, evenals andere normen, leiden al dan niet tot rechtsgevolgen. In fiscale wetten hebben rechtsgevolgen betrekking op belastingheffing die volgens de fictie van tevoren uit de wet moet kunnen worden vastgesteld.[2] In geval van open normen is een juiste vaststelling twijfelachtig omdat de norm nog ingevuld moet worden. De belastingplichtige wordt wel geacht vooraf de open norm in te kunnen vullen. Dit wordt beschouwd als een (gecontroleerde) keuzevrijheid voor de belastingplichtige. Daartegenover staat een veel gehoord bezwaar dat open normen samengaan met rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige. Pas in de rechtspraak kan definitief zekerheid worden verkregen. De kosten van procedure (denk met name aan het honorarium van een eventuele adviseur) komen daarbij voor rekening van de belastingplichtige.[3]

---

1 I. Kant, *Kritiek van het oordeelsvermogen*, Boom Amsterdam 2009, p. 371 e.v.

2 De fictie heeft betrekking op art. 104 Gw. De betekenis van deze bepaling komt erop neer dat belastingplichtigen worden geacht de consequenties van voorgenomen handelingen in materiële zin af te kunnen afleiden uit wettelijke bepalingen.

3 J.E.A.M. van Dijck zegt het wat krasser: "Met een zekere hardnekkigheid wordt de mythe gehandhaafd dat een globale wetsformulering grote voordelen biedt. Men refereert dan gaarne aan woorden "goed koopmansgebruik", die het toch maar gepresteerd hebben het gehele kwantitatieve winstbegrip te ordenen. (...) Het begrip gkg is uitgekristalliseerd over een lange periode waarvan men het startpunt in de twintiger jaren mag leggen. De staatssecretaris meent dat andere landen ons wellicht om deze flexibele formule benijden, maar men is dan toch vermoedelijk meer onder de indruk van het eindresultaat dan van de lange weg die is afgelegd om dit resultaat via de rechtspraak te bereiken. Rechtspraak heeft immers betekend dat er een conflict is geweest tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige. Over de ruggen van honderden belastingplichtigen is er een uitgekristalliseerd begrip ontstaan (dat overigens nog steeds niet voor de normale leek toegankelijk is). (...) Er is dus geen enkele reden voor romantiek over het eindresultaat dat met een globale omschrijving bereikt kan worden. Het is te hopen dat Kamerleden nooit meer onder de indruk komen van andersluidende betogen van staatssecretarissen die er belang bij hebben dat het probleem van een goede wetgeving wordt verschoven naar een goede rechtspraak.", in: L.G.M. Stevens, Durf te vertrouwen op open normen, WFR 2007/1090, punt 1.2 Het tegengeluid.

Dit geldt overigens ook voor niet-open normen waarover een geschil met de belastingdienst leidt tot een rechtszaak. Of de zaak betrekking heeft op een open norm blijkt niet uit de uitspraken zelf maar volgt uit het als zodanig daarbuiten aanmerken van de in het geding zijnde norm als een open norm. Voor het als zodanig aanmerken kan de bij de norm behorende documentatie worden geraadpleegd. Deze documentatie maakt onderdeel uit van de jurisprudentie – te denken valt aan conclusies, annotaties en bijlagen met citaten uit Kamerstukken en literatuur[4] – maar bevat geen mening van de rechter zelf ten aanzien van open normen. Zoals eerder betoogd, benoemt de wetgever een norm niet als open norm in de wettekst. Dit geldt ook voor de rechter, die in zijn uitspraken een norm niet snel als open norm zal aanduiden. Onderzoek in de jurisprudentie naar het voorkomen van de term 'open norm' leidt tot de constatering dat het aanmerken van een norm als open norm tamelijk arbitrair plaatsvindt. Om deze constatering wat meer reliëf te geven is een aantal beslissingen in belastingzaken onderzocht op de term 'open norm'.[5] Daarin zijn twee onderwerpen te onderscheiden – een norm aanhalen als open norm (paragraaf 7.1), en de vermeende implicaties van een open norm (paragraaf 7.2) – die hiernavolgend worden behandeld. Paragraaf 7.3 bevat de samenvatting van beide paragrafen. Vervolgens komen in paragraaf 7.4 Opinabilia in de literatuur ter sprake en aansluitend bespreken we de voor en nadelen van bepaalde open normen in paragraaf 7.5 en van onbepaalde normen in paragraaf 7.6. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 7.6 afgesloten met een samenvatting.

7.1 Aanmerken van open normen in de rechtspraak

In deze paragraaf wordt weergegeven welke normen in de documentatie van de rechtspraak als open norm worden aangemerkt. Het resultaat is verkregen uit onderzoek van jurisprudentie van de HR en de daarbij gepubliceerde documentatie zoals conclusies van de A-G en noten. Jurisprudentie omvat slechts datgene wat in de uitspraak van de rechter is vastgelegd. Conclusies van de A-G, met uitzondering van de punten die door de rechter in zijn uitspraak zijn ingevoegd, en noten behoren niet tot de jurisprudentie. Door dit onderscheid in rechtspraak en jurisprudentie kan het gebruik van de term 'open norm' door de rechter worden nagegaan. Daaruit blijkt dat de rechter in het belastingrecht normen niet snel als open normen aanmerkt.[6]

4 Daarin worden Kamerstukken, literatuur en geraadpleegde jurisprudentie aangehaald waarin de term 'open norm' - soms toevallig - is opgenomen.

5 Onderzocht zijn de BNB uitspraken op het voorkomen van de term 'open norm' in de tekst. Er zijn ca. 80 BNB-nummers gevonden en doorgenomen waarin ten minste eenmaal de term open norm voorkomt. De periode bestrijkt de jaren 1991 t/m 2018.

6 In het civiele recht kan dit wel voorkomen, met name wordt art. 6:233, sub a, BW – beding in algemene voorwaarden – door de rechter als open norm aangemerkt.

Met name de jurisprudentie van de Hoge Raad op het gebied van belastingrecht bevat in de onderzochte uitspraken geen term 'open norm', dit in tegenstelling tot de bijbehorende conclusies en noten die tot de rechtspraak worden gerekend.[7] Een aantal in de rechtspraak vermelde normen voldoet aan de onderzoekdefinitie **def.3** van een open norm. Daarbij kan worden gedacht aan goed koopmansgebruik, waarde in het economische verkeer, zakelijke verrekenprijzen, naar omstandigheden beoordeeld, zo spoedig mogelijk, etc. Deze komen aan de orde bij het onderwerp voor- en nadelen van open normen.[8] Het merendeel van de in de documentatie van rechtspraak aangetroffen open normen voldoet hier niet aan.

De hiernavolgende opsomming van een aantal voorbeelden van normen die geen open normen zijn in de zin van in dit onderzoek gehanteerde definities, geeft aan hoe divers dat gebruik wel niet is. Daarbij is aangegeven hoe de norm zou worden ingedeeld volgens de theorie en definitie op grond van dit onderzoek.

aangemerkt als open norm	*bron*	*volgens mijn theorie*
Onzakelijke lening:[9]	A-G onderdeel 4.28	kwalificatienorm.
Ondernemer:[10]	A-G onderdeel 4.4	onbepaald begrip.
In betekende mate:[11]	A-G onderdeel 4.26	*q-norm*.
Zeer gering financieel belang:[12]	A-G onderdeel 4.13	*q-norm*.
Delegatiebepaling:[13]	A-G onderdeel 6.8	delegatienorm
Communicatiemiddelen:[14]	A-G onderdeel 5.5	abstract begrip
Rechterlijke onpartijdigheid:[15]	A-G onderdeel 4.12	kwalificatienorm.
Keuze regeling:[16]	A-G onderdeel 7.6	norm (met een optie)
Evident onredelijk:[17]	noot Happé	kwalificatienorm.

7 Zie inleiding ook paragraaf 6.8.
8 Zie hierna in paragraaf 7.5.
9 HR 2 maart 2018, nr. 17/01191, BNB 2018/113.
10 HR 30 maart 2018, nr. 17/00395, BNB 2018/114.
11 HR 17 februari 2017, nr. 16/01547, BNB 2017/144.
12 HR 2 juni 2017, nr. 16/03967, BNB 2017/150.
13 HR 2 juni 2017, nr. 16/04645, BNB 2017/151. De delegatiebepaling heeft betrekking op artikel 6.17, lid 1,
Sub d, Wet IB 2001 (geldend tot 2009). Hierbij wordt opgemerkt dat een delegatienorm ook open, vaag, abstract of onbepaald van inhoud kan zijn. Theoretisch is een delegatienorm een verwijzing naar een persoon die uitvoering en inhoud geeft aan de norm. Voorbeelden zijn ministeriële regelingen en voor bezwaar vatbare beschikkingen van de inspecteur.
14 HR 11 september 2015, nr. 14/05508, BNB 2016/1.
15 HR 14 november 2014, nr. 12/05832, BNB 2015/46. De tweede zin luidt: "Wanneer als procespartij iemand optreedt die in een vorige werkkring van de rechter een cliënt van hem was, kan dit de rechter noodzaken tot het niet behandelen van die zaak." Aanbeveling 7, Leidraad onpartijdigheid van de rechter, www.rechtspraak.nl.
16 HR 13 december 2013, nr. 12/02305, BNB 2014/39. Zie ook conclusie A-G Niessen voor HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77.
17 HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30.

Te wijten:[18]	A-G onderdeel 4.34	kwalificatienorm.
Arbeidsovereenkomst:[19]	noot Kavelaars	abstract begrip.
Redelijke voortvarendheid:[20]	A-G onderdeel 6.3	kwalificatienorm.
Administratie:[21]	noot Feteris	terecht open norm.
Tijdstip ten goede komen:[22]	A-G onderdeel 5.5.5	vage norm.

Deze voorbeelden illustreren het overwegend aanhalen van de term 'open norm' in conclusies van de A-G en in noten. De term 'open norm' heeft in de hiervoor gegeven voorbeelden de betekenis van een norm met een marge van onbepaaldheid of openheid. Ongeacht de soort norm concretiseert de rechter in een bepaald geval de norm die vanwege de mate van onbepaaldheid in de uitleg van een uitspraak vervolgens als open norm kan worden gekarakteriseerd en ook weer als zodanig zal worden aangehaald (in een zichzelf herhalend proces zonder einde).

7.2 In de rechtspraak aangegeven implicaties van open normen

De hieronder opgenomen opinabilia omtrent het gebruik van open normen geven diverse aspecten aan die samenhangen met het gebruik van open normen.[23] De opinabilia zijn geen bewijzen maar het betreft mogelijke ervaringskennis die is opgedaan bij de toepassing van open normen. Daaruit zouden vervolgens op grond van systematisch onderzoek specifiek hierop gerichte aanbevelingen voor wetgever en rechter kunnen worden afgeleid. Evenals in de vorige paragraaf is uiteengezet heeft rechtspraak betrekking op jurisprudentie en de daarbij onderscheiden documentatie van conclusies van de A-G en noten.

Toepassing van open normen maakt per geval maatwerk voor de rechter mogelijk: [24]

> "Desalniettemin kunnen vage, of beter gezegd, open normen hun waarde bewijzen om beslissingen op maat te kunnen nemen."

18 Conclusie A-G voor HR 5 oktober 2012, nr. 11/01555, BNB 2012/312. Art. 40, zesde lid, IW 1990. Anders gezegd, een mate van verwijtbaarheid.
19 HR 17 februari 2012, nr. 11/00371, BNB 2012/129.
20 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 19 december 2013, nr. 13/01201, BNB 2014/138. (Voortvarendheid kan betrekking hebben op daadkracht of op snelheid.)
21 HR 27 september 2002, nr. 36.676, BNB 2003/13.
22 HR 21 maart 2001, nr. 35.425, BNB 2001/329. Art. 16, lid 3, AWR; aanvang tijdstip van ten goede komen.
23 De opinabilia zijn afkomstig uit dezelfde verzameling van ca. 80 BNB-nummers als onder hiervoor vermeld.
24 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 19 december 2013, nr. 13/01201, BNB 2014/138, onderdeel 6.3.

De mate van pleitbaarheid kan in verband worden gebracht met het gebruik van open normen, zelfs indien een vaag begrip wordt toegepast: [25]

> "Daar waar het gaat om de pleitbaarheid van een juridisch standpunt speelt een rol in hoeverre sprake is van een 'duidelijke' fiscale regel. Indien het gaat om de toepassing van een 'open norm' of 'vaag begrip' is een standpunt vermoedelijk eerder pleitbaar dan in gevallen waarin een heldere norm moet worden toegepast. Een (onjuist) standpunt dat wordt gedeeld door een lagere rechter of door een advocaat-generaal, zal pleitbaar zijn tot het moment waarop de Hoge Raad dat standpunt onjuist heeft bevonden."

Een formulering voor een terughoudende rol van de rechter ten aanzien van open normen:[26]

> "Met het gebruik van 'open normen' wil de wetgever nog wel eens ruimte laten voor rechterlijke interpretatie en rechtsvorming. De rechter zelf echter stelt geen normen. Hij geeft beslissingen over toepassing ervan in concrete situaties. Soms moet hij zelf een norm bindend interpreteren."

De wetgever kan door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregels ongedaan maken of aanpassen. In geval van open normen doorkruist de wetgever hiermee de aan de Hoge Raad gegeven verantwoordelijkheid en bevoegdheid voor de invulling en ontwikkeling van open normen. Formeel is het standpunt juist: als de wetgever ontevreden is met de invulling van de open norm door de rechter dan kan hij met wetgeving het ongewenste resultaat – voor de toekomst – bijbuigen of repareren. In de praktijk zou ingrijpen bij hoge uitzondering moeten plaatsvinden. [27]

> "Wij achten deze tendens om rechtspraak van de Hoge Raad, gewezen in het kader van de open norm van goed koopmansgebruik, ongedaan te maken, in strijd met de rechtszekerheid en met het open karakter van die norm."

Het is niet uitgesloten dat aan de rechter voorgelegde zaken leiden tot nieuwe stappen in de rechtsontwikkeling die achteraf een onwelgevallige verrassing voor de wetgever vormen. Met name de rechterlijke invulling van open normen legitimeert dergelijke verrassingen of biedt hiertoe gelegenheid:[28]

---

25 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 11 augustus 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, onderdeel 6.3 van zijn conclusie onder aanhaling Lubbers en Poelmann

26 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 17 februari 2017, nr. 16/01547, BNB 2017/144, onderdeel 4.26 van zijn conclusie met aanhaling Snoijink. Er wordt aan voorbij gegaan dat de rechter ook via rechtsontwikkeling normen stelt, bijvoorbeeld goed koopmansgebruik, stakingsrecht, ontslagrecht, euthanasie en alimentatie.

27 Zie conclusie A-G Wattel voor HR 16 oktober 2015, nr. 13/04121, BNB 2016/14, onderdeel 7.6.

28 HR 9 september 2011, nr. 10/04967, BNB 2011/257, onder noot Snoijink punt 7.

> "En kan de wetgever dan nog ooit met droge ogen open normen formuleren en de invulling ervan gaarne aan de rechter overlaten?"

Vooral wanneer de wetgever de invulling van de open norm aan de rechter overlaat – de standaardformulering bij open normen in Kamerstukken – zou bij het ongedaan maken van de door de rechter gegeven invulling de wetgever terughoudendheid moeten betrachten:[29]

> "'Onevenredig voor- of nadeel' is een begrip dat in de belastingwetgeving bekend staat als een 'vage norm'. (...) De wetgever heeft van deze vage of open normen als het ware alleen de contouren geschetst, en laat de nadere invulling over aan de belastingrechtspraak."

Anderzijds behoren bij beslissingen ten aanzien van open normen in alle gevallen een heldere uitleg en motivering te worden gegeven. Dit geval betreft het ontbreken van uitleg van de Hoge Raad over tegengestelde beslissingen aan een eerder gewezen arrest. Het zogenoemde 'in stilte omgaan':[30]

> "Dit lijkt mij op gespannen voet te staan met de verantwoordelijkheid die hoort bij de rol van 'medewetgever' die de Hoge Raad van de 'echte' wetgever heeft gekregen als het gaat om de invulling van de open norm goed koopmansgebruik."

Een open norm introduceren en vervolgens met regels inkaderen ontneemt een open norm zijn bedoeling:[31]

> "De boeiende vraag was dus: wat onderscheidt een 'beloningsvoordeel' van een 'beloning'? Helaas werden dit soort principiële discussies in de praktijk in de kiem gesmoord door de bijna obsessieve neiging, die we in de sfeer van de loonheffingen wel vaker zien, om open normen te versimpelen met een woud van detailregels, beleidsbesluiten, handboeken, webinars en 'V&A's'. Het gevolg hiervan is dat in deze sfeer details en kokervisies regeren. De vraag of de regeltjes werkelijk nog hun basis vinden in wat naar maatschappelijke opvattingen onder loon wordt verstaan, raakt in dat klimaat volledig op de achtergrond."

Een uitleg van bijvoorbeeld de open norm *waarde in het economische verkeer* door de Hoge Raad kan open norm-achtig zijn.[32] Evenzo kan een uitleg van een EU-norm open-norm-achtig zijn.:[33]

---

29 Zie conclusie A-G Moltmaker voor HR 27 juli 1999, nr. 33.321, BNB 1999/391, onderdeel 3.2.6 met aanhaling rapport genoemd in noot 8.

30 Zie conclusie A-G Wattel voor HR 9 april 2010, nr. 08/03645, BNB 2010/242, onderdeel 6.2 met aanhaling van Essers.

31 Noot Mertens bij HR 30 januari 2015, nr. 13/03776, BNB 2015/110.

32 Zie HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63. Ook genoemd in paragraaf 6.6.

33 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 21 april 2017, nr. 15/02180, BNB 2017/130, onderdeel 7.14. In de uitleg is sprake van open norm 'een bijzondere omstandigheid' die een bedrijfsbehoefte legitimeert.

> "Naar wij vermoeden zal deze open-norm-achtige uitleg van het Hof van Justitie EG in menig lidstaat de nodige discussies opleveren. Open EU-normen onderscheiden zich niet van nationale open normen, althans wat betreft de definitie en methodiek. Wel is er een onderscheid in het door de wetgever kunnen aanpassen van een onwelgevallige rechterlijke uitspraak."

Het vooraf verlenen van zekerheid is een gunst van de belastingdienst. Indien bij een belastingplichtige onzekerheid kan ontstaan over de documentatieverplichting, kan bij een inspecteur vooraf zekerheid worden verkregen:[34]

> "Bij de codificatie van de documentatieverplichting is bewust niet gekozen voor een uitputtende lijst van documenten die ter onderbouwing van het arm's-lengthkarakter van de transacties nodig zijn. In die zin is sprake van een open norm."

Een afweging tussen een definitie van het begrip loon en loon als open norm. De strekking hiervan is dat het ontbreken van een definitie als een open norm wordt beschouwd:[35]

> "Het nadeel van een definitie is evident: er hoeft maar aan een onderdeel niet te worden voldaan en van een aanspraak is geen sprake meer. De problematiek komt eigenlijk neer op de vraag of de regelgever ervoor moet kiezen een begrip of regeling in detail vast te leggen, of dat een open norm de voorkeur verdient. Ik behoor stellig tot de categorie die de laatste benadering voorstaat, met dien verstande dat er gevallen van regelgeving zijn waar een precieze vastlegging wenselijk of noodzakelijk is."

Rechtszekerheid is een belangrijk maar een relatief weinig wetenschappelijk onderzocht onderwerp bij toepassing van open normen:[36]

> "Deze eisen worden nader omschreven in art. 12, Boek 3 BW, dat luidt: 'Bij de vaststelling van wat redelijkheid en billijkheid eisen, moet rekening worden gehouden met algemeen erkende rechtsbeginselen, met de in Nederland levende rechtsovertuigingen en met de maatschappelijke en persoonlijke belangen, die bij het gegeven geval zijn betrokken'. Ook dit blijft uiteraard een vage, open

---

34 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2013, IFZ 2013/184M, *Stcrt.* 2013, 32854, BNB 2014/132, nr. 14, Documentatieverplichting. Ter geruststelling laat de staatssecretaris weten: "Gelet op de gehanteerde open norm realiseer ik me dat er bij belastingplichtigen onzekerheid kan ontstaan over de vraag of de aanwezige documentatie door de Belastingdienst als voldoende zal worden beoordeeld. Daarom is het mogelijk om bij de bevoegde inspecteur zekerheid te verkrijgen over de vraag of voldaan is aan de documentatieverplichting van artikel 8b, derde lid, Wet Vpb 1969." A contrario verkeert de belastingplichtige permanent in door de wetgever gecreëerde onzekerheid.

35 Noot P. Kavelaars bij HR 23 januari 2009, nr. 612, BNB 2009/78.

36 Noot P. den Boer bij HR 4 december 1991, nr. 27.589, BNB 1992/61. Zie voor rechtszekerheid in het belastingrecht: H.J. Hellema, De rechtszekerheid in het belastingrecht, WFR 1960/418 en de reactie van D. Brull, Overpeinzingen naar aanleiding van de voordracht van prof. Hellema op de Belastingconsulentendag 1960, WFR 1960/615.

> norm, maar met name de laatste zinsnede lijkt toch wel goed te passen bij de in de aanvang van deze noot vermelde spanning tussen de rechtszekerheid (een persoonlijk belang) en de objectieve juistheid van de belastingheffing (een maatschappelijk belang)."

De citaten geven in het kort de aspecten weer die als aanbevelingen of als commentaar kunnen worden beschouwd op het structuurloze gebruik van open normen. Dit laatste regardeert de rechter niet, wel de wetgever.

