



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## **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 vervoelvoudigd, 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 ONTSTAANGSGESCHIEDENIS 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 $\varepsilon$ met de verzameling $E$                         | 174 |
| 6.5.3   | De betekenis van predicaat $p$                                           | 175 |
| 6.5.4   | Het open norm functievoorschrift $p\phi$                                 | 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

|                 |                                                                                                      |
|-----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>def.1</b>    | definitie van een norm                                                                               |
| <b>def.2</b>    | definitie van een rechtsnorm                                                                         |
| <b>def.3</b>    | definitie van een open norm                                                                          |
| <b>beg.1</b>    | definitie van een beginsel                                                                           |
| $\mathcal{R}$   | het reële systeem, de werkelijkheid                                                                  |
| $\mathcal{F}$   | het fiscale systeem                                                                                  |
| $\mathcal{V}$   | rechtsregels en normen (substelsysteem van $\mathcal{F}$ )                                           |
| $\mathcal{U}$   | belastingdienst (substelsysteem van $\mathcal{F}$ )                                                  |
| $\mathcal{D}$   | rechtspraak (substelsysteem van $\mathcal{F}$ )                                                      |
| $\mathcal{T}$   | transformatiefunctie voor omzetten privaat eigendom in publiek eigendom                              |
| $\varepsilon$   | entiteit, staat voor object of subject, een subject voor persoon, rechtspersoon, groep, etc.         |
| $\varphi$       | functievoorschrift                                                                                   |
| $\phi$          | een ander functievoorschrift                                                                         |
| $E$             | verzameling entiteiten die voldoen aan de vereiste criteria                                          |
| $p$             | predicaat van $\varphi$                                                                              |
| $q$             | predicaat voor een <i>quantifier</i> , een hoegroothedsbepaler                                       |
| $a_i$           | attribuut $i$ , $i = 1, 2, \dots, n$ kenmerk of eigenschap van entiteit $\varepsilon$                |
| $c$             | casus, een geval                                                                                     |
| $\theta_1$      | normvergelijking met geval                                                                           |
| $\theta_2$      | open normvergelijking met geval                                                                      |
| $r_1$           | rechtsgevolg van <b>dan</b> in $\theta_1$ of $\theta_2$ (zie formule $\theta_1$ of $\theta_2$ )      |
| $r_2$           | rechtsgevolg van <b>anders</b> in $\theta_1$ of $\theta_2$ (zie formule $\theta_1$ of $\theta_2$ )   |
| $\omega$        | methodiek van de rechter, $\omega(\theta_1)$ of $\omega(\theta_2)$ heeft betrekking op rechtsvinding |
| $