7.3 Samenvatting rechtspraak

Door paragraaf 7.1 wordt duidelijk, of wordt nogmaals bevestigd,[37] dat het aanmerken van een norm als open norm een vrijblijvende en arbitraire aangelegenheid is. Vrijwel elke norm kan als open norm worden beschouwd, juist omdat aan elke norm een bepaalde mate van openheid kan worden toegekend. Hetzelfde zou van vage normen gezegd kunnen worden indien geen onderscheid wordt gemaakt in openheid en vaagheid. De aangehaalde voorbeelden uit de documentatie van rechtspraak geven aan dat het aanmerken van een norm als open norm de mogelijkheid geeft om gelegenheidsargumenten te gebruiken. Partijen kunnen naar believen argumenten naar voren brengen dat open normen maatwerk, keuzevrijheid en maatschappelijke conformiteit mogelijke maken. Of zij kunnen betogen dat open normen rechtsonzekerheid, rechtsongelijkheid, onbegrijpelijkheid, extra kosten en procesrisico's met zich meebrengen. Anders gezegd, in geval van een open norm is een bepaald standpunt – zo lang de Hoge Raad zich daarover nog niet heeft uitgelaten – eerder verdedigbaar of pleitbaar.

Juist door generalisatie verdwijnen de vaak relevante opinabilia zoals weergegeven in paragraaf 7.2 in de verzameling meningen die voor alle normen geldt. Bijvoorbeeld indien de mate van pleitbaarheid van een standpunt ruimer uitvalt bij een open norm, en elke norm een open norm kan zijn, dan geldt die ruimere pleitbaarheid voor alle normen. Anders gezegd, specifieke voorwaarden of regelingen bij het gebruik van open normen kunnen slechts gesteld of ontwikkeld worden indien wetgever, rechtspraak en rechtspraktijk een open norm als zodanig definiëren en consistent toepassen.

7.4 Opinabilia in de literatuur

De opinabilia in de literatuur ten aanzien van open normen onderscheiden zich van de hiervoor gegeven opinabilia in de rechtspraak. Een genuanceerde opvatting wordt aangetroffen bij Hofstra die overigens niet spreekt over open normen maar over algemene – zgn. abstracte – formuleringen.[38]

---

37 Zie hoofdstuk 2 (De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm').

38 Hofstra & Niessen a.w., p. 140-141.

Daaronder verstaat Hofstra 'goed koopmansgebruik', 'waarde in het economische verkeer', de begrippen 'in belangrijke mate' en grotendeels'. Hofstra vervolgt met de vraag: "De omstandigheid dat de HR er in geslaagd is aan de hierbedoelde abstracte begrippen een bevredigende inhoud te geven, roept de vraag op of zij ook elders in het belastingrecht niet een ruimere toepassing verdienen." Zijn afgewogen antwoord daarop luidt: "Hoewel detailleringen in de wet in een aantal gevallen onmisbaar zullen blijven, lijkt de gestelde vraag in beginsel voor een bevestigend antwoord vatbaar."

In een artikel over open normen is meestal sprake van een kritische stellingneming voor of tegen het gebruik van open normen. Langereis vindt het gebrek aan eenstemmigheid opmerkelijk.[39] Zijn pleidooi is om de open rechtsnormen in het belastingrecht meer ruimte te bieden. De nadelen worden neergezet als misverstanden over open rechtsnormen. De voordelen van open rechtsnormen zijn daarentegen duidelijk: a. rechtszekerheid voor de burger, b. voorspelbaarheid van het recht, c. geringe gevoeligheid van het systeem voor fraus legis en d. werkbesparing voor de overheid en burgers.

Stevens is eveneens voorstander van het gebruik van open normen, maar onderkent dat zonder voorwaarden te stellen de rechtszekerheid en rechtsbescherming voor de burger hierdoor geschaad kunnen worden.[40] Door middel van doelgerichte normen kan de regeldruk voor de ondernemers worden verminderd en zelfregulering worden bevorderd.[41] De voordelen zijn efficiency en maatwerk. Van Dijck stelt op grond van zijn lange ervaring dat open normen ten nadele van de belastingplichtige werken.[42] Het argument dat met open normen de maatschappelijke ontwikkelingen gevolgd kunnen worden, acht hij een drogreden. Hij kan het wel eens zijn om met toepassing van open normen de belastingwetgeving te vereenvoudigen mits de belastingplichtigen een betere rechtsbescherming krijgen. Berkhout gaat dit allemaal niet ver genoeg. Hij houdt een gepassioneerd pleidooi voor het bewust creëren en koesteren van open normen.[43] Hij ziet vooral de noodzaak om de balans tussen wetstoepassing en praktijk via meer open normen naar de praktijk te laten doorslaan, waarbij de praktijk

39 Ch. J. Langereis, Open normen in het belastingrecht, Liberale Giften, vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus, Deventer 1999, p. 243 e.v.

40 L.G.M. Stevens, Durf te vertrouwen op open normen, WFR 2007/1090. Zie ook L.G.M. Stevens, Terugkoppeling door het Ondernemersklankbord Regeldruk, p. 129-146, in J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008.

41 Zie ook voor het verband tussen open normen en regeldruk B.R. Dorbeck-Jung e.a., Rapport Open normen en regeldruk, Onderzoek in opdracht van het Ministerie van Justitie, Enschede, december 2005.

42 J.E.A.M. van Dijck, Slotwoord, WFR 2007/1183.

43 T.M. Berkhout, Wetgevers en rechters: creëer en koester open normen, NTFR 2012/723. Zie ook E. Drion, Open normen en het belang van de waarom-vraag, NJB 2017/1979. R.J. Anderson, Open normen in de fiscale wetgeving, WFR 2018/15.

meer verantwoordelijkheid moet nemen en krijgen.[44] Meussen vindt goed koopmansgebruik een open norm die uitstekend functioneert maar wettelijke regelingen met het karakter van antimisbruikregelingen lenen zich naar zijn mening niet voor vage, open en abstracte normen. Een dergelijke norm dient volgens Meussen concreet, zo mogelijk kwantitatief door de wetgever te worden geformuleerd.[45]

De voorgaande pro en contra argumentatie ten aanzien van het gebruik van open normen doet denken aan de scholastieke methode: het verwijzen naar een gezaghebbende bron die een leerstelling heeft gegeven over de toepassing van open normen. De rechtswetenschap kan naar deze gezaghebbende bronnen verwijzen, die als waar mogen worden aangenomen. De gezaghebbende bronnen poneren leerstellingen die met elkaar in strijd zijn. Doordat in de wetenschap hierop naar keuze een beroep kan doen, ontstaan hieruit opennorm-stromingen met voor- en tegenstanders terwijl inhoudelijk de open norm zelf niet door de gezaghebbende bronnen is gedefinieerd. Uit de rechtspraak volgt dat het aanmerken van een norm als open norm arbitrair plaatsvindt. Uit de literatuur volgt dat de standpunten over het gebruik verdeeld zijn. In beide gevallen geldt dat indien een open norm niet is gedefinieerd, het weinig zinvol is hierover een standpunt in te nemen, hetzij als voorstander hetzij als tegenstander van het gebruik van open normen.

De definitie van de open norm vormt het uitgangpunt voor wat men hiermee wil bereiken. De in dit onderzoek gehanteerde definitie van een open norm, afgeleid van de definitie **def.2** van een rechtsnorm, is als volgt:

[def.3] Een open norm is een "rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een voorschrift in het reële systeem dat als functievoorschrift wordt aangemerkt."

Deze definitie is in overeenstemming met de doelstelling om de actuele maatschappelijke en technische ontwikkelingen via een open norm te realiseren. Verwezen wordt door middel van een predicaat naar een onbepaalde of bepaalde open norm. De bepaalde open norm is in deze definitie een beschikbare private norm, de onbepaalde open norm een nog qua functievoorschrift voor de inhoud samen te stellen norm. Vervolgens kan het effect van de gedefinieerde **def.3** open norm op juridische en uitvoeringsaspecten worden onderzocht.[46] De aldus gedefinieerde open norm heeft bijvoorbeeld

44 De praktijk omvat de belastingadviseurs, inspecteurs en belastingplichtigen.

45 G.T.K. Meussen, Wetgever moet afzien van open normen, WFR 2002/603.

46 Daarmee wordt bedoeld: de gevolgen voor de belastingplichtigen, de belastingdienst en de rechtspraak. Ook kan een bepaald effect samenvallen met een andere doelstelling. Bijvoorbeeld het gebruik van open normen maakt als neveneffect ook meer maatwerk in de rechtspraak mogelijk. Maatwerk moet daartoe worden gedefinieerd, bijvoorbeeld om per geval een passende uitspraak te doen, een vorm van 'Einzelfallgerechtigkeit'. Maatwerk is dus niet exclusief verbonden met open normen, wel met de rechterlijke methodiek.

niet als doelstelling om deregulering te realiseren. Voor deregulering zou een andere definitie van een open norm genomen kunnen worden, in overeenstemming met de betekenis van deregulering.[47] Uit **def.2** wordt dan als alternatief voor **def.3** een definitie van een open norm afgeleid die als volgt wordt geformuleerd:

[def.3]′ Een open norm is een "rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een abstract voorschrift dat als zelfregulerend functievoorschrift voor een sector of gebied wordt aangemerkt."

Een abstract voorschrift voor de sector hoger onderwijs is bijvoorbeeld 'het leveren van topkwaliteit onderwijs aan alle studenten', hetgeen de sector vervolgens zelf regelt. Theoretisch is nog steeds sprake van een predicaat p = topkwaliteit en een voorschrift φ = *onderwijs* zodat $p\varphi$ vanuit de wetgever als een open norm kan worden aangemerkt. Deze open norm is echter van een geheel andere orde dan de hiervoor gedefinieerde open norm.

Hoewel niet gebruikelijk, blijkt dat sommige niet gedefinieerde begrippen als open normen kwalificeren. Dergelijke begrippen worden gewoonlijk uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis in de taal, tenzij hieraan in de rechtspraak een eigen betekenis is toegekend. Het is echter theoretisch mogelijk dergelijke begrippen als open normen te definiëren. Ook weer met een alternatief voor **def.3**:

[def.3]″ Een open norm is een "rechtsnorm waarin de normgever voor de betekenis van een niet in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ gedefinieerd begrip verwijst naar een betekenis in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ dat als functievoorschrift wordt aangemerkt."

Het functievoorschrift $y = \varphi(begrip)$ geeft bij uitvoering de betekenis y in de gewone taal.[48]

Indien een begrip in de rechtspraak een betekenis is gegeven dan wordt deze vastgelegd in het model: $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1–\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.[49] De limiet van α gaat naar 0 zodat op den duur $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ een volledig gedefinieerde verzameling begrippen bevat.

---

47 Op deregulering zelf wordt hier niet ingegaan. Ik definieer deregulering als: binnen een wettelijk regime een sector zichzelf maximaal laten regelen. Deregulering kan tot doel hebben om een hogere kwaliteit onderwijs te realiseren, of innovatie te bevorderen, efficiency te vergroten, etc. Dergelijke beoogde effecten kunnen worden onderzocht en besproken aan de hand van de norm.

48 'Uitvoering' van φ kan zijn raadpleging van een woordenboek, zoeken op internet of eigen wetenschap. Uiteraard dient ook deze open norm van een doelstelling te worden voorzien, bijvoorbeeld gericht op duidelijke wetgeving en gelijktijdig interpretatievrijheid in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ voor de belastingplichtige.

49 Zie paragraaf 6.7.

De hiervoor gesignaleerde divergentie in meningen kan worden geharmoniseerd indien vanuit de theorie een algemene normstructuur worden afgeleid. De in de theorie gedefinieerde normen vormen een gezamenlijk uitgangspunt waarin de gewenste doelstellingen zijn opgenomen. Dit geldt niet alleen voor open normen, vage normen, maar ook voor kwalificatienormen, normen voor onbepaalde en abstracte begrippen en de *q-normen*.[50]

Elke gedefinieerde norm kan vervolgens zinvol worden onderzocht op de beoogde doelstelling en worden geëvalueerd op grond van praktische ervaringen in de rechtspraktijk.

De categorie open normen waarvan de ontwikkeling en concretisering aan de rechter wordt overgelaten volgt dezelfde normtheorie. Evenzo geldt dat voor de normen die autonoom in de rechtspraak worden ontwikkeld in het kader van rechtsontwikkeling. Een argument hiervoor kan zijn dat de ontwikkeling van de norm nog onduidelijk is, de gevolgen onduidelijk zijn, de ontwikkeling politiek onwenselijk is of de stand van wetenschap en techniek als open norm wordt gevolgd. Een dergelijke norm begint met $\alpha = 1$ waarna geleidelijk vanuit de rechtspraak rechtsregels aan $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ worden toegevoegd.

Wat nog resteert zijn de voor- en nadelen van open normen die voldoen aan de definitie van open norm zoals in dit onderzoek is gedefinieerd. Dit zijn de normen van de vorm $p\varphi$ met predicaat p bepaald en onbepaald. Deze twee soorten worden respectievelijk in paragraaf 7.5 en paragraaf 7.6 besproken.

7.5 De voor- en nadelen van een bepaalde open norm

In dit geval wordt via de open norm verwezen naar een norm in het private domein $\boldsymbol{\mathcal{R}}$, bijvoorbeeld catalogusprijs, effectenprijs, NEN-norm, CO_2-norm of goed koopmansgebruik.[51] Soms is de verwijzing indirect, bijvoorbeeld IFRS via EU-verordeningen[52], of naar het CBS, DNB en MSCI voor de indices

50 Zie paragraaf 5.5 voor een overzicht van soorten normen.

51 Zie paragraaf 5.3.4 (Predicaten en entiteiten).

52 Art. 2:447, lid 2, BW, art. 2:452, lid 1, BW, art. 2:454, lid 2, BW. Via EU-verordeningen worden op deze wijze open normen in de Nederlandse wetgeving geïntroduceerd. Dergelijke normen kunnen op dezelfde wijze in de systematiek van dit onderzoek worden onderscheiden. Vindt incorporatie plaats dan wordt de EU-norm als norm in Nederlandse wetgeving beschouwd. Vindt omzetting plaats dan ontstaat een nieuwe norm in de Nederlandse wetgeving met eventueel een afwijkende soortindeling.

van het rendementen ten behoeve van het vermogensrendement.[53] De verwijzing is vooral bedoeld om een concreet beschikbare norm toe te passen die tevens als maatschappelijke norm geaccepteerd is. Dit moet enigszins worden gerelativeerd voor goed koopmansgebruik. Deze open norm is weliswaar gebaseerd op de norm voor externe verslaggeving maar niet daaraan gelijk. Voor de fiscale jaarwinst is een hierop aangepaste norm onder regie van de Hoge Raad blijvend in ontwikkeling.

De open normen van dit type kunnen worden ingedeeld in drie categorieën:

categorie 1. Verwijzing naar een getal dat door een externe organisatie in $\mathcal{R}$ beschikbaar wordt gesteld. Hieronder vallen prijzen, indices, percentages, hoeveelheden, etc., gepubliceerd door een private organisatie of zelfstandig instituut die er baat bij heeft de norm zelf toe te passen en actueel te houden. Hoe actueel is een eigen belang van de betreffende organisatie.

categorie 2. Verwijzing naar een functievoorschrift dat als standaard of norm door een externe organisatie in $\mathcal{R}$ beschikbaar wordt gesteld. Hieronder vallen NEN-normen, ISO-normen, EU-standaards, etc. Dergelijke normen zijn meestal technisch wetenschappelijk van aard maar kunnen ook betrekking hebben op gedragsnormen zoals De Nederlandse corporate governance code.[54] Categorie 2 normen worden veelal door de betreffende organisatie zonder winstoogmerk aan derden beschikbaar gesteld.

categorie 3. Verwijzing naar een hybride vorm met een eigen wettelijke identificatie zoals woz of goed koopmansgebruik. De vaststelling van $p\varphi$ berust ten dele op de niet juridisch bindende maatschappelijke norm in $\mathcal{R}$ maar is juridisch gebonden aan rechtsregels in $\mathcal{V}$ en de door de Hoge Raad geformuleerde regels van deze maatschappelijke norm. Bijvoorbeeld normen voor de winstbepaling en verslaggeving in $\mathcal{R}$, zoals accounting standaards en IFRS, worden beschikbaar gesteld door de Raad voor de jaarrekening en IASB en dienen (in sommige gevallen) als een soort leidraad voor de open norm goed

53 Art. 10.6bis Wet IB 2001. Voor het forfaitair rendement in art. 5.2, lid 1, Wet IB 2001 wordt een fictieve portefeuilleverdeling van het vermogen aangehouden. De portefeuilleverdeling bestaat uit onroerende zaken, aandelen en obligaties die met indices jaarlijks worden bijgewerkt. Voor de indices wordt resp. verwezen naar het CBS, MSCI en DNB. Deze indices tellen echter nauwelijks mee omdat het meetkundig gemiddelde van het vorige jaar maal veertien (bedoeld: tot de macht veertien) en de hiervoor genoemde indices van het jaar daarvoor worden genomen (of $x_j = \sqrt[15]{(x_{j-1}^{14} x_{j-2})}$, met x_{j-2} de index van de genoemde instituten). De hoog ingestelde beginwaarden (resp. 4,25% voor onroerende zaken, 8,25% voor aandelen, 4% voor obligaties) blijven door het grote gewicht dat aan x_{j-1} is toegekend lange tijd vrijwel constant. Bijvoorbeeld als x_{j-2} halveert vermindert x_j met ca. 10%.

54 Art. 2:391 lid 5 BW. De daarin genoemde gedragscode is bij wet aangewezen als De Nederlandse corporate governance code voor beursgenoteerde ondernemingen, Stb 747 van 17 aug. 2017.

koopmansgebruik. Categorie 3 lijkt qua structuur en organisatie op categorie 2 maar onderscheidt zich hiervan door de uiteindelijke zeggenschap over de norm vanwege de consequenties voor de belastingopbrengst.

De voor- en nadelen van deze open normen voor de wetgever
De normontwikkeling wordt overgelaten aan de desbetreffende private organisatie of zelfstandig instituut. De norm is voor iedereen gelijk en legitiem toe te passen als ware het een wettelijke norm.[55] De juridische positie van dit type norm is mede afhankelijk van het voorschrift: dwingend voorgeschreven of als keuzemogelijkheid met als alternatief een gelijkwaardigheidsbepaling. De normen in categorie 1 kunnen eenvoudig dwingend worden voorgeschreven. In categorie 2 komen beide vormen voor, terwijl categorie 3 dwingend is voorgeschreven met keuzemogelijkheden binnen het voorschrift. De kosten van normontwikkeling worden gedragen door de betreffende organisatie en de kosten van normtoepassing door de belastingplichtige. De wetgever kan zichzelf, indien noodzakelijk, verplichten tot het leveren van een bijdrage aan de normontwikkeling en/of de algemene beschikbaarstelling. In het algemeen schept dit type norm verplichtingen voor de wetgever ten aanzien van verkrijgbaarheid tegen redelijke kosten, betrouwbaarheid van de norm, kwaliteit van de norm, continuïteit en aansprakelijkheid in geval van onjuiste normen.

De voor- en nadelen van deze open normen voor de belastingplichtige
De normen zijn via predicaat p in $\mathcal{R}$ te vinden en beschikbaar. Voor categorie 1 zijn geen vrijheden voor de belastingplichtige voorzien. Voor categorie 2 en 3 kunnen binnen het functievoorschrift keuzemogelijkheden of keuzeopties aan de gebruiker zijn overgelaten. Voor goed koopmansgebruik is binnen het functievoorschrift een gecontroleerde vrijheid aan de belastingplichtige gegeven voor bepaling van de jaarlijkse winst.[56] De kosten van verkrijging van de aangewezen normen komen voor rekening van de belastingplichtige, eveneens eventuele kosten van opleiding, toepassing, advisering en procedures. Dit geldt met name voor het vereiste niveau van deskundigheid om de meer complexe normen in categorie 2 en 3 te begrijpen en toe te kunnen passen.

7.6 De voor- en nadelen van een onbepaalde open norm

In deze paragraaf wordt de categorie open normen behandeld waarbij voor de invulling van de inhoud wordt verwezen naar het reële systeem $\mathcal{R}$ met predicaat p = onbepaald. Bij deze categorie normen vindt een buitenwette-

55 De uitspraak van de Hoge Raad over de juridische positie van NEN-normen.
56 Zie A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, p. 311-322.

lijke verwijzing plaats – bijvoorbeeld p = ongebruikelijk – naar een onbepaald functievoorschrift $p\varphi$ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ waaraan een gegeven geval dient te worden getoetst. De wetgever geeft zelf geen concreet functievoorschrift in de wet maar laat de definitieve beoordeling van de inhoud van de open norm over aan de rechter. Bijvoorbeeld een zakelijke prijs of een ongebruikelijke terbeschikkingstelling van vermogen moeten in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ kunnen worden bepaald. Voordat een geval aan de rechter wordt voorgelegd, is vanuit het voorliggende geval vooraf een invulling aan de open norm gegeven, een a priori invulling.[57] Vervolgens beoordeelt de rechter de gegeven inhoud aan de hand van zijn bindende a posteriori invulling. Ook kan een open norm als correctienorm op een gegeven resultaat van een norm a posteriori worden toegepast, bijvoorbeeld in geval van fraus legis, toepassing redelijkheid en billijkheid of op doel en strekking van een norm.[58]

De open norm volgens de definitie in de hier behandelde theorie laat het aan de belastingplichtige over welke φ wordt toegepast voor het vaststellen van het resultaat van de open norm. Voorwaarde is dat zijn resultaat overeenkomt met het juridisch door de rechter vastgestelde resultaat $y = p\varphi(\varepsilon)$ als inhoud van de open norm. De $p\varphi$ van de rechter is zijn discretionaire, door de wetgever gegeven bijbehorende bevoegdheid of autonomie.[59] Een toeneming van open normen laat evenredig de autonomie van de rechter toenemen. Indien nu sprake is van het ongedefinieerd en ongecontroleerd benoemen van open normen, van 'de vlucht in open normen', heeft de toeneming van open normen ook invloed op de autonomie van de rechter.[60] Een gedefinieerde open norm die de wetgever als zodanig aanmerkt schept niet alleen duidelijkheid in de ontwikkeling en toepassing van open normen maar ook in de aan de rechter verleende discretionaire bevoegdheden ter zake van open normen.

---

57 In de meeste gevallen door de belastingplichtige, die op grond van eigen wetenschap of van een adviseur een inhoud aan de open norm aangeeft. Deze a priori invulling berust op een vermoeden van juistheid die ook zonder a posteriori toetsing van rechtswege definitief wordt ingevolge art. 16 AWR.

58 Een correctienorm kan door de rechter worden toegepast op het resultaat van elke norm, een dergelijke open norm is meer bedoeld voor de rechter dan voor de belastingplichtige.

59 Wiarda a.w., Onmiskenbaar heeft de publicatie van Wiarda grote invloed uitgeoefend op de beoordeling van voor- en nadelen van open normen (door Wiarda vage normen genoemd). Zie een verklaring voor de ontwikkeling, p. 71 -76, en voor een aantal bezwaren, p. 77-86.

60 En daarmee op de bevoegdheden die daarbij behoren. Op deze wijze kan de rechter via open normen zijn bevoegdheden of speelveld vergroten zonder een expliciete democratische legitimering. In essentie is dat ook de boodschap in het betoog van Hedemann in 'Die Flucht in die Generalklauseln' en in de bedenkingen van Wiarda tegen wat hij noemt vage normen, anders gezegd 'de vlucht in vage normen'.

Uitgangspunt voor het gebruik van open normen vormt de noodzakelijkheid voor de wetgever om deze normen toe te passen.[61] Hieruit volgt dat de wetgever het doel en de redenen kan aangeven die voor de toepassing van belang zijn en de voorwaarden die daarbij in acht dienen te worden genomen. Wordt nu een onbepaalde open norm volgens de gegeven definitie door de wetgever in de wet opgenomen en als zodanig aangemerkt, dan kunnen de rechtspraktijk en rechtswetenschap de ontwikkeling van open normen gerichter volgen.

Het gebruik van onbepaalde open normen door de wetgever brengt voor- en nadelen met zich en heeft gevolgen voor de rechter en de belastingplichtige.

De voordelen voor de wetgever zijn:
- De wetgever stuurt de ontwikkeling en toepassing van open normen in de wet op grond van een democratische besluitvorming. Voor de rechtspraktijk is daarin de open norm duidelijk kenbaar.
- De wetgever kan volstaan met een eenvoudige verwijzing naar een onbepaald voorschrift in $\mathcal{R}$ dat voor de adressaten van de open norm kenbaar en bepaalbaar is.
- Gelegitimeerde overdracht van de bij de open norm behorende bevoegdheden aan de rechter die in alle gevallen een uitspraak zal moeten geven, zo nodig voorzien van aanvullende en corrigerende formuleringen, mede aangevuld door de rechtspraktijk.
- De inhoud van de norm sluit aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen en via rechtsontwikkeling door de rechter actueel gehouden.

De nadelen voor de wetgever zijn:
- De regiefunctie van een onbepaalde open norm wordt aan de rechter overgelaten en brengt het risico met zich van een voor de overheid ongewenste uitspraak of inhoudelijke ontwikkeling van een open norm.
- Ongedaanmaking door wetgeving is niet onmogelijk maar dient in zeer uitzonderlijke gevallen plaats te vinden. Ongedaanmaking van ongewenste rechterlijke uitspraken op grond van open normen in door Nederland afgesloten verdragen kunnen niet eenzijdig via Nederlandse wetgeving worden gerealiseerd.

61 De gebruikelijke argumenten zijn: de noodzaak van globale regelingen omdat de wetgever niet alle gevallen kan voorzien, en de rechter de mogelijkheid te geven individuele gevallen de juiste oplossing te kiezen. Zie Wiarda a.w., p. 71-82, voorts Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, FED Amsterdam 1995, p. 121-125 en J.L.M. Gribnau, Seperation of powers, EATLP Santiago de Compostela 2009 Congress, p. 151-154.

De gevolgen voor de rechter zijn meer flexibiliteit ten aanzien een passende oplossing in een concreet geval.[62] Tevens is sprake van een vergroting van zijn autonomie of speelveld. Zoals gezegd vergen open normen meer werk en deskundigheid. Een passende oplossing is echter niet exclusief verbonden aan het gebruik van open normen. De rechter heeft methodisch meer mogelijkheden en manoeuvreerruimte om een passende oplossing te vinden, ook voor normen die niet als open norm worden aangemerkt. Traditioneel zijn dit onbepaalde begrippen, abstracte begrippen en vage normen die de rechter ook in het verleden moest concretiseren.[63] Een ander veelgenoemd gevolg is het aansluiten van een regeling bij maatschappelijke ontwikkelingen.[64] Beide voordelen zijn echter op grond van de definitie van een open norm eigenschappen van een open norm. Een open norm wordt voor een concreet geval een passende invulling gegeven die vanwege de invulling in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ aansluit bij een maatschappelijke ontwikkeling en samengaat met rechtsontwikkeling.[65]

Gevolgen van toepassing van open normen voor de belastingplichtige hebben betrekking op het deel in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ van de vergelijking $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$.[66] Praktisch gesproken zal een belastingplichtige φ_1 kiezen binnen de regels van φ_2 om zo min mogelijk belasting behoeven te betalen. Of de belastingplichtige hiermee per saldo een voordeel of een nadeel bereikt, is ongewis omdat de belastingplichtige het minimum niet kent en de inspecteur het maximum niet kent.[67] Het voordeel van open normen lijkt hierdoor voor de belastingplichtige beperkt.[68] Het nadeel is dat voor een meer ingewik-

62 Bartels & Milo a.w., p. 2. Met name de door open normen geboden flexibiliteit wordt voor het goederenrecht van belang geacht. Open normen worden in navolging van A.S. Hartkamp [A.S. Hartkamp, *Aard en opzet van het nieuwe vermogensrecht*, Kluwer Deventer 1990] beschouwd als 'wettelijk voorschriften waarvan de invulling geheel aan de rechtspraktijk is overgelaten.', p. 65.

63 P. Scholten & E. Meijer, *Gedenkboek BW 1838-1938*, Tjeenk Willink Zwolle 1938. Met het artikel van B.M. Telders waarin voorbeelden van een 'algemeen richtsnoer' als norm, p. 204-205. Tegenwoordig zouden we dit open normen noemen.

64 Kamerstukken II 2000-2001, nr. 27 466, nr. 3, p. 50.

65 Pavillon a.w., p. 2.

66 Zie paragraaf 5.8.

67 Beide partijen beoordelen daarbij de ingenomen grensposities op rechtseconomische kansberekening en motieven. Dit lijkt op het chicken game in een economische spelsituatie waarbij in het belastingspel de belastingplichtige als chicken zal eindigen.

68 Als voordeel wordt in geval van goed koopmansgebruik genoemd een zekere vrijheid voor de belastingplichtige om de jaarwinst vast te stellen. De vrijheid betreft een keuze uit verschillende opties. De vrijheid voor de hier behandelde open normen $p\varphi$ met p = onbepaald vormt eerder een nadeel dan een voordeel. Anders in J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008, p. 143-144. Als voordelen voor burger en ondernemer worden genoemd grotere vrijheid en creativiteit, in de praktijk meer efficientie, maatwerk en zelfregulering die leidt tot minder regeldruk.

kelde φ_1 meestal een deskundige moet worden ingeschakeld.[69] De daarmee verband houdende kosten komen voor rekening van de belastingplichtige. Ten opzichte van andere normen is het verschil relatief: bijvoorbeeld kwalificatienormen, *q-normen* en, abstracte begrippen en onbepaalde begrippen vereisen in voorkomende gevallen ook een beroep op deskundigheid. Dat geldt ook voor rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid. In geval van open normen heeft dit betrekking op de extra onzekerheid in verband met φ_1 die mede samenhangt met de hiervoor genoemde deskundigheid.[70] Het verband is moeilijk aantoonbaar vanwege het niet eenduidig gebruik van open normen en het ontbreken van onderzoeksresultaten op dit onderwerp.

7.7 Samenvatting opinabilia

De opinabilia over open normen zijn uiteenlopend en tegengesteld ten aanzien van de voor- en nadelen van het gebruik van open normen. Uit de jurisprudentie, met name uit conclusies van het Parket en noten, blijkt dat een grote verscheidenheid aan normen op willekeurige wijze als open norm wordt aangemerkt. Uit de literatuur blijkt dat onder wervende kopteksten aan open normen ongefundeerde voor- en nadelen worden toegekend. Ongefundeerd betekent in dit verband dat niet wordt uitgegaan van een definitie van een open norm waardoor de open norm voor elk gewenst doel kan worden ingezet. Uitgaande van een definitie kan worden aangegeven welke voor- en nadelen extra ontstaan vanwege de eigenschappen van een open norm. Dergelijke voor- en nadelen zijn relatief ten opzichte van de andere, in dit onderzoek onderscheiden normen zoals kwalificatienormen, *q-normen* en, abstracte begrippen, vage normen en onbepaalde begrippen. De voordelen blijken met name voor de wetgever, met enkele nadelen ten aanzien van het uit handen geven van de regiefunctie voor de open norm.

---

69 Bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer van een object zal een belastingplichtige zelf kunnen vaststellen maar een ongebruikelijk samenwerkingsverband vergt meer kennis. Goed koopmansgebruik is vrijwel onmogelijk zonder deskundige toe te passen, ook voor het deel $\boldsymbol{\nu}(\varphi_2)$. Om de meest vergelijkbare dienstbetrekking te vinden, zoals vermeld in art. 12a Wet LB 1964, zal niet eenvoudig zijn. Van alle vergelijkbare dienstbetrekkingen moet er één zijn met het minste verschil ten opzichte van de eigen (fictieve) dienstbetrekking.

70 De belastingplichtige die zekerheid wenst kan in specifiek in de wet aangegeven gevallen vooraf bij de inspecteur een verzoek indienen omtrent de vraag of een voorgenomen handeling toelaatbaar is. Zie bijvoorbeeld art. 3.55, lid 7, art. 3.56, lid 7, en art. 3.57, lid 7, Wet IB 2001, art. 14a, lid 8 en 9, art. 14, lid 8 en 9, art. 14b, lid 7, art. 20a, lid 10, Wet Vpb 1969. Voor rulings (APA, ATR) als vorm van zekerheid art. 2d jº 6d Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Ten slotte kan ook een vaststellingsovereenkomst met de belastingdienst worden afgesloten om onzekerheden en geschillen over belastingheffing te voorkomen of op te lossen. Het verlenen van zekerheid door de belastingdienst wordt als een gunst beschouwd. Anders gezegd: de wetgever creëert onzekerheid met belastingwetgeving die gecontroleerd via de belastingdienst als gunst kan worden gematigd.

De rechtspraak heeft enig voordeel in een toeneming van de autonomie of vergroting van het speelveld, met als nadeel meer werk en deskundigheid. De belastingplichtige heeft afgezien van goed koopmangebruik nauwelijks voordelen, slechts nadelen in tijd en kosten.

8 Samenvatting en conclusies

De aanleiding van mijn onderzoek vormde de inhoudelijke onduidelijkheid en terminologische verwarring in de aanduiding van normen op het gebied van het recht. Er wordt in de literatuur gesproken over open normen, vage normen, vage en onbepaalde begrippen en abstracte begrippen maar het is volstrekt onduidelijk wat daarmee wordt bedoeld. Mijn voornemen was om helderheid aan te brengen in deze discussie.

De aanduiding van normen met open, vage, etc. heeft betrekking op een indeling naar de inhoud van de norm. Om een norm naar inhoud te kunnen indelen is een systematiek vereist aan de hand waarvan verschillende soorten juridische normen onafhankelijk van elkaar kunnen worden onderscheiden en ingedeeld. Gedurende het onderzoek is gebleken dat het kunnen onderscheiden van normen naar de inhoud van een norm een theoretische basis vereist. Die theoretische basis is in dit onderzoek gevormd door uit te gaan van definities aan de hand waarvan een normtheorie is ontwikkeld waarin alle soorten normen moeten kunnen worden gedefinieerd. Immers, het toelaten van een niet gedefinieerde normsoort zou tot verwarring kunnen leiden. In deze theorie is de definitie van een norm omgezet in een algemene formule voor een norm:

$\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$, entiteit ε is subject of object, E de verzameling waaraan ε moet voldoen, en φ een functievoorschrift.[1]

Met behulp van deze formule kan in de theorie een onderscheid worden gemaakt in soorten normen naar inhoud. De *'imperatief'* kan daarbij buiten beschouwing worden gelaten omdat de *'imperatief'* betrekking heeft op de wijze waarop de norm opgevolgd behoort te worden en niet op de inhoud van de norm.

---

1 Deze formule betekent: alle entiteiten - subjecten of objecten - die voldoen aan de gegeven kenmerken van de verzameling, behoren te voldoen aan het betreffende voorschrift. Of anders geformuleerd: het betreffende voorschrift is van toepassing op alle entiteiten – subjecten of objecten – die voldoen aan de gegeven kenmerken van de verzameling. De toevoeging *functie* aan voorschrift geeft zowel een actie als de dynamische afhankelijkheid tussen φ en ε weer. Het functievoorschrift φ is daarmee een object dat zich leent voor afzonderlijke bewerkingen en indelingen.

In de theorie is het functievoorschrift φ in een algoritmische vorm gegoten.[2] Het voordeel hiervan is dat het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ direct verbonden wordt met het geval c waartoe ε behoort. Tevens bevat φ alle op dat moment actueel geldige regels die in de uitvoering van φ moeten worden toegepast.[3] De algoritmische vorm van voorschriften leidt naar mijn mening tot een grotere nauwkeurigheid en duidelijkheid in de formulering van rechtsregels. Tevens sluit deze vorm goed aan bij een hierop gebaseerde computer implementatie voor een taak of zaak georiënteerde analyse van de onderscheiden soorten normen.

De voor dit onderzoek ontwikkelde normtheorie, gebaseerd op definities waarin normen als formules, rechtsregels als functievoorschriften en subjecten en objecten als entiteiten worden gerepresenteerd, blijkt een noodzakelijke en voldoende voorwaarde in mijn onderzoek te zijn om normen naar hun inhoud te kunnen beoordelen en een antwoord te kunnen geven op de gestelde onderzoeksvragen.

8.1 Ontstaan en wettelijk kader

Alvorens in te gaan op de beantwoording van de probleemstelling en de daarin gestelde deelvragen zullen eerst de conclusies met betrekking tot uit de ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm' en het wettelijk kader van de open norm worden samengevat.

a) Uit de ontstaansgeschiedenis kan worden geconcludeerd dat de term *open norm* niet is ingevoerd vanwege de introductie van een nieuw type norm.[4] De term diende als synoniem voor de term *vage norm*, zoals die in gebruik was en is voor normen waarvan de rechtsvorming (gedeeltelijk) aan de rechter wordt overgelaten. Wel accentueerde de introductie van de term *open norm* de toename in het gebruik van dit type norm in het NBW. Deze toename werd mede verklaard als passend bij een moderne codificatie en beperking van de rol van het gewoonterecht. Een onderscheid in enerzijds een vage norm en anderzijds een open norm was praktisch gesproken voor de wetgever op dat moment niet noodzakelijk omdat in alle gevallen uiteindelijk de rechter zowel een vage als een open norm interpreteert en concretiseert. Wel gaf de onduidelijkheid in de betekenis van de begrippen *vage norm* en *open norm* een impuls aan het gebruik van de term *open norm* in de parlementaire be-

2 Zie aanhangsel II.

3 Dit principe vinden we ook terug in een natuurlijke taal, of als regels van het taalspel in de zin van L. Wittgenstein, *Filosofische onderzoekingen*, Boom Amsterdam 2006, Deel I. Bijvoorbeeld een schaakspel wordt gespeeld volgens de op dat moment geldende regels die integraal beschikbaar en toegankelijk zijn.

4 Zie hoofdstuk 2.

handeling van wetsvoorstellen. Een open norm in een wetsvoorstel kan namelijk eenvoudig worden doorgeschoven naar de rechter met de gebruikelijke formulering: de invulling van de open norm wordt overgelaten aan de rechter. Mede door het toegenomen gebruik van de term *open norm* en het op de achtergrond geraken van de term *vage norm* bij de parlementaire behandeling van wetsvoorstellen heeft de open norm in de literatuur een gevestigde reputatie verkregen met voorstanders en tegenstanders. De gezamenlijke opvatting van die voor- en tegenstanders is dat de wetgever, terecht of onterecht, invulling van wat als een open norm wordt aangemerkt, overlaat aan de rechtspraak en rechtspraktijk. Een onderscheid in een vage norm en een open norm kan daaruit echter niet worden afgeleid.

b) Het wettelijk kader waarin de open norm ontstaat, bevat geen specifieke aanwijzingen voor de wetgever ten aanzien van het gebruik van open normen.[5] De legitimatie voor het gebruik van open normen berust op een algemene interpretatie van art. 104 Gw voor het formuleren van rechtsregels en normen door de wetgever. Anders geformuleerd, de historisch gegroeide legitimatie voor de toepassing van vage normen is vloeiend overgegaan in de legitimatie voor open normen. De specifieke eigenschap van de open norm, ontkoppeling van norm en inhoud van die norm, is niet in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen. Daardoor heeft de wetgever zich een grote vrijheid kunnen toekennen in het gebruik van open normen. Ook delegatie van een belastinggrondslag – dat wil zeggen de basis waarop belastingheffing bij de belastingplichtige plaatsvindt – wordt door de wetgever niet in strijd geacht met het grondwettelijk delegatieverbod, mits ten minste de grondslag zelf in de wet is vastgelegd. Strijdigheid met het delegatieverbod wordt zelfs niet aanwezig geacht indien sprake is van een buitenwettelijke verwijzing naar de inhoud. Daarbij kan worden gedacht aan het invullen van open normen door de rechter of het creëren van open normen in de rechtsvormende taak van de rechter. De ruimte die de wetgever zichzelf heeft toegekend in het toepassen van open normen, creëert vervolgens autonomie en ruimte voor de rechter om open normen in te vullen of zelf open normen te creëren.[6] Wetgever en rechter werken complementair, wat de wetgever onvolledig heeft gelaten, wordt de rechter geacht naar zijn oordeel recht te doen.

5 Zie hoofdstuk 4.

6 Dit laatste volgt logischer wijze uit het optreden van de rechter als wetgever-plaatsvervanger.

8.2 Antwoord op negen onderzoeksvragen

Uit raadpleging van Kamerstukken, rechtspraak en wetenschappelijke publicaties ontstaat een tamelijk incoherent beeld van het gebruik van de term *open norm*. In het kader van mijn onderzoek naar open normen heb ik een theorie ontwikkeld aan de hand waarvan normen naar hun inhoud kunnen worden onderscheiden. Daaruit kunnen de in de paragraaf 1.4 gestelde onderzoeksvragen worden beantwoord.

– *Wat is een normonderscheidende definitie van een open norm?*

De definitie van een open norm **def.3** is afgeleid van de definitie van een rechtsnorm **def.2**, die op zijn beurt is afgeleid van de basisdefinitie van een norm **def.1.** Langs die weg ben ik tot de volgende definitie van een open norm gekomen:

[def.3] Een open norm is "een rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een voorschrift in het reële systeem dat als functievoorschrift wordt aangemerkt."

De symbolische representatie van een open norm is $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'p\varphi$. Het resultaat van het bij p passende functievoorschrift φ geeft de inhoud aan de norm.[7]

De symbolische representatie wordt gebruikt omdat hiermee nauwkeurig de relaties tussen normen en inhoud, tussen inhoud en kenmerken en tussen kenmerken onderling kan worden aangegeven. Ook kan in de notatie met toepassing van indices specifiek een tijd, plaats of versie worden aangegeven. Het is een krachtige en korte notatie met als bijkomend voordeel dat wordt geabstraheerd van mogelijk verschillende taalkundige interpretaties.

– *Op welke wijze kan een open norm worden herkend en opgespoord in de wettekst?*

De verwijzing naar het functievoorschrift φ in het reële systeem vindt plaats door middel van het predicaat p. Voor herkenning en opsporing van een open norm moet p worden geïdentificeerd uit aanduidingen zoals gebruikelijk, ongebruikelijk, verkeersopvatting, waarde in het economische verkeer, soortgelijk, zakelijke verrekenprijzen, etc. In deze voorbeelden is het functievoorschrift φ door de wetgever onbepaald gelaten. Dit correspondeert met p = onbepaald. Ook kan de wetgever verwijzen naar een reeds bepaald functievoorschrift in het reële systeem zoals een NEN-norm, catalogusprijs, Prijscourant, etc. Deze voorbeelden corresponderen met p = bepaald.[8] In geval van p = bepaald is de norm verbonden met een organisatie die deze norm beschikbaar stelt en actueel houdt.[9] Een uitzondering hierop vormt goed

7 Zie paragraaf 5.3.
8 Zie paragraaf 5.3.4.
9 Zie paragraaf 5.7.

koopmansgebruik als open norm door de eigennaam die overeenkomt met p = bepaald, maar het voorschrift van de betreffende organisatie niet letterlijk volgt als functievoorschrift.[10]

– *Welke soorten open normen kunnen worden onderscheiden?*

Open normen kunnen worden onderscheiden naar p = onbepaald en p = bepaald. Het functievoorschrift φ kan bijvoorbeeld naar zijn resultaat y worden onderscheiden in een handelingsvoorschrift, een waarderingsvoorschrift, een gedragsvoorschrift of een constructievoorschrift. De representatie is $y = \varphi(\varepsilon)$. Enkele voorbeelden:

– handelingsvoorschrift, φ = samenvoeging tot fiscale eenheid, y = fiscale eenheid.
– waarderingsvoorschrift, φ = berekening vermogen box 3, y = vermogen.
– gedragsvoorschrift, φ = handelen te goeder trouw, y = oprecht bereikt resultaat.
– constructievoorschrift, φ = het bouwen van een brug, y = brug.

In het fiscale recht zijn vooral handelingsvoorschrift en waarderingsvoorschrift van toepassing.[11]

– *Hoe kan een open norm worden onderscheiden van niet-open normen?*

In mijn theorie zijn open normen eenduidig gedefinieerd. Daardoor kunnen de niet-open normen in deze theorie ook eenduidig hierin worden onderscheiden. Hierna volgen de normen die als niet-open norm worden aangemerkt ten opzichte van de ingevolge **def.3** gedefinieerde open norm:[12]

open norm:	"een rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een voorschrift in het reële systeem dat als functievoorschrift wordt aangemerkt."
vage norm:	entiteit ε, subject of object zoals geformuleerd in de wettekst; op grond van de theorie kan een vage norm geen open norm zijn;[13] bijvoorbeeld 'onderneming' is een vage norm vanwege onduidelijke kenmerken maar geen open norm.
abstract begrip:	omvat alle entiteiten ε met ten minste één kenmerkende eigenschap die alle entiteiten, waarvoor geldt $\forall\varepsilon \in E$, gemeenschappelijk bezitten;[14] bijvoorbeeld het begrip 'motorvoertuig' heeft ten minste de eigenschap 'motor' als krachtbron gemeenschappelijk, gevoed door elektriciteit of brandstof.

10 Zie paragraaf 5.7.1.
11 Zie paragraaf 5.3.1.
12 Zie paragraaf 5.5.
13 Zie paragraaf 5.4.1.
14 Zie paragraaf 5.4.3.

onbepaald begrip:	omvat alle hieraan gedefinieerde of toegekende entiteiten ε die voldoen aan $\forall\varepsilon \in E$;[15] bijvoorbeeld wat aan 'belang' wordt toegekend moet expliciet worden aangegeven
kwalificatienorm:	kwalificatie van een entiteit ε op grond van wettekst of jurisprudentie;[16] bijvoorbeeld 'effecten' worden gekwalificeerd als vermogen in box 3.
q-norm:	q = *quantifier*, of hoegrootheidsbepaler van ε, een onderscheiden soort kwalificatienormen;[17] bijvoorbeeld 'geen of geringe eigenwoningschuld' staat aftrek eigenwoningforfait toe.
verzameling E:	verzameling entiteiten ε die voldoen aan (kwalificatie) criteria van E, E kan een open of gesloten verzameling voorstellen.
E open:	geen limiet, alle woningen, alle omstandigheden, alle voordelen, etc.
E gesloten:	limitatieve aanduiding, bijvoorbeeld verbonden personen, kwalificerende dochtermaatschappijen van een fiscale eenheid.

– *Op welke wijze kan het onderscheid tussen een open norm en een vage norm worden vastgesteld?*

Een open norm wordt vastgesteld op grond van het predicaat p met het functievoorschrift φ. Een vage norm wordt vastgesteld aan de hand van attributen waarop de betreffende entiteit wordt geselecteerd.[18] Vaagheid is een relatieve eigenschap van entiteiten die kan worden beïnvloed, of worden gereduceerd, door de definitie van attributen, of door een precisering van de *quantifier* q.[19] Algemeen gesteld is de theorie van vaagheid op q van toepassing ten behoeve van verduidelijking van kwalificatienormen. Bijvoorbeeld de kwalificatie 'gering' kan op grond van vaagheid worden aangemerkt als verwaarloosbaar zodat de entiteit ε in zijn geheel wordt toegepast. In dit geval is q een 'hoegrootheidsbepaler'. Wordt bijvoorbeeld de kwalificatie 'grotendeels' aangemerkt als 60% van de entiteit ε dan is q een 'hoegrootheidsverdeler. Vaagheid kan ook door de wetgever functioneel worden toegepast om redenen van het tegengaan van oneigenlijk gebruik en uit (proces)efficiency.

15 Zie paragraaf 5.4.2.
16 Zie paragraaf 5.3.2.
17 Zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*.
18 Zie paragraaf 5.4.1.
19 Precisering van de *quantifier* is voor een aantal *q-normen* en in de rechtspraak gegeven.

– *Hoe werkt de dynamiek van een open norm in het fiscale systeem?*

De werking van de in de normtheorie onderscheiden normen kan slechts worden onderzocht en aangetoond in de structuur van een systeem. De normtheorie voorziet in de normen waarop het systeem in de praktijk moet gaan functioneren. De daarbij behorende systeemstructuur en werkwijze kan gemodelleerd worden naar een maatschappelijk gewenste vorm.

Het fiscale systeem brengt de juridische werkelijkheid in uitvoering binnen het reële systeem en creëert daardoor de dynamische interactie tussen het fiscale systeem en het reële systeem. De primaire functie van het fiscale systeem is de transformatie van privaat eigendom in publiek eigendom.[20] Het aanknopingspunt in het reële systeem vormt het belastbare feit waarmee de koppeling wordt gelegd tussen een geval c en normtoepassing.[21] De norm wordt geactiveerd door een feit, het belastbare feit in het fiscale systeem. Is de norm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ voorzien van een predicaat, dat wil zeggen de norm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'p\varphi$, dan is het feit verbonden met een open norm en kan met toepassing van $p\varphi$ van een inhoud worden voorzien.

– *Welke partijen binnen het fiscale systeem zijn betrokken bij de invulling van en toetsing aan een open norm?*

Voor de structuur van het fiscale systeem is uitgegaan van de huidige systeemstructuur. Zoals eerder opgemerkt is dat geen noodzakelijke voorwaarde voor de toepassing van een normtheorie. In de huidige structuur zijn meerdere partijen onderkend in het fiscale systeem $\boldsymbol{\mathcal{F}}$. Geplaatst in het reële systeem $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ bestaat het fiscale systeem uit drie deelsystemen, te weten $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ en $\boldsymbol{\mathcal{D}}$. Deze drie deelsystemen zijn betrokken bij de inhoudsbepaling van een open norm. De drie deelsystemen corresponderen met drie instituties die ieder voor zich een rol spelen en een eigen doel nastreven bij de concretisering van een open norm. Daarbij correspondeert het deelsysteem $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ met de wetgever, $\boldsymbol{\mathcal{U}}$ met de uitvoerder (lees belastingdienst) en $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ met de rechtspraak. Zoals in de theorie aangegeven, bevat $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ alle geldige rechtsregels behorend bij een norm, ook de regels die uit de jurisprudentie afkomstig zijn. Hieruit volgt dat bij toepassing van een open norm $p\varphi$ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ de aanwezige rechtsregels van de betreffende norm in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ hierbij in aanmerking dienen te worden genomen. Duidelijk zal zijn dat de hoeveelheid rechtsregels per open norm in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ varieert in de tijd, minimaal is er een verwijzing en maximaal is de verwijzing overbodig (feitelijk is de open norm door de rechtspraak gedicht). Dit wordt weergegeven in de formule $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\ \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$, waarin α de relatieve hoeveelheid regels in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ voorstelt.[22]

De concretisering van een open norm in de tijd is vergelijkbaar met een reeksontwikkeling die begint met φ_0 waarna volgende versies ontstaan door actie van de wetgever in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, toevoeging van regels vanuit de rechtspraak $\boldsymbol{\mathcal{D}}$ en de belastingdienst $\boldsymbol{\mathcal{U}}$. De status van φ kan op elk moment worden weer-

20 Zie paragraaf 6.1.
21 Zie paragraaf 6.2.2 en paragraaf 6.3.
22 Zie paragraaf 6.5.6.

gegeven door $\boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{\mathrm{i}}) = \boldsymbol{\mathcal{R}}(p\varphi_{\mathrm{i,r}}) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(p\varphi_{\mathrm{i,w}}) + \boldsymbol{\mathcal{U}}(p\varphi_{\mathrm{i,u}}) + \boldsymbol{\mathcal{D}}(p\varphi_{\mathrm{i,d}})$. Uit deze dynamische representatie van een open norm functievoorschrift kan de ontwikkeling per subsysteem, of per institutie in samenhang worden gevolgd. Theoretisch is er sprake van één functievoorschrift dat op tijdstip t alle geldige regels van $p\varphi_{\mathrm{i}}$ in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ bevat.[23]

8.3 Normtheorie en de methodiek van de rechter

Uit het voorgaande volgt dat op grond van de theorie zowel de probleemstelling "*In hoeverre is het mogelijk om het begrip 'open norm' een herkenbare plaats te geven in het belastingrecht met behulp waarvan de verschillende soorten normen onafhankelijk kunnen worden onderscheiden en ingedeeld?*" alsmede de deelvragen adequaat beantwoord kunnen worden. Algemeen gesteld, stoelt deze theorie op voor het onderzoek noodzakelijke normdefinities waaruit de onderscheiden normen worden afgeleid (een verband tussen norm en normtheorie). Vervolgens wordt de werking van de normen – waaronder de 'open norm' – in het fiscale systeem onderzocht. Hierna volgen de samenvatting en conclusies ten aanzien van wat ik heb genoemd de methodiek van de rechter. Hierin komen de volgende aspecten aan de orde. In paragraaf 8.3.1 de oordeelsvorming, in paragraaf 8.3.2 de regiefunctie voor open normen, in paragraaf 8.3.3 de rechtsvinding, in paragraaf 8.3.4 de invulling van open normen en in paragraaf 8.3.5 de dubbele ontkenningen van de Hoge Raad.

8.3.1 Methodiek oordeelsvorming van de rechter

De methodiek van de rechter laat zich in de huidige vorm niet formaliseren omdat het autonome beoordelingsproces van de rechter niet kenbaar is.[24] Echter, wordt op abstracte wijze de methodiek van de rechter weergegeven als ω dan bevat deze methodiek ω kenbare methoden van rechtsvinding, van toepassing van beginselen, van logische gevolgtrekkingen, van hermeneutiek en wetenschap die de rechter in zijn oordeelsvorming toepast. De methodiek ω wordt in geval van een open norm toegepast op de vergelijking:[25]

$\boldsymbol{\theta_2}$: als $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2.

Per geval kan met $\omega(\theta_2)$ de rechter in een eindig iteratief denkproces beoordelen of naar zijn oordeel de juiste uitkomst r_1 en r_2 is verkregen.

---

23 Zie paragraaf 6.1.3 en paragraaf 6.4.

24 Gewezen wordt op de toepassingsmogelijkheden en toekomstige ontwikkelingen in het gebruik van ICT voor oplossing van geschillen, ook op het gebied van rechten. Zie D. Dimov, *Crowdsourced Online Dispute Resolution*, diss. Leiden, MI-283 Meijers Reeks Leiden 2017, p. 29 en p. 53 - 70.

25 Zie paragraaf 6.5.

De vergelijking θ_2 kan voor rechtsvinding in twee delen worden onderscheiden:[26]

4. de toetsing c = $p\varphi(\varepsilon)$, dit deel onderscheidt zich doordat het geval c kan voldoen aan de gegeven inhoud van de norm, c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$ met voor de rechter aanvaardbaar geachte rechtsgevolgen r_1 en r_2. Rechtsvinding creëert in deze situatie geen nieuwe rechtsregels.
5. c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$, de rechtsgevolgen r_1 en r_2 worden door de rechter niet aanvaardbaar geacht. In deze situatie vindt rechtsvorming plaats door formulering van nieuwe of gewijzigde rechtsregels voor de betreffende open norm. Daaropvolgend kan de wetgever, bijvoorbeeld vanwege de budgettaire gevolgen die worden opgeroepen door de beslissing van de rechter, deze regels weer wijzigen.

8.3.2 Regie open norm ontwikkeling

De regie voor de ontwikkeling van een open norm berust bij de rechter. De fiscus neemt een dominante positie in voor de a priori invulling van open normen, versterkt door de regelgevende bevoegdheden van de staatsecretaris en de Minister van Financiën via ministeriële regelingen, besluiten en AMvB. Enige vrijheid voor de belastingplichtige ten aanzien van het gebruik open normen is, met uitzondering van goed koopmansgebruik, als zodanig niet door de wetgever voorzien. Voor zover die vrijheid aanwezig is, is er sprake van een gecontroleerde vrijheid die vorm is gegeven in de vergelijking $p\varphi = \boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + \boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$. In deze vergelijking is $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ de vrije ruimte die kan worden benut om φ aan te passen. $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ vormt de beperking vanwege door de wetgever vastgelegde en/of door de rechter toegevoegde rechtsregels. Duidelijk zal zijn, met uitzondering van goed koopmansgebruik, dat in geval p = bepaald er geen vrije ruimte in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ overblijft.

8.3.3 Rechtsvinding open normen

In geval van open normen volgt de rechter niet zichtbaar een hierop toegepaste methodiek van rechtsvinding. De gangbare methoden van rechtsvinding lijken ook te worden toegepast bij de concretisering van open normen. Een formele extra stap is de invulling van de open norm om vervolgens een geval hieraan te toetsen. In de praktijk gaat dit samen in de beoordeling door de rechter van door procespartijen ingevulde normen. In het fiscale systeem zijn de partijen de belastingplichtige en de inspecteur (heffingsambtenaar). Uit de bestudeerde jurisprudentie kan geen concreet verband tussen open norm en een hierop afgestemde methodiek van de rechter worden aangetoond. De wetgever geeft de aanwezigheid van een open norm soms en niet altijd eenduidig in Kamerstukken aan maar neemt de term in geen geval

26 Zie paragraaf 6.5.6.

in de wet over. De rechter hoeft de open norm als zodanig niet te erkennen en zal dan formeel in zijn beoordeling uitgaan van een norm, niet van een open norm. Een en ander nog afgezien van de terminologische onduidelijkheid in het gebruik van de open norm in de rechtspraktijk. De concretisering van open normen kan ook worden opgevat als een beoordeling waarbij het resultaat afhankelijk is van omstandigheden van het geval. Dergelijke beoordelingen werden en worden nog steeds toegepast voor vage normen en onbepaalde begrippen. Het gebruik van open normen sloot en sluit ook in dit geval geruisloos aan bij vage normen. Deze categorie normen, met een uitkomst afhankelijk van de 'omstandigheden', behoort tot de gemengde beslissingen. Daarvoor bepaalt de Hoge Raad zelf de mate van cassatiecontrole waarmee tevens het aantal zaken in kwantitatief opzicht gereguleerd kan worden.[27] Met deze zienswijze heeft de Hoge Raad geen behoefte aan een separate categorie open normen.

8.3.4 Methodiek Invulling open normen

De methodiek van de rechter bij de uitleg en invulling van normen kan worden onderscheiden in (i) de methodiek die de feitenrechters hanteren en (ii) de methodiek van de Hoge Raad bij de invulling van normen.[28] In de methodiek van de feitenrechter wordt de concretisering van een open norm vormgegeven met inachtneming van reeds gegeven oordelen in eerdere uitspraken. Concretisering heeft bij open normen een feitelijk waarderend en een juridisch oordelend karakter en wordt tot de autonomie van de rechter gerekend. De methodiek bestaat slechts als abstractie en kan ten dele worden afgeleid uit de gewezen uitspraken. Elke open norm vergt een eigen voorschrift voor concretisering dat, althans voor een onbepaalde p, aan de hand van een referentiemodel in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ met in acht neming van de regels in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ wordt gerealiseerd. Bijvoorbeeld een open norm als *ongebruikelijk samenwerkingsverband* resulteert op feitelijk niveau in een groot aantal beslissingen over een indeling in gebruikelijke en ongebruikelijke samenwerkingsverbanden.[29] Het referentiemodel voor de rechter is de gebruikelijkheid van samenwerkingsverbanden in een bepaalde sector.

De Hoge Raad beperkt zich in cassatie tot de behandeling van uitzonderlijke of grensgevallen. De feitelijkheid en casuïstiek van deze open norm illustreert de flexibele concretisering van de open norm in verschillende gevallen. In het algemeen is de wijze waarop concretisering plaatsvindt per open norm verschillend, onder meer afhankelijk van de aard van de open norm, de voorgelegde gevallen en de formulering in de wet. In cassatie betracht de Hoge Raad voorzichtigheid bij het formuleren van nieuwe regels om voor zichzelf en de feitelijke instanties ruimte te laten voor rechts-

27 Zie paragraaf 6.8.
28 Zie paragraaf 6.8.1.
29 Voor deze open norm bevinden zich ca. 60 uitspraken van feitelijke instanties in www.rechtspraak.nl; van de Hoge Raad 5 uitspraken.

ontwikkeling. Daartoe gebruikt de Hoge Raad specifieke formuleringen. In plaats van expliciet een norm te formuleren voor het desbetreffende geval laat de Hoge Raad het gemengde oordeel van de feitenrechter in stand en oordeelt hij dat dit oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Hij maakt mitsdien gebruik van de dubbele ontkenning.

8.3.5 Dubbele ontkenningen van de Hoge Raad

De dubbele ontkenningen in de uitspraken van de Hoge Raad vormen een belangrijk aspect van een zorgvuldige rechtsontwikkeling en regiefunctie voor de invulling van open normen door de feitelijke rechters.[30] Voor rechtsuitleg en het formuleren van nieuwe (sub)regels komt de Hoge Raad als hoogste rechter in belastingzaken in beeld. De discretionaire bevoegdheden en beoordelingsruimte met betrekking tot de feitelijke oordelen laat de Hoge Raad ongemoeid. De dubbele ontkenningen spelen ook een belangrijke rol in de verhouding met de feitenrechter. De Nederlandse rechtspraak volgt niet de theorie van de enig juiste uitleg of beslissing. Hoewel logisch de methode van Brouwer de voorkeur zou verdienen, waardoor elke uitspraak constructief uit de feiten en omstandigheden van het geval zou kunnen worden afgeleid, moet toch de methode van Euler worden gevolgd met behoud van de dubbele ontkenning in de methodiek van de rechter. Tweemaal negatief blijft daarmee ongelijk aan positief. Dit gegeven brengt met zich dat ingeval niet-onbegrijpelijk ongelijk is aan begrijpelijk het vermoeden van begrijpelijk blijft bestaan.

8.4 Het aanmerken van een norm als open norm

Het aanmerken van een norm als open norm blijkt voor wetgever en wetenschapper een vrijblijvende en arbitraire aangelegenheid.[31] Vrijwel elke norm kan als open norm worden beschouwd, juist omdat aan elke norm – ook een vage norm – een bepaalde mate van openheid kan worden toegekend. Hetzelfde zou van vage normen gezegd kunnen worden aangezien aan elke norm een bepaalde mate van vaagheid – ook een open norm – kan worden toegekend. Zoals blijkt uit hoofdstuk 3 treedt een vermenging op indien geen onderscheid wordt gemaakt in openheid en vaagheid. Tevens blijkt uit de aangehaalde formuleringen in de literatuur en rechtspraak dat het benoemen van een norm als open norm de mogelijkheid geeft om gelegenheidsargumenten te gebruiken. Men kan naar believen argumenten hanteren zoals open normen maken maatwerk, keuzevrijheid en maatschappelijke conformiteit mogelijk. Of men kan betogen dat open normen rechtsonzekerheid, rechtsongelijkheid, onbegrijpelijkheid, extra kosten en procesrisico's met zich brengen. Anders gezegd, in geval van een open norm lijkt een bepaald

30 Zie paragraaf 6.8.2.
31 Zie hoofdstuk 7.

standpunt – zo lang de Hoge Raad dat punt nog niet heeft beslist – eerder verdedigbaar of pleitbaar vanwege de aan de open norm toegekende eigenschappen.

Juist door generalisatie verdwijnen de vaak relevante opinabilia in de verzameling meningen die voor alle normen geldt. Met andere woorden, specifieke voorwaarden of regelingen bij het gebruik van open normen kunnen slechts gesteld of ontwikkeld worden indien wetgever, rechtspraak en rechtspraktijk een open norm als zodanig definiëren en consistent toepassen.

8.4.1 Voor- en nadelen open normen

Ten aanzien van de voor- en nadelen van het gebruik van open normen zijn de opinabilia zeer uiteenlopend en tegengesteld.[32] Uit de literatuur blijkt dat onder wervende kopteksten aan open normen ongefundeerde voor- en nadelen worden toegekend. Ongefundeerd betekent in dit verband dat niet wordt uitgegaan van een definitie van een open norm met als gevolg dat de open norm voor elk gewenst doel kan worden ingezet. De *term* open norm wordt erkend in de rechtswetenschap maar de norm zelf als zodanig niet in wetgeving en rechtspraak. Wel kunnen de instituties deze *term* uit eigen belang propageren, bijvoorbeeld de wetgever om onduidelijke normen te creëren, de rechter om toeneming van zijn speelveld en autonomie, de belastingdienst om normen naar eigen inzicht toe te lichten of in te vullen. Vanuit dit perspectief, en opinabilia, zijn bij toepassing van met name *onbepaalde* open normen voor een belastingplichtige geen voordelen voorzien, maar slechts nadelen in termen van onduidelijkheid, extra tijdbesteding en kosten. Als ultieme beschermer van de belastingplichtige blijft in dit opzicht alleen de rechter over.[33] De vermeende voordelen voor een belastingplichtige blijven vrijwel beperkt tot de open norm goed koopmansgebruik, de meest bekende maar geen representatieve open norm op het gebied van belastingrecht.[34] Het voorgaande is niet van toepassing op de in mijn normtheorie gedefinieerde *bepaalde* open normen, zoals NEN-normen. Wel kan bij deze normen de prijs een rol spelen om deze te verkrijgen.

8.4.2 Conclusie huidig gebruik open normen

De twee voorafgaande punten leiden tot de conclusie dat in het huidige gebruik de term open norm wetenschappelijk gezien geen wezenlijke betekenis heeft. Anders gezegd: indien de term open norm in het huidige gebruik vervangen zou worden door de term vage norm dan komt de normaanduiding eenvoudigweg weer overeen met die van vóór de introductie van de open norm.[35] Goed koopmansgebruik is dan weer een vage norm

32 Zie paragrafen 7.5, 7.6 en 7.7.
33 Wel kan nog een beroep worden gedaan op verdragen zoals het EHRM.
34 Zie paragraaf 5.7.1.
35 Zie hoofdstuk 2.

terwijl de tot nu hierop betrekking hebbende wetgeving en jurisprudentie ongewijzigd van kracht blijft.

Zou de in dit onderzoek ontwikkelde theorie vage normen als uitgangspunt genomen hebben, dan zou dat tot hetzelfde resultaat van normonderscheiding leiden, wellicht met een andere naamaanduiding. De in deze theorie gedefinieerde open norm zou dan bijvoorbeeld 'verwijsnorm' of een *q-norm* een 'toewijsnorm' genoemd kunnen worden. In de theorie vormen de definities het uitgangspunt, niet de naamgeving. Dit kan duidelijker worden geïllustreerd in symbolische vorm van $p\varphi$ (open norm of verwijsnorm) en *q-norm* (*quantifier* of toewijsnorm). Zo staat bijvoorbeeld φ voor een handelingsvoorschrift, een waarderingsvoorschrift, een kwalificatievoorschrift, een toedelingsvoorschrift, etc. De algemene term hiervoor is functievoorschrift.

8.5 De normtheorie

De normtheorie is in eerste instantie ontwikkeld om een gefundeerd onderscheid in normsoorten te kunnen maken. De ontwikkeling van de theorie en bestudering van het gebruik van normen in de rechtspraktijk leverde een aantal niet voorziene resultaten op die ik hierna in paragraaf 8.5.1 weergeef als, althans voor mij, verrassende resultaten. In paragraaf 8.5.2 wordt de normtheorie in een breder perspectief geplaatst waarbij enkele toekomstige toepassingsmogelijkheden van de normtheorie worden aangegeven. Deze sectie wordt afgesloten met een conclusie.

8.5.1 Verrassende resultaten

- Naderhand bleek dat deze normtheorie op elk stelsel van rechtsnormen kan worden toegepast; daarmee kan gefundeerd op gedefinieerde normen een stelsel in een abstracte vorm worden weergegeven en een volledig stelsel van rechtsnormen worden afgeleid.
- Een vage norm en een open norm zijn volstrekt onvergelijkbaar. In de normtheorie heeft een vage norm betrekking op een entiteit ε, terwijl een open norm betrekking heeft op een functievoorschrift φ.
- De term 'open norm' kan bij bestendiging van het huidige, willekeurig gebruik als ongedefinieerde term zonder gevolgen voor wetgeving en rechtspraak worden vervangen door 'vage norm', en vice versa (zie paragraaf 8.4.2).
- Goed koopmansgebruik neemt als open norm een uitzonderingspositie in onder de open normen in het belastingrecht.
- De meest bekende en aangehaalde open normen goed koopmansgebruik en de redelijkheid en billijkheid zijn volstrekt onvergelijkbare open normen.

– In aanvulling op de onduidelijkheid in de wet die aan de gewone taal wordt toegeschreven voegt de wetgever daaraan meer onduidelijkheid toe in de vorm van vage normen, open normen, onbepaalde begrippen, abstracte begrippen, kwalificatienormen en complexe functievoorschriften.
– Het saldo van geven en nemen tussen belastingdienst en belastingplichtige, toe te schrijven aan het vaag houden van normgrenzen, is volstrekt onbekend (zie paragraaf 6.6 punt II).
– Er is een sterke overeenkomst in denkwijze tussen wiskunde en recht, maar een groot verschil in theorievorming, formulering en methodologie. Wetenschappelijk beschouwd is in het recht de waarschijnlijkheid van waarheid geëlimineerd door de zekerheid van de juridische waarheid in de definitieve uitspraak van de rechter.
– Open texture heeft weinig praktisch nut in de rechtstheorie; het begrip werd oorspronkelijk geïntroduceerd ter adstructie om de absolute waarheid van een propositie te ontkennen. Maar uit mijn onderzoek blijkt dat toevoegen of veranderen van onvoorziene entiteiten een permanent aanwezige eigenschap van regelgeving of rechtsontwikkeling in een rechtssysteem is (zie paragraaf 5.4.4 en 5.5).

8.5.2 Normtheorie in een breder perspectief

In een breder perspectief kan de theorie worden gezien als een kennistheoretische bijdrage aan het ontwerp en functioneren van een dynamisch normsysteem op rechtsgebied. De theorie blijkt te kunnen worden gegeneraliseerd tot een normtheorie die ook voor andere rechtsgebieden kan worden toegepast.[36] Het verband tussen norm en normtheorie, en tussen normtheorie en systeem is in aanhangsel I nader uitgewerkt. Tevens is het naar mijn mening een bijdrage die kan worden gevolgd in wetenschappelijk onderzoek en onderwijs, en van nut kan zijn voor nieuwe structuren in wetgeving en rechtspraak ten aanzien van normontwikkeling. Hierbij kan worden geacht aan:

- Onderzoek: het ontwikkelen van normtheorieën voor specifieke categorieën van normen zoals bevoegdheden en rechtsgevolgen, voor standaardisatie van normen ten behoeve van wetenschappelijk onderzoek; het ontwikkelen van optimale systeemstructuren op basis van normtheorie en technologie. Het valt bijvoorbeeld te verwachten dat het belastbare feit meer automatisch door systemen zal worden getraceerd.
- Onderwijs: de algemene structuur en werking van de norm en van het functievoorschrift in het rechtssysteem; de onderscheiden normen kunnen worden gerepresenteerd als apps.

36 Zie aanhangsel I.

- Wetgeving: toepassing normtheorieën voor eenduidige wetgeving, formulering van wetsartikelen in de vorm van functievoorschriften, uitwisseling van gestandaardiseerde functievoorschriften.
- Rechtspraak: gebruik van de algoritmische vorm van normen en de grote hoeveelheid gegevens (z.g. big data[37]) voor beslissingen (z.g. deep learning[38]) met ondersteuning van informatietechnologie.

8.5.3 Conclusie normtheorie

Een fiscaal stelsel van rechtsregels kan worden beschouwd als een mentale constructie die wordt weergegeven in wetten en artikelen. Deze mentale constructie is niet bedoeld als theoretisch fundament voor onderzoek maar als een praktische vorm van maatschappelijke regulering. Voor een theoretisch fundament is het noodzakelijk om de mentale constructie te reconstrueren op basis van een constitutieve theorie waaraan in theoretisch opzicht geen beperkingen worden gesteld. Een constitutieve theorie kan – zoals aangetoond – worden gevormd uit normdefinities. Een op wiskundig denken ontwikkelde normtheorie inspireert naar mijn mening tot nieuwe inzichten en ontwikkelingen op het gebied van de rechtswetenschap. Hierbij breng ik in herinnering de in mijn onderzoek gebruikte formules, symbolen en begrippen als functievoorschrift, verzameling, predicaten, entiteiten en attributen. Deze behoren tot het gereedschap voor de theorievorming. Is de theorie eenmaal gevormd dan kan vervolgens deze normtheorie worden toegepast om voor een bepaald rechtsgebied een maatschappelijk gewenste systeemstructuur vorm te geven en te realiseren naar de stand van de wetenschap en de techniek. Dat laatste is weer een open norm zoals gedefinieerd in deze normtheorie.

---

37 Zie voor een betekenis van 'big data' R.J.W. van Eijk, *Web privacy Measurement in Real-Time Bidding Systems*, diss. Leiden, Meijers Reeks MI-318 Leiden 2019, p. 30 - 40.

38 Deep learning is een in lagen gestructureerde methode van machine learning waarin elke laag zijn input data transformeert via algoritmen in een meer abstracte en gecomprimeerde vorm waarvan de output naar de volgende laag gaat en weer als input dient. "Deep" heeft betrekking op het aantal lagen. De output van de laatste laag geeft met een bepaalde waarschijnlijkheid het resultaat. Deze methode van deep learning (bottom up) is tegengesteld aan de in paragraaf 5.4.3 besproken methode voor het beheersen van complexiteit door middel van het onderscheiden van abstractieniveaus (top down).

9 Aanhangsel I. Generalisatie van de normtheorie

De in dit onderzoek ontwikkelde theorie is in eerste instantie toegepast op het onderscheiden van soorten normen in het fiscale systeem. In dit aanhangsel wordt aangetoond dat deze theorie kan worden veralgemeniseerd tot een normtheorie die kan worden toegepast op elk willekeurig rechtsgebied. De normtheorie voor een rechtsgebied wordt gegrond op andere, voor dat rechtsgebied geëigende definities van normen en functievoorschriften. Dit maakt het mogelijk gelijksoortige normtheorieën in wetenschappelijk onderzoek met elkaar te vergelijken en gelijkluidende definities te hanteren voor de onderscheiden soorten normen. Het eerste deel, paragraaf 9.1, behandelt het verband tussen norm en normtheorie waarin de definities uit dit onderzoek, resp. **def.1, def.2** en **def.3** als voorbeeld dienen. Aan de hand hiervan wordt uitgaande van algemene definities voor normen de normtheorie veralgemeniseerd voor een rechtsgebied. Een normdefinitie is daarin constitutief voor een normtheorie.

In het tweede deel, paragraaf 9.2 wordt het verband behandeld tussen normtheorie en systeem. De normtheorie bevat de gedefinieerde normen die de basis vormen voor een normatief systeem. De gedefinieerde normen zijn noodzakelijk om de doelstelling van het systeem te realiseren. Voor de constructie van een systeem kan gebruik worden gemaakt van de systeemtheorie. Op de systeemtheorie zelf wordt in dit aanhangsel niet verder ingegaan. Opgemerkt wordt dat een normtheorie niet gebonden is aan één systeemrealisatie maar in meerdere varianten kan worden gerealiseerd. In zoverre is een normtheorie ook constitutief voor de constructie van een normsysteem zoals dat in de realiteit moet gaan functioneren.

9.1 Verband tussen norm en normtheorie

Een definitie van een norm is constitutief voor een normtheorie. De algemene definitie van een norm in dit onderzoek is:

[def.1] een norm is "een (eind)toestand die voor een categorie van personen of zaken de gewone is of waarnaar zij zich kunnen of moeten richten."

De definitie voor een rechtsnorm is als volgt geformuleerd:

[def.2] **Een rechtsnorm is "een functievoorschrift dat door een in de rechtsorde geïnstitutionaliseerde normgever voor een bepaalde categorie van personen of zaken wordt uitgevaardigd en waarnaar zij zich moeten richten met in acht name van de rechtsgevolgen."**

De formule van de norm is $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ met de bestanddelen:

ε:	staat voor entiteiten, entiteiten zijn subjecten of objecten.
E:	de gedefinieerde verzameling met kenmerken waaraan de entiteiten moeten voldoen; dit wordt aangegeven met $\varepsilon \in E$.
$'imperatief'$	verplichte actie voor alle elementen van de verzameling E.
φ:	het uit te voeren functievoorschrift met resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$.

Open normen in rechtsgevolgen maken geen deel uit van dit onderzoek. Formeel vinden twee beoordelingen plaats voor een geval c:

i. Een beoordeling of entiteit ε toegerekend mag worden aan de verzameling E, dit is een kwalificatie die wordt weergegeven in $\forall\varepsilon \in E$.
ii. Een beoordeling of het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ behorend bij geval c waaruit de rechtsgevolgen voortkomen. Deze beoordeling is weergegeven in **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2; daarin stellen r_1 en r_2 rechtsgevolgen voor.

Vervolgens is uit de vorige definitie de definitie van een open norm afgeleid:

[def.3] **Een open norm is "een rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een voorschrift in het reële systeem dat als functievoorschrift wordt aangemerkt."**

Algemeen geldt dat elke normdefinitie de hieruit afgeleide normdefinities omvat. Dit geldt uiteraard ook voor de bij een definitie behorende verzameling van normen: deze verzameling normen omvat de verzamelingen van de uit een normdefinitie afgeleide definities met de bijbehorende verzamelingen. Stel nu in dit onderzoek de verzameling normen bij **def.1** is N, bij **def.2** is het N^1, en voor **def.3** is het N^2.

Nu geldt $N \supset N^1 \supset N^2$. Aangezien een norm constitutief is voor een normtheorie zijn de drie normtheorieën op dezelfde wijze met elkaar verbonden. Zou bijvoorbeeld een andere **def.3** uit **def.2** worden gedefinieerd dan blijven **def.1**. en **def.2** ongewijzigd. Ook is het mogelijk uit eenzelfde definitie een of meerdere definities af te leiden, bijvoorbeeld meerdere definities uit **def.3** die kunnen worden aangegeven met **def.3.1**, **def.3.2**, etc.

In de basisvorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$ ontstaat door invulling of definitie van de afzonderlijke bestanddelen een concrete norm. Binnen de normtheorie worden kenmerken of eigenschappen toegevoegd. Zodra een bestanddeel een andere definitie of waarde wordt gegeven ontstaat een nieuwe norm. Bij-

voorbeeld **def.3** wijzigt φ in $p\varphi$ waardoor een nieuwe norm wordt gecreëerd $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'p\varphi$ met de bijbehorende normtheorie (die deel uitmaakt van de normtheorie van **def.2** die weer deel uitmaakt van de normtheorie van **def.1**).[1]

Een norm kan ook als een zelfstandig object, een entiteit ε, met attributen worden beschouwd. Een object wordt gekarakteriseerd door attributen die het object bezit of daaraan kunnen worden toegekend. Tot de attributen behoren in elk geval $\varepsilon \in E$, $'imperatief'$en φ.[2] Het object norm gedefinieerd als norm ν heeft attributen a_i, i = 1,2, … … n.[3]

Stel N is de verzameling van alle definieerbare normen ν. Dan geldt $\forall\nu \in N\ |\nu$ *'constitueert'* ψ_ν, met ψ_ν de normtheorie die op de definieerbare norm ν is gegrondvest. Opgemerkt wordt dat deze verzameling zichzelf bevat, immers de verzameling van normen voldoet ook zelf aan de definitie van een norm.

Terzijde: op verzamelingen die zichzelf niet bevatten is de Russell paradox gebaseerd.[4] R is de verzameling van verzamelingen die zichzelf niet bevatten. Stel R bevat zichzelf, dan is R in tegenspraak met zichzelf. Dan moet dus gelden dat R zichzelf bezit, maar R bevat zichzelf niet. Ook dat is een tegenspraak, waaruit de paradox blijkt.

Elke norm $\nu \in N$ heeft de vorm $\forall\varepsilon \in E$ '*imperatief*' φ. Uit de definitie van de basisnorm volgen de concrete attributen die aan ν worden toegekend:
a_1 : E soort adressaten
a_2 : '*imperatief*', vorm van uitvoeren
a_3 : φ soort voorschriften
a_4 : geldigheid
a_5 : normgever
a_6 : ...
a_n : ...

---

1 φ blijft qua soort voorschrift een functievoorschrift waaraan een predicaat p is toegevoegd. Het resultaat is in dit geval $y = p\varphi(\varepsilon)$

2 De '*imperatief*' moet in dit geval worden vervangen door een bijpassend infinitief, descriptief, prescriptief of constructief, anders gezegd een ε die zich kwalificeert voor E voert het voorschrift φ uit overeenkomstig de '*imperatief*'.

3 Het aantal attributen van een object is oneindig, dit heeft Leibniz al bewezen. Zie F. Waismann, Symposium Verifiability, p. 121 -134 in *Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volumes*, Vol 19, 1945. p. 125.

4 Zie G. Frege, *Grundgesetze der Arithmetik*, Mentis Paderborn 2009, p. 549. Zijn oorspronkelijk in 1893 (deel 1) en in 1903 (deel 2) uitgegeven *Grundgesetze der Arithmetik* was een baanbrekende poging om de wetten van de rekenkunde uit de logica af te leiden. Vlak voor definitieve publicatie van deel 2 ontving Frege een brief van Bertrand Russel waarin deze aantoonde dat de axioma's van Frege tot een tegenstelling leidden, de z.g. Russel paradox. De ongelukkige Frege onderkende de paradox maar putte enige troost uit 'solatium miseris, socios habuisse malorum' (het is een troost voor de ongelukkige om leedgenoten te hebben). Zie ook B. Russel, *Geschiedenis van de westerse filosofie*, Utrecht Servire 2003, p. 859. Russel acht Frege een figuur van betekenis die volledig onbekend bleef totdat, zegt Russel 'ik, in 1903, de aandacht op hem vestigde'.

Een normtheorie ψ_v definieert de basisnorm v zodanig dat alle beoogde gevallen of zaken binnen de theorie vallen. De klasse van normen binnen ψ_v is een equivalentieklasse, dat wil zeggen alle afgeleide normen in de betreffende theorie ψ_v voldoen aan de definitie van v. Anders gezegd, de basisnorm v van elke equivalentieklasse is constitutief voor de hiermee verbonden normtheorie ψ_v.

Stel de theorie ψ_v definieert k normen η_i, $i = 1,2, \ldots, k$. Dan geldt voor alle η_i $\forall \varepsilon \in E_{\eta i}$ '$imperatief$' $\varphi_{\eta i}$, in deze formule betekent $\varphi_{\eta i}$ een functievoorschrift per norm η_i.

Elke norm η_i is voorzien van een voorschrift: $\varphi_{\eta i}$ (algoritme), dit kan worden beschouwd als een zelflerend algoritme[5], een '*imperatief*' en een gekwalificeerde ε waarvoor ook $\varphi_{\eta i}$ geldt.

η_0: norm, $\forall \varepsilon \in E_{\eta 0}$ '*imperatief*' $\varphi_{\eta 0}$, hierin kan vervolgens onderscheid worden gemaakt bijvoorbeeld naar entiteiten ε (subjecten en objecten) en naar soort functievoorschriften $\varphi_{\eta i}$ (handelingsvoorschriften, waarderingsvoorschriften).

η_1: open norm, $\forall \varepsilon \in E_{\eta 1}$ '*imperatief*' $\varphi_{\eta 1}$, p = bepaald geeft een directe link naar $\varphi_{\eta 1}$, p = onbepaald een 'software-agent' die $\varphi_{\eta 1}$ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ uitvoert.

η_2: delegatienorm, $\forall \varepsilon \in E_{\text{bevoegd}}$ '*mag doen*' φ_{d}.

η_3: ministeriële regeling, $\forall \varepsilon \in E_{\text{bevoegd}}$ '*stelt op*' φ_{m}.

…

De voorafgaande formules illustreren dat in een normtheorie alle mogelijke normen kunnen worden gedefinieerd.[6] Niet alleen de naar inhoud onderscheiden soort normen maar ook de imperatief kan worden aangepast, bijvoorbeeld een norm voor delegatie van bevoegdheden, een norm voor autorisatie, etc.

Hierna wordt meer in detail ingegaan op de vaststelling van entiteiten. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt in het voorschrift voor φ en het voorschrift voor ε, resp. het φ-algoritme en ε-algoritme.

Entiteiten worden ook beschouwd als rechtsnormen. Een entiteit moet binnen een normtheorie ψ_v op haar juridische betekenis worden vastgesteld. In de hiervoor genoemde normen heeft ε betrekking op de verzameling E waarvoor functievoorschrift φ (het φ-algoritme) moet worden uitgevoerd. Bij de uitvoering maakt φ gebruik van entiteiten die een vast onderdeel vormen van het algoritme. De betekenis die aan een ε moet worden toegekend wordt binnen ψ_v bepaald. De betekenis kan afwijken van de betekenis die hieraan in het gewone taalgebruik is toegekend. De aan ε toegekende bete-

5 Zelflerend betekent dat $\varphi_{\eta i}$ op elk tijdstip t actueel alle geldige rechtsregels bevat en bijwerkt.

6 Zijn de basisnormen (a) niet elkaar in tegenspraak, (b) onafhankelijk, (c) toereikend zijn om alle normen hieruit te deduceren, en (d) noodzakelijk, dan is sprake van een geaxiomatiseerd theoriesysteem. K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, p. 41.

kenis binnen ψ_v kan bijvoorbeeld volgen uit een definitie, fictie, jurisprudentie, classificatie, kwalificatie, etc. Ook de toekenning of vaststelling van een betekenis kan worden beschouwd als een voorschrift dat op de betreffende ε van toepassing is (het ε-algoritme). Het voorschrift is afhankelijk van de onderscheiden rechtsnormen zoals in de theorie voor ε is afgeleid. Daartoe behoren naast bijvoorbeeld entiteiten volgens spraakgebruik of definitie ook entiteiten als vage norm, kwalificatienorm,[7] *q-norm* voor toedeling,[8] abstract begrip en onbepaald begrip. Op de laatstgenoemde entiteiten is een meer ingewikkeld voorschrift van toepassing. Bijvoorbeeld in geval van een ε als vage norm moet aan de hand van attributen worden bepaald of een gegeven entiteit uit een geval c daarmee wel of niet overeenstemt.

Stel de entiteit van geval c is ε_c, de rechtsnorm hiervoor in ψ_v is ε_v. Het voorschrift voor het vaststellen van de juridische betekenis van een entiteit ε_v wordt aangegeven met ϕ.[9]

De algemene formule in de theorie hiervoor luidt $\forall\varepsilon_c \in \psi_v$ '*imperatief*' ϕ. Het voorschrift ϕ dat op ε_c van toepassing is wordt formeel weergegeven als $\phi(\varepsilon_c)$.

Vergelijking van ε_c met ε_v op basis van voorschrift ϕ geeft een resultaat. De vergelijking is: **als** $\phi(\varepsilon_c) = \varepsilon_v$ **dan** r_1 **anders** r_2, per geval c in vergelijking met ε_v zal het resultaat in r_1 en r_2 verschillend zijn.

- Voor een vage norm geldt $r_1 = \varepsilon_c$; vervolg in r_2 indien $r_1 \neq \varepsilon_c$ (ε_c valt buiten de grens van ε_v).
- Abstract of algemeen begrip: idem, indien r_2 dan behoort ε_c niet tot het abstracte of onbepaalde begrip. Eventueel vervolg met toetsing aan een andere norm.
- Kwalificatienorm: idem, indien r_2 dan vervolg met toetsing aan andere norm of aangepaste ε_c (herkwalificatie van ε_c).
- *q-norm* voor toedeling: $r_1 = \varepsilon_c$ of $r_2 = \varepsilon_v$.

De voorafgaande formules zijn bedoeld om op basis van een voorschrift de juridische betekenis van een entiteit, een object of een subject, in een bepaalde normtheorie vast te stellen. Dergelijke voorschriften, hier ϕ genoemd, vormen onderdeel van een normtheorie.

Als voorbeeld kan de ontwikkeling van een normtheorie worden toegepast op de gewoonte. Daartoe wordt v als basisnorm voor de normtheorie ψ_v gedefinieerd. Een gewoonte moet voldoen aan bepaalde criteria om als zodanig te worden erkend.[10] De basisnorm wordt als volgt gedefinieerd:

---

7 Zie paragraaf 5.3.2.

8 Zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*. De *q-norm* als verdelingsfunctie heeft betrekking op a posteriori verdeling van het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$.

9 Ter onderscheid van φ als symbool voor functievoorschriften wordt het symbool ϕ aangewend voor entiteitvoorschriften. Beide symbolen zijn phi.

10 Daarop wordt in dit kader niet verder ingegaan.

ν: gewoonte die voor natuurlijke personen als ongeschreven regel geldt en waarnaar zij zich behoren te richten. In formule vorm $\forall\varepsilon \in E_{natuurlijk\ persoon}$ *'behoren'* $\varphi_{gewoonte.}$

$_{\nu}$ constitueert een normtheorie ψ_{ν} met attributen:

a_1 : E is gedefinieerd als de verzameling natuurlijke personen,

a_2 : '*imperatief*' staat voor '*behoren*'

a_3 : φ staat voor een voorschrift voor een gewoonte, φ zal in het algemeen uit ongeschreven regels bestaan die mondeling worden doorgegeven of worden overgenomen. Het onderscheid in soorten φ binnen ψ_{ν} wordt bepaald door wat wordt beoogd met de theorie. Bijvoorbeeld in geval gewoonten onderzocht worden in verband met normen en waarden zal een bepaalde waarde als soort φ worden onderscheiden (waarde is fatsoen, gezondheid, respect, vrijheid, etc.).

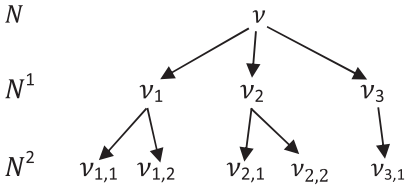
a_4 : bron

etc.

Binnen ψ_{ν} kunnen van ν afgeleide normen per soort gewoonte worden gedefinieerd, bijvoorbeeld de gewoonte om elkaar een hand te geven, of de gewoonte om te sparen. Ook kan de verzameling E nauwkeuriger worden aangegeven, bijvoorbeeld natuurlijke personen die man zijn en ouder dan 18 jaren sparen gewoonlijk. Merk op dat een op bepaald moment vaststaande gewoonte is ontstaan uit gedragingen, gebruiken en opvattingen van personen. Verandert de gewoonte dan zal de norm hierop worden aangepast.

Uit de in ψ_{ν} afgeleide normen ontstaan equivalente subklassen van normen, waaruit weer equivalente subsubklassen van normen ontstaan. Binnen ψ_{ν} ontstaat een soort boomstructuur van normen zoals in schema 9 weergeven.

Normtheorie ψ_{ν}



Elke ν heeft de vorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\ \varphi$

Schema 9. Equivalente klassen van normen.

Deze structuur volgt logisch uit de definitie en afleiding van de normen zoals in de normtheorie opgenomen. In een systeemrealisatie vormt zich naar mijn mening een bijkomend voordeel van een betere beheersbaarheid van complexiteit en meer inzichtelijkheid van de gevolgen van vervanging of wijziging van normen.

Normtheorieën met dezelfde equivalente klasse normen kunnen met elkaar worden vergeleken. Er kan ook een gelaagdheid in normen worden aangebracht zoals hiervoor al aangegeven met **def.1** (normen), **def.2** (rechtsnormen) en **def.3** (open normen) en de niet-open normen die in dit geval bestaat uit de verzameling rechtsnormen zonder open normen. Op rechtsgebied kan in de voorgaande structuur vanaf **def.2** de normtheorie worden vergeleken met andere normtheorieën in dezelfde equivalentieklasse.

De vraag is of een bepaalde normtheorie ψ_ν kan worden gefalsifieerd. Indien dat mogelijk is zou dat betrekking hebben op de constituerende definitie ν van de normtheorie. De vraag kan aldus worden geherformuleerd: kan een gedefinieerde norm, in de zin van de voorgaande theorie opgesteld, worden gefalsifieerd? Binnen een normtheorie wordt een geval getoetst aan de hand van de vergelijking:

$\boldsymbol{\theta_1}$**: als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2

Het door de rechter gevolgde voorschrift en de toegepaste methodiek voor de toetsing van geval c aan de norm wordt voorgesteld door $\omega(\theta_1)$. Gewoonlijk volgt hieruit een logisch ware uitspraak, in uitzonderinggevallen kan het voorkomen dat hieruit een aanpassing van φ voortvloeit, dit is echter geen falsificatie van ψ_ν.

Het antwoord luidt dus ontkennend, een norm is waar noch onwaar en kan niet empirisch worden gefalsifieerd.[11] Wel kan een constituerende ν van ψ_ν worden aangepast of vervangen door een nieuwe definitie. Men zou dit een quasi-falsificatie kunnen noemen.[12]

9.2 Verband tussen normtheorie en systeem

Een normtheorie ψ_ν vormt de basis voor een normatief systeem waarvoor de normen worden geformuleerd die noodzakelijk zijn om de doelstelling van het systeem te realiseren. In het systeem wordt vormgegeven aan de uitvoering, de handhaving en bevoegdhedentoekenning.

Bijvoorbeeld Hart onderscheidt in zijn normtheorie twee soorten regels.[13] De 'primary rules' die zijn bedoeld om mensen bepaalde acties te laten doen of na te laten. Deze regels zijn van de vorm $\forall\varepsilon \in E_{mensen}\,'imperatief'\varphi_{actie}$. De 'secondary rules'zijn bedoeld om bevoegdheden over te dragen voor het

11 Een normtheorie vormt per definitie geen afbeelding van de werkelijkheid maar dient om de werkelijkheid te beïnvloeden of aan te passen. De norm in het verkeer om rechts te rijden kan niet worden gefalsifieerd, wel vervangen door de norm om links te rijden indien dat de voorkeur zou hebben. Het overtreden van een norm is ook geen falsificatie van een norm, de norm blijft neutraal van kracht.

12 Zie paragraaf 5.1.3.2.

13 Hart a.w., p. 81.

actueel houden van de 'primary rules' en toezicht op de uitvoering van de regels. De 'secondary rules' zijn van de vorm $\forall \varepsilon \in E_{sec}$ *'permissief'* φ_{sec} waarin E_{sec} de verzameling subjecten voorstelt die zijn gekwalificeerd en geautoriseerd en waaraan toestemming is verleend om bevoegdheden uit te oefenen volgens het hierbij behorend voorschrift φ_{sec}.[14]

Ook worden in een systeem de rechtsgevolgen geconcretiseerd in geval een voorschrift niet correct wordt uitgevoerd of niet wordt nagekomen. Hiervoor geldt de formule

$\boldsymbol{\theta_1}$**:** **als** $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2

op grond waarvan de rechter r_1 en r_2 in zijn beslissing tot uiting brengt.

Voor het ontwerp van een systeem wordt gebruik gemaakt van de systeemtheorie.[15] Daaruit kan worden afgeleid de wijze van besturing voor het bereiken van de doelstelling, de te realiseren functie, de geëigende systeemstructuur en de werkwijze waarop het systeem zo doelmatig mogelijk functioneert. Opgemerkt wordt dat de begrenzing van datgene wat als een systeem wordt beschouwd bepaald wordt door het doel van het onderzoek of door het doel van de realisatie. Bijvoorbeeld Canaris behandelt systeemdenken en systeembegrip in de jurisprudentie,[16] terwijl Raz de wetten als een rechtssysteem beschouwt.[17] Normtheorie en systeemtheorie leveren op deze wijze gezamenlijk een kennistheoretische bijdrage aan het ontwerp en functioneren van een rechtssysteem.

Een kennistheoretische bijdrage betekent dat niet een bestaande structuur als uitgangspunt wordt genomen maar dat op grond van de theorie een doelmatige structuur wordt ontworpen. Daarbij kan gebruik worden gemaakt van informatietechnologie voor een optimale systeeminrichting en een efficiënte werkwijze. Bijvoorbeeld de rol van de burger of belastingplichtige als actor of sensor wordt steeds minder doordat de actie die voortvloeit uit het belastbare feit wordt geïnitieerd vanuit andere ICT-systemen. In de normtheorie voor het fiscale systeem zijn bijvoorbeeld functievoorschriften gedefinieerd die vervolgens in het systeem kunnen worden geformuleerd als dynamische en zelflerende functievoorschriften. Daarmee wordt bedoeld dat op elk tijdstip het functievoorschrift φ actueel alle rechtsregels bevat van

14 *'permissief'* staat voor toestemming verleend, gedelegeerd, uit te oefenen, uitvoeren, e.d. Bijvoorbeeld 'door Onze Minister te stellen voorwaarden' betekent dat de minister is gekwalificeerd en aan hem toestemming is verleend om voorwaarden op te stellen volgens voorschrift φ_{sec}.

15 Zie hiervoor paragraaf 6.1.

16 C-W. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Duncker & Humblot Berlin 1983.

17 J. Raz, *The concept of a legal system*, Clarendon Press Oxford 2003.

wetgever en rechtspraak, en zo nodig φ zelf aanvult of wijzigt. Als voorbeeld neem ik stelling 5 uit het proefschrift van Koelewijn:[18]

> 'De computer is steeds beter in staat open rechtsnormen toe te passen waardoor kennissystemen in de komende vijftig jaar een grotere rol gaan spelen in complexe rechtsgebieden.'

Nemen we aan dat bedoeld wordt te stellen dat de computer de regelgever steeds beter in staat stelt open normen toe te passen, dan kan uit de normtheorie een systeem van normen worden geconstrueerd waarin dit mogelijk wordt. Uit de voorgaande theorie blijkt dat de huidige regels voor de onderscheiden soorten normen – niet alleen open normen – kunnen worden omgezet vanuit de formele wetteksten in hiermee overeenkomende software algoritmen.[19] De vorm verandert maar niet het resultaat. Wel moet een keuze worden gemaakt op welke vorm door de regelgever het stempel van legaliteit of geldigheid wordt gezet.[20] Op grond van de informatie waarover het systeem kan beschikken is het mogelijk om per norm een resultaat voor te stellen dat als voorlopig juridisch juist wordt aangemerkt.[21] Het systeem genereert dus objectief de best mogelijke uitkomst die als voorlopig juist wordt beschouwd. De belastingplichtige kan hierop reageren door: akkoord of niet akkoord.[22] In geval van niet akkoord volgt beoordeling door de rechter volgens de beslissingsmodellen $\omega(\theta_1)$ of $\omega(\theta_2)$: zijn er feiten of omstandigheden waarmee het systeem geen rekening heeft kunnen houden terwijl dat welbeschouwd had gemoeten. In de beoordeling kan de rechter gebruik maken van of ondersteund worden door kennissystemen.

De dynamische functies, in het onderzoek functievoorschrift φ, zijn op elk moment actueel bijgewerkt. Overigens zijn andere vormen voor φ ook mogelijk, bijvoorbeeld een actie, een beslissing, een uitspraak of een constructie.

Deze functievoorschriften hebben een algoritmische vorm die zich nauwkeuriger laten formuleren en eenvoudiger in software kan worden omgezet.[23] Uitvoering of nakoming van een φ geeft het actuele resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$.

---

18 W.I. Koelewijn, *Privacy en politiegegevens*, diss. Leiden, Leiden University Press 2009. Open normen worden hierin niet gedefinieerd, wel op p. 206 in vragende zin vermeld of open normen en ruime beoordelingsvrijheid zich verstaan met ICT-ontwikkelingen en waarborgen van de privacy.

19 Zie ook aanhangsel II.

20 Daarbij dienen meerdere aspecten in overweging te worden genomen zoals begrijpelijkheid, betrouwbaarheid, verifieerbaarheid van het resultaat, etc.

21 Ter vergelijking kan gedacht worden aan het vrijwel volledig geautomatiseerd systeem voor snelheidscontrole. Vanuit de vaststelling van het feit van de overtreding wordt het resultaat als vaststaand en juist aangenomen, tenzij (…).

22 Een nevenaspect is een verschuiving naar de overheid in de informatie- en kennisverhouding tussen overheid en burger.

23 Zie bijvoorbeeld de systemen van de belastingdienst waaruit op grond van de vooraf ingevulde aangifte de verschuldigde belasting als vermoedelijk juist wordt aangegeven.

De bestaande structuur is nog steeds de klassiek indeling in wetboeken, hoofdstukken, afdelingen en artikelen, een statische indeling die nog stamt uit de Romeinse tijd.[24] Een nieuwe structuur kan worden gevormd naar de huidige mogelijkheden met zelflerende algoritmen en software-agents. Een rechtssysteem functioneert in een maatschappelijk systeem dat naar zijn aard dynamisch is en waarin informatie via netwerken beschikbaar is. Zichtbaar heeft dit nu al invloed op de werkwijze van het fiscale systeem, de functie van de belastingplichtige als actor en sensor kan in veel gevallen vervallen omdat vanuit andere bronnen de vereiste informatie verplicht moet worden toegezonden ten behoeve van het systeem.

Tevens kan het onderscheid in soorten normen worden toegepast in het ontwerp van een rechtssysteem, het onderscheid moet een bepaald doel dienen. Een dergelijk onderscheid kan bijvoorbeeld van nut zijn voor het volgen van de onderscheiden normen in het systeem en voor terugkoppeling naar de normgever of naar de normgebruiker. Anders gezegd, het praktische nut van een normtheorie wordt tot uitdrukking gebracht in het hierop ontwikkelde rechtssysteem, het theoretisch nut in de rechtswetenschap.

24 Voor 'eeuwig' vormgegeven in de Digesten en in de bekendmaking van Justinianus op 16 december 533 voorzien van sancties voor eenieder die het waagt andersluidende commentaren of teksten te plaatsen. J.E. Spruit et al (red), *Corpus Iuris Civilis II*, Walburg Pers Zutphen 1995, p. 72-73, nr. 22 en 23.

10 Aanhangsel II. Het functievoorschrift als algoritme

Het in dit onderzoek gedefinieerde normatieve systeem functioneert op basis van functievoorschriften. Dat wil zeggen dat een dergelijk systeem wordt beschouwd als een rechtssysteem met in wetteksten opgenomen artikelen waarin aangegeven waaraan geadresseerden zich dienen te houden. De bedoeling van dit aanhangsel is om het verband aan te geven tussen het klassieke rechtssysteem met artikelen en de structuur van het normatieve systeem met functievoorschriften. Zuiver gesteld moet het normatieve systeem met functievoorschriften een juiste en volledige afbeelding vormen van dat klassieke rechtssysteem.

Het begrip afbeelding vereist enige toelichting. In de wiskunde heeft het basisbegrip afbeelding een verzameling theoretische betekenis die wordt gebruikt om verzamelingen op elkaar af te beelden. Het klassieke normsysteem bestaat uit een verzameling artikelen, zeg verzameling A. Het volgens de normtheorie gedefinieerde systeem bestaat uit een verzameling normen van de vorm $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$, zeg verzameling P. Vervolgens moet A worden afgebeeld op P, dit wordt hier genoteerd als $A \mapsto P$.[1]

Symbolisch wordt een norm voorgesteld door $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'\varphi$. De entiteit ε stelt een subject of object voor en is van overeenkomstige betekenis, blijven één op één in de afbeelding $A \mapsto P$ met een indeling naar de onderscheiden soort. In het resultaat van $A \mapsto \boldsymbol{P}$ bevat P, uitgaande van **def.2** in het normatieve systeem met functievoorschriften, de volgende soorten normen:[2]

---

1 Bij de afbeelding hoort ook een functie die in dit geval artikelen omzet in functievoorschriften, de notatie daarvoor is $f\colon A \mapsto P$. De functie f dient de afbeelding juist en volledig te realiseren, met behoud van rechtsgeldigheid van de normen. Daar wordt in dit verband niet verder op ingegaan.

2 Zie paragraaf 5.5.

functievoorschrift φ:	een handelingsnorm. of waarderingsnorm,
open norm $p\varphi$:	predicaat p zoals geformuleerd in de wettekst,
resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$	het resultaat van het functievoorschrift,
vage norm:	entiteit ε zoals geformuleerd in de wettekst,
kwalificatienorm:	kwalificatie van een entiteit ε op grond van wettekst of jurisprudentie,
q-norm:	*q=quantifier*, of hoegrootheidsbepaler van ε, een onderscheiden soort kwalificatienormen,[3]
verzameling E:	verzameling entiteiten ε die voldoen aan (kwalificatie) criteria van E,
abstract begrip:	omvat alle entiteiten ε met tenminste één kenmerkende eigenschap,
onbepaald begrip:	omvat alle hieraan gedefinieerde of toegekende entiteiten ε.

In de afbeelding $A \mapsto P$ zijn de entiteiten ε ongewijzigd overgezet. De verzameling E bevat de elementen ε die voldoen aan de gestelde criteria. De gestelde criteria kunnen expliciet wettelijk gedefinieerd zijn, afkomstig zijn uit de rechtspraak of impliciet bij een ε zijn aangenomen.
Bijvoorbeeld:
ε = *ondernemer* is gedefinieerd in art. 3.4 Wet IB 2001,
ε = *onderneming* in art. 3.2 Wet IB 2001 is af te leiden uit de rechtspraak,[4]
ε = *schuldvordering* in art. 3.3 Wet IB 2001 met impliciet aangenomen criteria.

De '*imperatief*' geeft aan dat indien geldt $\varepsilon \in E$ dan ε geacht wordt φ te doen of dat φ geacht wordt op ε van toepassing te zijn.

Hierin vormt φ het functievoorschrift van de norm $\forall \varepsilon \in E\, 'imperatief' \varphi$. Het functievoorschrift geeft aan, schrijft letterlijk voor, op welke wijze de inhoud van een norm moet worden vastgesteld. De inhoud is het resultaat van de uitvoering van het functievoorschrift, het resultaat y wordt weergegeven als $y = \varphi(\varepsilon)$.[5] Het functievoorschrift φ is uiteraard niet ongewijzigd afgebeeld in P.

Een functievoorschrift moet ten minste overeenkomen met een of meer artikelen in de wettekst die bij elkaar genomen tot een samenhangend functievoorschrift leiden. Tevens dient het resultaat van de met het functievoor-

3 Zie paragraaf 5.3.2.

4 Zie voor een uitgebreid overzicht de conclusie van A-G Niessen voor HR 4 mei 2012 nr. 11/02959, BNB 2012/206.

5 Uitvoering van een functievoorschrift door een persoon heeft een algoritmische vorm. De eenduidigheid en nauwkeurigheid van het resultaat wordt bepaald door het functievoorschrift dat een logisch samenhangend opdrachtenrepertoire bevat om het gewenste resultaat te bereiken. Ook het uitvoeren van dagelijkse handelingen heeft in veel gevallen een algoritmische vorm. Bijvoorbeeld een taart bakken, koffiezetten of de auto wassen. Is het algoritme voldoende nauwkeurig gedefinieerd dan kan het ook worden uitgevoerd door een robot (of de partner).

schrift overeenkomende artikelen en rechtsregels gelijk te zijn aan het resultaat van het functievoorschrift. Dit zal worden toegelicht aan de hand van de tekst van art. 3.112 Wet IB 2001 (eigenwoningforfait) als voorbeeld van een afbeelding $A \mapsto P$.

$\varphi_{3.112}$ = *eigenwoningforfait*
$y_{3.112} = \varphi_{3.112}$ (eigen woning), eigen woning is het resultaat van het kwalificatievoorschrift in art. 3.111 Wet IB 2001.[6]
Genoemd resultaat $y_{3.112}$, het voordeel uit eigen woning, wordt als volgt bereikt.
als eigen woning = $\varphi_{\text{woz art.16}}$ **dan** q = woning/onr.zaak **anders** $q = 1$;
objectafbakening ingevolge art. 16 Wet WOZ waarbij q de verhouding weergeeft tussen de waarde van de eigen woning als onderdeel van de waarde van een grotere onroerend goedzaak.
Art. 3.112, lid 2, Wet WOZ. Eigenwoningwaarde wordt vastgesteld op grond van hoofdstuk IV Wet WOZ.
Indien art. 3.112, lid 2, geen toepassing heeft kunnen vinden van hoofdstuk IV Wet WOZ dan toepassing art. 16-18 en 20 Wet WOZ;
als ε_{ew} = onbepaald **dan** $\varepsilon_{\text{ew}} = q\varphi_{\text{woz art.16-18,20}}$ **anders** $\varepsilon_{\text{ew}} = q\varphi_{\text{woz}}$;
Uit het voorgaande volgt de eigenwoningwaarde.
De voordelen eigen woning ingevolge art. 3.111 lid 2 t/m 10 worden in de hiernavolgende berekening buiten beschouwing gelaten. Vervolgens toepassing art 3.112, lid 1 voor de berekening van de voordelen eigen woning.
als voordelen o.g.v. art. 3.111 lid 6 **dan**
[**als** $\varepsilon_{\text{ew}} \leq 1060000$ **dan** $y_{3.112} = 0{,}0125\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders** $y_{3.112}$
$= 12190+0{,}0235(\varepsilon_{\text{ew}}-1060000)$]
anders
[**als** $\varepsilon_{\text{ew}} > 1060000$ **dan** $y_{3.112} = 7420+0{,}0235(\varepsilon_{\text{ew}}-1060000)$ **anders**
als $\varepsilon_{\text{ew}} > 75000$ **dan** $y_{3.112} = 0{,}007\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders**
als $\varepsilon_{\text{ew}} > 50000$ **dan** $y_{3.112} = 0{,}055\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders**
als $\varepsilon_{\text{ew}} > 25000$ **dan** $y_{3.112} = 0{,}0040\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders**
als $\varepsilon_{\text{ew}} > 12500$ **dan** $y_{3.112} = 0{,}0025\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders** $y_{3.112} = 0$];

Ten slotte volgt toepassing van art. 3.112 lid 6 waarin de voordelen in aanmerking dienen te worden genomen naar rato van de periode ten opzichte van het gehele jaar waarin het woonadres van de belastingplichtige in de basisregistratie personen (Wbrp) is opgenomen.

6 Zie ook paragraaf 5.2.3.1 voor de kwalificatie van eigen woning. Het zou ook kunnen worden weergegeven als eigen woning = $\varepsilon_{\varphi(\text{art.311})} = \varepsilon_{\varphi(\textit{hoofdverblijf})}$ met $\varphi_{(\textit{hoofdverblijf})}$ als kwalificatievoorschrift.

Wordt t_0 als aanvangsdatum (minimum 01-01), t_1 als einddatum (maximum 31-12) genomen dan volgt hieruit de factor q_1 waarmee ε_{ew} moet worden vermenigvuldigd.[7]

$y_{3.112} = q_1\varepsilon_{ew}$. Dit is het voordeel eigen woning als eigenwoning forfait.

De tekst van art. 3.112 is nauwkeurig omgezet in het functievoorschrift φ waaruit het voordeel eigen woning $y_{3.112}$ op gelijke wijze het voordeel eigen woning kan worden berekend. Qua tekst kan op overeenkomstige wijze elke wettelijk voorschrift in een functievoorschrift worden omgezet met behoud van hetzelfde resultaat, mits de tekst van het voorschrift niet voor tweeërlei uitleg vatbaar is.[8] Algoritmen kunnen ook minder nauwkeurig worden geformuleerd in gewone taal waarvoor geen bijzondere deskundigheid is vereist. Gedacht kan worden aan recepten en gebruikshandleidingen. Daarbij kan het opdrachtenrepertoire worden uitgebreid tot een (pseudo) algoritmische taal om complexere functievoorschriften in uit te drukken.[9] In kader van dit onderzoek wordt hierop niet verder ingegaan.

De norm $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ bevat de overeenkomstige entiteiten van de wettekst, dus ook de onderscheiden soorten normen zoals open normen en *q-normen*. In het voorgaande voorbeeld is de *q-norm* de verhouding woning/onr.zaak als waarde van de woning ten opzichte van de woz-waarde van de onroerend goedzaak waarvan de woning deel uitmaakt. De waarde van de verhouding moet door de belastingplichtige zelf worden aangegeven aan de hand van zijn onroerende zaak situatie. Deze interactie tussen belastingplichtige en systeem in zijn hoedanigheid als actor en sensor blijft onveranderd in deze theorie en de bijbehorende systeemstructuur van dit onderzoek.[10]

---

7 Onder de aanname dat de pro rata berekening voor alle categorieën belastingplichtigen van toepassing is. Met name art. 3.112, lid 5, verwijst naar art. 3.111, lid 6, Wet IB 2001, waarin is opgenomen dat op verzoek de woning kan worden aangemerkt als eigen woning maar logisch beschouwd niet als hoofdverblijf. Art 3.112, lid 6, verwijst naar art. 3.111, lid 1, Wet IB 2001, waarin de voorwaarde voor de eigen woning als hoofdverblijf wordt gesteld. Er geldt: als hoofdverblijf dan eigen woning, waaruit logisch niet volgt als eigen woning dan hoofdverblijf.

8 Het resultaat van de uitvoering van een functievoorschrift kan verschillen opleveren in vergelijking met het resultaat van een functievoorschrift aangezien de grammaticale zinnen niet altijd eenduidig zijn en daardoor geïnterpreteerd moeten worden. Wel kan de interpretatie van een zin in een artikel overeenkomstig in een functievoorschrift worden opgenomen. Bijvoorbeeld de zin: 'gebouw a of gedeelte van een gebouw b met aanhorigheden c' kan worden geïnterpreteerd als a∨(b∧c) of als (a∨b)∧c. Dezelfde interpretatie of kwalificatie moet uiteraard wel tot hetzelfde resultaat leiden.

9 Zie schema 1 in paragraaf 5.3.1 voor een structuur om complexiteit te beheersen door middel van het maken van onderscheid in abstractieniveaus.

10 Hetzelfde effect doet zich voor bij de systemen van de belastingdienst waarin de artikelen zijn omgezet in software en de belastingplichtige opdrachten uitvoert en gegevens aanlevert voor zover de belastingdienst deze gegevens niet zelf uit andere (elektronische) bronnen kan of mag verkrijgen.

Een wezenlijk onderscheid vormt het functievoorschrift φ dat de wettekst in een algoritmische vorm bevat waarin ook de aanvullingen uit de rechtspraak steeds actueel zijn opgenomen.[11]

Zoals hiervoor is geïllustreerd leidt dit theoretisch niet tot andere resultaten. De theoretische structuur van een normatief systeem in functievoorschriften vormt daarmee ten minste een overeenkomstige afbeelding van de vorm $A \mapsto P$ van het fiscale systeem in de klassieke wettelijke structuur.

In schema 10 is als voorbeeld art. 15 OESO Model Convention omgezet in een algoritmische vorm. Hierin is zichtbaar dat de logische structuur van φ zich onderscheid van entiteiten en begrippen waarvan de inhoud vaag, abstract of onbepaald kan zijn. De logische structuur kan eenduidig en nauwkeurig worden geconstrueerd, verschillen in resultaat kunnen worden verklaard door interpretatie en kwalificatie van entiteiten binnen φ.[12]

Tekst Article 15 OESO Model Convention.
INCOME FROM EMPLOYMENT

4. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
5. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:
   a. the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
   b. the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
   c. the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.
6. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a contracting state in respect of an employment, as member of the regular complement of a ship or aircraft, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship or aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first mentioned State.

11 Zie paragraaf 5.2.3.2 (Functievoorschriften).
12 Zie paragraaf 5.2.3.2 voor een correct functievoorschrift.

Algoritmisch:

$\varphi_{art.15}(x)$; functievoorschrift art. 15 OESO Model Convention.
Definities
ε resident of a Contracting State s_1
x derived remuneration by employment ε
s_2 that other State

if x = directors fee **then** $\varphi_{art.16}(x)$**else**
  if x = pension **then** $\varphi_{art.18}(x)$ **else**
    if x = government service **then** $\varphi_{art.19}(x)$
else
{art. 15 is saldo artikel}
if x = lid 3 remuneration (derived by ε as regular complement of a ship or aircraft)
  then
    if remuneration = solely derived in s_2
    then $y = \varphi_{bel.s2}(x)$ **else** $y = \varphi_{bel.s1}(x)$;
  else
    x = lid 2 remuneration
    if a ⋀ b ⋀ c **then** $y = \varphi_{bel.s1}(x)$ **else** $y = \varphi_{bel.s2}(x)$
    de logische relatie a ⋀ b ⋀ c correspondeert met lid 2 a,b en c, deze relatie is waar indien a,b en c waar zijn, anders niet-waar (merk in a op recipient i.p.v. resident)
endif
resultaat y is de belastingheffing van de staat die mag heffen.
end functievoorschrift art. 15 OESO Model Convention.
$\varphi_{bel.s1}(x)$ en $\varphi_{bel.s2}(x)$ zijn functievoorschriften belastingheffing in resp. s_1 en s_2;

Schema. 10. Art. 15 OESO Model Convention.

De afbeelding $A \mapsto P$ in een normatief systeem is ook van toepassing op de afbeelding van de *verwijzing* naar open normen. De symbolische vorm van de norm is $\forall\varepsilon \in E\ 'imperatief'p\varphi$. Voor p = *bepaald* blijft de verwijzing in de afbeelding onveranderd aangezien het functievoorschrift in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ hierin niet wordt afgebeeld. Voor p = onbepaald geldt dit evenzo met het verschil dat een φ in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ moet worden geconstrueerd die voldoet aan de eigenschappen van $p\varphi$. Dit kan als volgt worden weergegeven.

De wettekst en rechtsregels afkomstig uit de rechtspraak worden afgebeeld in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$.[13] Hieruit volgt dat de afbeelding van $p\varphi = \alpha\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1) + (1-\alpha)\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$ betrekking op het deel $\boldsymbol{\mathcal{V}}(\varphi_2)$. Het deel $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ valt buiten de afbeelding. Voor p = *bepaald* blijft φ_1 na gebruik bestaan, bijvoorbeeld een NEN-norm blijft onveranderd beschikbaar; voor p = *onbepaald* kan φ_2 theoretisch na gebruik worden geëlimineerd, alleen het resultaat is van belang, bijvoorbeeld de wijze waarop in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ de waarde in het economische verkeer qua functievoor-

13 De afbeelding kan ook worden beschouwd als een transformatie van wettekst en rechtsregels in een pseudo algoritmische taal die vervolgens dient voor de volgende transformatie naar software. De eerstgenoemde transformatie bevat de lastige omzetting van wetsartikelen naar functievoorschriften.

schrift wordt vastgesteld hoeft niet te worden bewaard.[14] In juridische zin worden de normen in $\boldsymbol{\mathcal{R}}(\varphi_1)$ voor p = *bepaald* in voorkomende gevallen aangemerkt als publiek-private normen.[15] Op zichzelf is de status publiek-privaat niet relevant voor het gebruik, immers de wetgever verwijst naar een concrete norm, maar wel voor de hiermee samenhangende verantwoordelijkheid voor de wetgever t.a.v. de beschikbaarheid, de betrouwbaarheid en onafhankelijkheid.[16] In dit opzicht onderscheidt de verwijzing zich niet van het gebruik van standaardeenheden in de wettekst, ook km/u is daarin een publiek-private norm.

Uit het voorgaande volgt dat de afbeelding in $\boldsymbol{\mathcal{V}}$, uitgaande van de definities van normen in de theorie van dit onderzoek, volledig kan plaatsvinden. Gevolgtrekkingen uit onderzoek op basis van deze theorie kunnen van toepassing worden verklaard op de bron van de afbeelding, in dit geval de wettekst en rechtsregels uit de rechtspraak. Dit maakt voor elk rechtsgebied een onderscheid mogelijk in wetenschappelijk onderzoek op theoretische uitganspunten en toepassingen in de rechtspraktijk.

Hoewel de afbeelding $A \mapsto P$ compleet is, blijft er tussen afbeelding en bron in juridische zin een verschil bestaan. De bron is formeel verklaard recht, een equivalente afbeelding is dat niet vanwege het ontbreken van de formele legaliseringswijze die voor wetten geldt. Wordt uit een afbeelding het recht toegepast dan brengt dit een legitimatie vraagstuk met zich mee. Een afbeelding is niet alleen het hier beschreven normatieve systeem met functievoorschriften maar kan ook zijn een uitleg van $\boldsymbol{\mathcal{V}}$ door de belastingdienst, een geautomatiseerd systeem voor snelheidscontrole, een app voor de verdeling van een nalatenschap, etc. Er kan zelfs sprake zijn van een afbeelding van een afbeelding, bijvoorbeeld bij omzetting van φ in een geautomatiseerd systeem, of de uitleg van de belastingdienst als ontwerp voor een geauto-

14 Afgezien van goed koopmansgebruik is voor het functievoorschrift voor open normen geen bestendige lijn voorgeschreven. Per geval mag voor p = onbepaald een andere φ_1 worden samengesteld. De essentie van een open norm in deze theorie is dus niet het ontbreken van een inhoud van een norm maar het ontbreken van een functievoorschrift om de inhoud te kunnen bepalen. In een aantal gevallen blijkt een functievoorschrift in $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ beschikbaar te zijn waarnaar kan worden verwezen: p = bepaald.

15 Zie paragraaf 5.3.6.

16 De grondwettelijke bepaling art. 104 Gw is wel erg ver opgerekt doordat de wetgever zichzelf heeft gelegitimeerd om ongeclausuleerd open normen toe te passen met een verwijzing naar $\boldsymbol{\mathcal{R}}$ voor de inhoud. Art. 2.20 Aanwijzing voor de regelgeving geeft belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief als essentiële onderwerpen. Vervolgens wordt de belastinggrondslag als *open norm* of als *q-norm* in de hier bedoelde betekenis toegepast, de kring van belastingplichtigen als een *open verzameling* en het belastbare feit als een fictie. Zelfs een tarief kan indirect als open norm voorkomen: *een naar het inkomen geheven belasting die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.*

matiseerd systeem.[17] In hoeverre het recht via een afbeelding of meerdere afbeeldingen op legitieme wijze wordt toegepast kan slechts indirect worden afgeleid uit de verkregen resultaten en uitspraken in de rechtspraak. Het voert te ver om hierop in het kader van dit onderzoek verder in te gaan.

Samenvatting

Van het klassieke rechtssysteem wordt op grond van definities van normen een afbeelding $A \mapsto P$ gevormd in een normatief systeem, gedefinieerd als $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$, met φ als functievoorschriften. De functievoorschriften φ zijn de afbeeldingen van in artikelen geformuleerde handelingsvoorschriften en waarderingsvoorschriften in het klassieke rechtssysteem waarvan het resultaat overeenkomt met $y = \varphi(\varepsilon)$ of $y = p\varphi(\varepsilon)$ voor open normen. Dit betekent dat gevolgtrekkingen afgeleid uit het normatieve $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ van toepassing zijn op het klassieke rechtssysteem.

17 Dit kan worden uitgebreid tot de systemen in de private sector, bijvoorbeeld een salarissysteem of administratiesysteem. Te denken valt ook aan het vooraf certificeren van apps, systemen of organisaties die vervolgens op grond van de certificering een legitiem resultaat kunnen afgeven.

Summary

A general norm theory applied on open norms in tax law

Introduction

The aim of this research was to establish the distinction between the different types of norms, in particular between an open norm and a vague norm. The term *open norm* was introduced in Dutch legal practice in 1977 by opponents of the introduction of the new civil law code (NBW). In their opinion, the NBW contained too many open norms, also referred to as vague norms, blanket or undetermined norms. From that moment on the term *open norm* was adopted by the Dutch legislating parliaments and subsequently spread across virtually all legal areas of application.

Since then, the term *open norm* has been used as a synonym for vague norms, as a reference to social norms, as an indication of abstract and indefinite norms, and as an indication of unlimited circumstantial facts. The term *open norm* is also sometimes compared to the German norm Generalklausel, or the Anglo-Saxon term vague norm, but these norms do have different meanings in a legal context. This uncontrolled norm development has led to a terminological confusion and inconsistent use of the term open norm, even to unfounded inferences.

Theory development
The theory was developed from the need to be able to distinguish norms by their content. During this development, theoretical and practical use was made of selected methods from disciplines outside of legal science, in particular the more exact sciences notably amongst others Popper's *Logik der Forschung*. This also allowed to meet the conditions of general applicability of the theory in terms of legal domain and types of norms; furthermore, the requirement for practical feasibility of implementation of the theory in an executable system. Research showed that none of the usual norm theories (such as those by Weinberger, Kelsen, Simon, Hart, Larenz, Raz, etc.) could adequately meet these requirements. This observation led to the development of a norm theory established on norm definitions enabling derivation of the various and different norms. Essential to this theory is a general definition of a norm represented in the symbolic form $\forall \varepsilon \in E\,'imperatief'\,\varphi$. This form represents all the features and characteristics of a norm. The meaning of the components of this norm will be shortly explained:

- ε represents an entity, an entity may be an object or a subject.
- E represents the set of entities that meet the required characteristics in the form of attributes a_i, $i = 1,2, \ldots, n$; n represents the number of attributes that ε has to match in order to $\varepsilon \in E$.
- *'Imperative'* stands for the imperative or an instruction to follow up of the norm, for example ought to, to obey an order, to prohibit, to do or not do, to let. The '*imperative*' is primarily the domain of the so-called deontic norm theories.
- φ represents a general function in algorithmic form for which it generally holds $y = \varphi(\varepsilon)$. The function φ may be a transaction algorithm, a calculation algorithm, a behavioural algorithm, etc.

In normal language, the norm $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief' \varphi$ can be read as follows: all entities ε that meet the characteristics of set E are to follow φ.

If an open norm is included in the text of law, reference is made to an external valuation for establishing the content of the norm, a valuation originating from the social system outside the legal system, or generally indicated in this theory as the real system. In the legal text, these types of norms are labelled with a predicate p, for example, p = *value in economic terms* refers to a function φ for determining the value in the real system. Other pertinent predicates are *customary, opinionative, unusual, etc*. on the basis of which these norms can generally be traced in a legal text. The open norm is symbolically defined as $\forall \varepsilon \in E\ 'imperatief' p\varphi$. If the predicate p refers to a predefined norm in the real system, for example p = ISO9000, then p = *determined,* but still remains a reference to an open norm as seen from the legal system to its content outside the legal system. If the predicate refers to an undefined but determinable norm, for example p = *usual wage*, then p = *undetermined* as constitutive for determining the function φ.

A vague norm is characterized by the theoretical concept of vagueness. Vagueness refers to an entity ε whose attributes a_i, $i = 1,2, \ldots, n$ do not clearly indicate the boundary. Vagueness can be remedied by a sharper definition of the attributes. The distinction between open norms and vague norms is therefore given in theory: an open norm cannot be a vague norm. Correspondingly, other norms can be distinguished using this theory, e.g. abstract norms, undetermined norms, qualification norms, quantifier norms. Furthermore, delegation norms, behavioural norms and procedural norms could also be defined within this theory. Then it follows from this theory that on the basis thereof all types of norms can be defined unambiguously and coherently into an operational system.

System structure and method

The aforementioned theory provides the norms that constitute the practical implementation of a system. According to system theory, goal, function, structure and method are the most important design characteristics for the

construction of a system. The fiscal system considered in this study is composed of the subsystems legislation, tax administration and judiciary. The primary purpose of the fiscal system is to function as an engine for state income in order to finance public duties. The system operates neutrally with regard to political aspects. This means that the system does not directly contain any ideology in itself but only legitimized norms that serve as the basis for the structure and operation of the system. These norms correspond to norms derived from the aforementioned theory of the form $\forall \varepsilon \in E$ $'imperatief' \varphi$ in which φ accommodates the current legal rules in algorithmic form.

The dynamics of the system are based on facts that occur in the real system or are designated by the system as fictional or artificial facts. The system defined facts initiate an activity that must be followed up by men or computers. The definition of a fact is the one formulated by Wittgenstein, represented in this research as ε_1<*operator*>ε_2. The entities ε_1, ε_2 and <*operator*> represent the functional connection, which by definition creates a fact. For example, *John owns a house* is by definition a fact. If the system now defines $\forall \varepsilon_{\text{person}} \in E_{houseowner}$ *'should pay'* φ_{tax} then it follows that John has to pay tax as owner of the house. Facts, in this case taxable facts initiate the operation of the system. It does not matter whether John executes the norm physically or has it executed by a computer.

An important part of a legal system are legal opinions from court decisions. Judicial interpretation and construction of law by the court cannot be formalized into a methodology. Therefore, instead of using the syllogism, a general formula is taken as the starting point in this judgement in which φ is assessed for applicability in case c for entity ε. The equation for legal judgement in a particular case is defined as $\boldsymbol{\theta_1}$: **if** $c = \varphi(\varepsilon)$ **than** r_1 **else** r_2; here r_1 and r_2 represent the legal consequences. Judicial interpretation is then regarded as a mental process carried out by a judge in which the usual methods of legal reasoning are applied. Therefore, the judge's method – adherence to the norm and applying (subjective) reasoning – can only be represented in an abstract way by the symbol ω. With $\omega(\theta_1)$ the judge can carry out an iterative thinking process with c, ε, r_1 *and* r_2 until a legal binding result r_1 or r_2 is obtained to the opinion of the judge

For open norms, the equation $\boldsymbol{\theta_2}$: **if** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **than** r_1 **else** r_2 is defined, with $\omega(\theta_2)$ as the judge's general methodology. Because the substantive development of an open norm has been left to the judge by the legislator, the judge can amend the function $p\varphi$. In fact, this means that the development of an open norm takes place under the direction of and control by the judge.

In addition, the different types of norms as distinguished on the basis of the theory could be subsequently investigated in the implemented system. From this research it could be deduced that the current use of the term *open norm*

and the application of open norms has a rather random and dispersed character. This practice also allowed to classify open norms and vague norms as one type of norm, or to explain a legal phenomenon without any scientific proof by referring to open norms or vague norms.

Main conclusions
It follows from the aforementioned theory that norms can be distinguished by proper definition of the characteristics according to their type. The essential significance of this theory is that the specified components of a norm provide a means to distinguish norms according to their contents. Also, to specify criteria for the classification of all required norms into different types. From this it could be concluded that the term *open texture (Porosität)* appears to be of little theoretical and practical use. The scientific and practical applicability of a norm theory is reflected in the unambiguous and coherent use of the different norm types by the legislator, the administration and the judiciary within the prevailing legal system. This also leads to new opportunities for legal science and education. These new opportunity's may include:

- Science: research and simulation of optimal system structures based on norm theory and technology.
- Education: explanation of norm theory and the functioning of a norm in a legal system supported by applications.
- Legislation: unambiguous legislation based on norms defined according to norm theory and standardization of algorithmic functions.
- Judiciary: advanced case-by-case assessment and legal interpretation of norms, both activities interactively supported in accordance with the norm theory accepted by the legislator.

Subsequently the norm theory is generalized to facilitate the applicability to other areas of law. This is represented as a general norm theory in Appendix I. In addition, Appendix II shows that a traditional legal system based on articles can be fully mapped on a normative system with all functions φ in algorithmic form.

Bibliografie

Achterberg, J. & Vriens, D., *Organisations*, Springer Berlin 2010.

Adriani, P.J.A. & Hoorn, J. van, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling*, deel II, Veen's Uitgeversmij Amsterdam 1954.

Alexy, R., *Theorie der Grundrechte*, Suhrkamp Frankfurt 1994.

Asimov, I., *The Relativity of Wrong,* The Skeptical Inquirer, Fall 1989, Vol. 14.

Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen 7,* Kluwer Deventer 2015.

Asser-Scholten (Algemeen deel), Tjeenk Willink Zwolle 1974.

Bakker, P.S., *Redelijkheid en billijkheid als gedragsnorm*, diss. Amsterdam VU, KLuwer Deventer 2012.

Barendrecht, J.M., *Recht als model van rechtvaardigheid*, diss. Tilburg, Kluwer Deventer 1992.

Bartels, S.E. & Milo, J.M., *Open normen in het goederenrecht*, Boom juridisch Den Haag 2000.

Bavinck, C.B., De open norm: de rol van de hoogste rechter, In J.P. Boer(red), *Kwaliteit van de belastingrechtspraak belicht*, Sdu Den Haag 2013.

Berkhout, T.M., '*Waarde in het economische verkeer (FED Fiscale Brochure)*', Kluwer Deventer 2015.

Beslagsyllabus, versie nov. 2017, www.rechtspraak.nl.

Boer, J.P. (red), *Kwaliteit van de belastingrechtspraak belicht*, Sdu Den Haag 2013.

Brix, B., *Law, Language and legal determinacy*, Clarendon Press Oxford 2003.

Brodführer, M., *Bewusste Lücken im Gesetz und der Verweis auf „Wissenschaft und Praxis"*, diss. Jena, Fundamenta Juridica Band 62, Nomos Baden-Baden 2010.

Brouwer, L.E.J., *Over de grondslagen der wiskunde*, diss. Amsterdam UvA 1907, Epsilon Uitgaven Utrecht 2005.

Buchanan, J.M., *The power to Tax*, Liberty Fund Indianapolis 1999 V9.

Canaris, C-W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Dunker & Humblot Berlin 1983.

Canaris, C-W., *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Duncker & Humblot Berlin 1983.

Collins, H., *The Forthcoming EC Directive on Unfair Commercial Practices*, Kluwer Deventer 2004.

Dalen, D. van, *Intuïtionistische Analyse, een constructief denkraam*, Epsilon Utrecht 2010.

Dalen, D. van, *L.E.J. Brouwer en de grondslagen der wiskunde*, Epsilon Utrecht 2005.

Deemter, K. van, *Not exactly*, Oxford University Press Oxford 2009.

Dijksterhuis, B., *Rechters normeren alimentatiehoogte*, diss. Leiden, University Press Leiden 2008.

Dimov, D., *Crowdsourced Online Dispute Resolution*, diss. Leiden, MI-283 Meijers Reeks Leiden 2017

Dorst, A.J.A. van, *Cassatie in strafzaken*, Kluwer Deventer 2012.

Douma, S., *Optimization of Tax Sovereignty and free movement*, diss. Leiden, IBFD Amsterdam 2012.

Drake J.H., et all (editors), *The Science of Legal Method,* Kelly New York 1917.

Drielsma, H.A., *De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1958.

Dummett, M., *Frege, Philosophy of language*, Duckworth Londen 1981.
Dusarduijn, S.H.M., *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting*, diss Tilburg, Gildeprint Enscede 2015.
Eijk, R.J.W. van, *Web privacy Measurement in Real-Time Bidding Systems*, diss. Leiden, Meijers Reeks MI-318 Leiden 2019
Elferink, M.H., *Verwijzingen in wetgeving. Over de publiekrechtelijke en auteursrechtelijke status van normalisatienormen*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1998.
Endicott, T.A.O., *Vagueness in Law*, Oxford University Press Oxford 2003.
Frege, G., *Grundgesetze der Arithmetik*, Mentis Paderborn 2009.
Fuller, L.L., *The morality of law*, Yale University Press Heaven/London 1969,
Gadamer, H-G., *Waarheid en methode*, Vantilt Nijmegen 2014.
Geitmann, R., *Bundesverfassungsgericht und „offene" Normen*, Duncker & Humblot Berlin 1971.
Geppaart, Ch.P.A., *Fiscale rechtsvinding*, diss Leiden, FED Amsterdam 1965.
Gleick, J., *Chaos*, Viking New York 1988.
Grapperhaus, F., *De loden last van het koperen fietsplaatje*, Kluwer Deventer 2005.
Gribnau, J.L.M., *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, diss. Rotterdam, Gouda Quint 1998
Gribnau, J.L.M. e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008.
Gribnau, J.L.M., 'The Netherlands', in A.P. Dourado (ed.), *Separation of Powers in Tax Law*, IBFD Amsterdam 2010.
Groenewegen, F.T., *Wetsinterpretatie en rechtsvorming*, F.T., diss. Amsterdam UvA, Boom Juridisch Amsterdam 2006.
Groot, H. de, *Het recht van oorlog en vrede*, Ambo Baarn 1993.
Happé, R.H., *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1996.
Hart, H.L.A., *The concept of Law*, Oxford University Press Oxford 1997.
Hartkamp, A.S., *Aard en opzet van het nieuwe vermogensrecht*, Kluwer Deventer 2010.
Heck, P., *Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1914.
Hedemann, J.W., *Die Flucht in die Genaralklausseln*, Eine gefahr für Recht und Staat, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1933.
Heuvel, R.L.G. van den, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving*, diss. Leiden, Sdu Amersfoort 2018.
Hofstra, H.J. & Niessen, R.E.C.M., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer Deventer 2002.
Honsell, H. & Mayer-Maly, T.M., *Rechtswissenschaft*, Nomos Baden-Baden 2017.
IJzerman, R.L.H., *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, diss. Amsterdam UvA, Kluwer Deventer 1991, Fiscale Monografieën 54.
Jehke, C., *Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht,* Duncker & Humblot Berlin 2005.
Kant, I., *Kritiek van de zuivere rede*, Boom Amsterdam 2004.
Kant, I., *Kritiek van het oordeelsvermogen*, Boom Amsterdam 2009.
Keefe R. & Smith, P. (eds), *Vagueness: A Reader*. MIT Press, Cambridge (Mass.), 1997.
Keil, G. & Poscher, R. (ed.*), Vagueness and law*, Oxford University Press Oxford 2016.
Kelsen, H., *Allgemeine Theorie der Normen*, Mainz-Verlag Wien 1979.
Kelsen, H., *Reine Rechtlehre*, Verlag Österreich Wien 2000.
Klap, A., *Vage normen in het bestuursrecht*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1994.
Klink, B. van, *De wet als symbool*, diss. Tilburg, Tjeenk Willink Deventer 1998.
Koelewijn, W.I., *Privacy en politiegegevens*, diss. Leiden, Leiden University Press 2009.
Kolkman, W.D., (eds.), *Erfrecht*, Tekst en commentaar, Kluwer Deventer 2006.

Krawietz, W., et all, *Theorie der Normen*, Festgabe für Ota Weinberger, Duncker & Humblot Berlin 1984.
Krop, H., 'Inleiding', in Spinoza, *Ethica*, Prometheus Amsterdam 2002.
Langereis, Ch.J., Taxation and the right to property, in Jan-Peter Loof e.a. *The right to property, Shaker Publishing*, Maastricht 2000.
Larenz, K., *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Springer Berlin 1991.
Lubbers, A.O., *Belastingarresten lezen en begrijpen*, Sdu Fiscale geschriften Den Haag 2007.
Lubbers, A.O., *Goed Koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005.
Lubbers, A.O., *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2017.
Maurer, H. & Waldhoff, C., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H. Beck München 2017.
Memelink, P., *De verkeersopvatting*, diss. Leiden, Boom Juridisch Den Haag 2009.
Menger, K., *Moral, Wille und Weltgestaltung*, Julius Springer Wien 1934.
Murphy, L. & Nagel, T., *The myth of ownership*, Oxford University Press Oxford 2001.
Nan, J.S., *Het Lex-Certa Beginsel*, diss. Amsterdam UvA, Sdu Den Haag 2011.
Niessen, R.E.C.M., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer Deventer 2010.
Olsder, G.J., van der Woude, J.W., Maks, J.G., Jeltsema, D., *Mathematical Systems Theory*, 4th edition, Delft Academic Press Delft 2011.
Pannier C. & Verhaeghe, J., *Aristoteles Ethica*, Historische uitgeverij Groningen 1999
Pauwels, M.R.T., *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, diss. Tilburg, Sdu Amersfooort 2009.
Pavillon, C.M.D.S., *Open normen in het Europese consumentenrecht*, diss. Groningen, Kluwer Deventer 2011.
Perelman, Ch. & Olbrechts-Tytega, L., *La nouvelle rhétorique: traité de l'argumentation*, Presses Universitaires de France Paris 1958.
Perelman, Ch., *Juridische logica als leer van de argumentatie*, SWU Antwerpen 1979.
Popper, K.R., *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976.
Publicatie Open normen ingevuld, De wetgevende macht van de toezichthouder. Bundel van symposium op 19 juni 2013 van Erasmus school of law te Rotterdam.
Radbruch, G., *Rechtsphilosophie*, Eric Wolf Freiburg 1956.
Raz, J., *The concept of a Legal System*, Clarendon Press Oxford 2003.
Reurich, L., *De articulatie van gedragsnormen*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 2005.
Rijpkema, P., *Rechtersrecht*, Boom Juridisch Den Haag 2001.
Rood, G., Over vage normen in het sociaal recht, in *Gratia Commercii*, Tjeenk Willink Zwolle 1981.
Röttgering, A.E.M, *Cassatie in strafzaken. Een beschermend perspectief*, diss. Tilburg, Sdu Den Haag 2013.
Rozendal, A., *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving*, diss. Tilburg, Sdu Den Haag 2014.
Russel, B., *Geschiedenis van de westerse filosofie*, Servire Utrecht 2003
Schelhaas, H.N., *Redelijkheid en billijk*heid, Kluwer Deventer 2017.
Schlette, J.A., *Delegatie in het Nederlandse belastingrecht*, diss. Amsterdam VU, Amsterdam 1963.
Schuver-Bravenboer, M., *Fiscaal overgangsbeleid*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 2009.
Simon, L., *Theorie de Normen- Normentheorien*, Peter Lang Frankfurt 1987.
Sinninghe Damsté, J.H.R., *Inleiding tot het Nederlandsch Belastingrecht*, Tjeenk Willink Zwolle 1940.
Soeteman, A., *Norm en logica*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1981.
Spruit, J.E., et al (red), *Corpus Iuris Civilis II*, Walburg Pers Zutphen 1995.
Stuurman, C., *Technische normen en het recht*, diss. Amsterdam VU, Kluwer Deventer 1995.

Tipke, K., *Die Steuerrechtsordnung*, Dr. Otto Schmid Köln 1993.
Vereniging voor Belastingwetenschap, Delegatie van wetgevende bevoegdheid, geschrift nr. 131, Kluwer Deventer 1972 en verslag debat in nr. 133, Kluwer Deventer 1973. Beginselbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels, geschrift nr. 251, Kluwer Deventer 2014.
Vries, J.A.J. de, *Het belastingpolitieke systeem*, Agon Elsevier Amsterdam 1970.
Waismann, F., Symposium Verifiability, p. 121 – 134 in *Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volumes*, Vol 19, 1945.
Wegerich, C., *Die Flucht in die Grenzenlosigkeit*, Justus Wilhelm Hedemann (1878-1963), Mohr Siebeck Berlin 2004.
Weinberger, O., *Rechtslogik*, Duncker & Humblot Berlin 1989.
Wiarda, G.J., *Drie typen van rechtsvinding*, Tjeenk Willink Deventer 1999.
Wissmann, H., *Generalklauseln, Verwaltungsbefugnisse zwischen Gesetzmäßigkeit und offene normen*. Jus Publicum 173, Mohr Siebeck Tübingen 2008.
Witjes, J.P.J., *Disclosure van Belastingen naar winst in de Jaarrekening*, diss. Leiden, Leiden 2008.
Wittgenstein, L., *Tractatus Logico-philosophicus*, Athenaeum Amsterdam 1976.
Wittgenstein, L., *Filosofische onderzoekingen*, Boom Amsterdam 2006.
Wurzel, K.G., *Das juristische Denken*, Moritz Perles Wien 1904.

Curriculum vitae

Pieter Rustenburg (1943) studeerde na HBS-B (Christelijk Lyceum Alkmaar) toegepaste wiskunde bij het Mathematisch Centrum te Amsterdam (thans Centrum voor Wiskunde en Informatica) en aan de Technische Universiteit Eindhoven. Zijn werkzame leven nam een aanvang in de wiskundige researchafdeling van een internationale onderneming en eindigde als bestuursvoorzitter van een internationale uitgeverij en distributeur van wetenschappelijke informatie. De loopbaan werd gekenmerkt door de verstrengelde draden van wiskunde en informatica. Na zijn pensionering (2003) volgde hij de studie fiscaal recht aan de universiteit van Leiden. Vervolgens was hij vanaf 2011 als buitenpromovendus verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden voor promotieonderzoek onder de begeleiding van prof. Lubbers en Prof. Gribnau. Het Alfa en Bèta resultaat van het onderzoek is in dit proefschrift opgenomen.

Trefwoordenregister

A
Aanwijzingen voor de regelgeving 42, 44, 47, 140, 245
abstract begrip 126, 132, 154, 201
abstracte formuleringen 31, 34, 35, 38, 114
Actal 48
afbeelding $A \mapsto P$ 269, 270, 271, 274, 275, 276
AFM 41, 46, 203
algoritme 5, 64, 144, 216, 244, 257, 262, 267, 273
Article 15 OESO Model Convention 273
autonomie 1, 9, 24, 32, 49, 237, 239, 245, 254

B
beg.1 61
beginselen 9, 27, 29, 34, 37, 38, 58, 59, 103, 105, 147, 165, 171, 193, 250
beginselgeleide regelgeving 61
beginseltheorie 62
belang 37
belastbare feit 152, 156, 157, 158
belastingdienst 45, 106, 133, 149, 151, 173, 180, 190, 224, 254
belastinggrondslag 44, 45, 47, 245
bestendige lijn 19, 169
Bestimmtheit 130, 133
Bestimmtheitsgebot 130
bestuursorgaan 28, 46, 61, 93, 94, 106, 133, 189

C
cassatie 24, 124, 195, 202, 213, 214, 216, 220, 252
catalogusprijs 87, 135, 196, 234, 246
CBS 82, 234
CO2-norm 54, 82, 234
codificatiegedachte 18
concretisering van een open norm 7, 165, 170, 173, 212, 220, 249
constructienormen 81
core of certainty 23, 32, 116
correct voorschrift 71

D
def.1 61, 75, 98, 259
def.2 75, 124, 259
def.3 86, 96, 108, 233, 259
delegatie 34, 39, 40, 43, 45, 47, 48, 66, 109, 245
deontische normtheorieën 56
de wetenschapstheorie van Popper 75
dogmatiek 30, 129, 130
draagkracht 58, 59

E
een open richtlijnnorm 31
eigen woning 59, 68
Euribor 135, 196
EVRM 40, 43, 189

F
falsificatie 27, 67, 71, 73, 78, 144, 265
feit volgens Wittgenstein 153
feit ε_1<operator>ε_2 158, 160, 164, 174
fiscale sukkel 179
fiscale systeem 143, 145, 147, 148, 153
fraus legis 36, 102, 121, 123, 124, 126, 180, 231, 237
functie van een norm 64
functievoorschrift 5
functievoorschrift φ 69

G
gedragsnormen 30, 81, 235
gemengde beslissingen 24, 203, 204, 212, 213, 252
Generalklauseln 30, 33, 49, 127, 133
goed koopmansgebruik 20, 36, 84, 102, 175
Grondwet 39, 40, 245

H
hercodificatie 18
herkenning van open normen 94
herkwalificatie 263
heteronomie 1, 25, 49
Hoge Raad 213, 215, 217, 219, 220

I
inhoud van een open norm 40, 47, 84, 96
iteratief proces 166
iteratieve denkproces van de rechter 171, 180, 250

K
kwalificatie 55, 88, 96, 125, 174, 200, 210, 219
kwalificatievoorschrift 68, 88, 90, 175, 271

L
leemten 119, 120
logica 6, 15, 110, 172
logisch incorrect functievoorschrift 71
Lücken im Gesetz 119

M
methodiek van de rechter 15, 192, 197, 204, 212, 222, 251, 252
Ministerie van Financiën 36, 151

N
NEN-normen 78, 138, 139, 141, 196, 235, 254
niet-onbegrijpelijk 215, 217, 218, 219, 222, 253
NNI 138
norm $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ 62, 272
normgever 107, 247, 261
normregel 52, 57, 62, 63, 73, 81
normsoorten 8, 11, 77, 255
normtheorie 3, 6, 75, 77, 143, 256, 259, 265, 267, 269

O
onbepaald begrip 30, 37, 113, 126, 225, 248
ontstaan open norm 17
open norm definitie 82
operator 154, 183
optimalisatievraagstukken 59
Optimierungsgebote 60
overweging ten overvloede 189, 213

P
Parket bij de Hoge Raad 197, 198
penumbra of doubt 23, 32, 111, 116, 117
pleitbaarheid 199, 200, 201, 227
Porosität 117
positie van de belastingplichtige 35, 37
potentiële falsificaties 73
predicaat 13, 19, 87, 91, 107, 124, 136, 175, 188, 232
primaat van de wetgever 48
privaat eigendom 148
Propositie I 105
Propositie II 105
Propositie III 106
Propositie IIII 106
prudentieel toezicht 46

Q
q-norm 92, 163, 164, 186, 187, 190, 207, 248, 270
quantifier 90, 99, 107

R
Raad van State 39
rechtsfeit 155
rechtsongelijkheid 49, 230, 240
rechtsontwikkeling 173, 181, 214, 218, 220, 222, 238
rechtsonzekerheid 48, 182, 187, 223, 230
rechtspraktijk 2, 14, 36, 71, 223, 238, 255
rechtsvinding 15, 24, 105, 124, 170, 174, 175, 180, 183, 204, 250, 251
rechtszekerheidsbeginsel 31, 39, 59
rechtvaardigheid 73, 105, 147, 171
recursief 109
redelijkheid en billijkheid 18, 19, 24, 36, 39, 67, 74, 97, 102, 103, 104, 171, 237
referentieobject 54
regelaar 146, 147, 150
regie van de rechter 137, 191, 196
resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ 5, 64, 71, 75

S
schema
1. structuur functievoorschriften 86
2. repeterende entiteit-attribuut structuur 89
3. afleiding soort norm 92
4. soortnormen 127
5. verwijzingen naar NEN-normen 139
6. fiscale systeem 148
7. systeemstructuur 150
8. versies van normen 168
9. equivalente klassen van normen 264
10. art.15 OESO MOdel Convention 274

Staatssecretaris 165, 168, 179, 194, 212
subject<operator>object 154
subsumptie 25
symbolische vorm $\forall\varepsilon \in E\,'imperatief'\varphi$ 5, 51, 62, 75
systeemomgeving 147
systeemtheorie 7, 15, 16, 43, 143, 259, 266

T
tautologie 74
taxplanning 112, 185, 194
terminologische onduidelijkheid 9, 132, 204
terminologische verwarring 30, 198, 243
tijdsafhankelijke toestand van een dynamisch systeem 143, 145
tijdsafhankelijk predicaat 89
toetsing 12, 74, 106, 166, 180, 201, 206, 219, 265
transformatie 152

U
unbestimmte Rechtsbegriffe 30, 130, 133
Unbestimmtheit 131

V
vaagheidslijn 26, 29, 31
vage normen 6, 10, 12, 24, 33, 39, 73, 125, 230
vagueness 117
verificatie 70, 71, 117, 144
verkeersopvatting 10, 30, 31, 81, 164, 246
verzameling omstandigheden 100, 125, 207
vrije bewijsleer 177

W
waarderingsnorm 137
wetenschapstheorie van Popper 3, 27, 72
wetgever-plaatsvervanger 8, 25, 206
wetgeving 27, 39, 42, 48, 78, 108, 7, 238
woz-voorschrift 135, 140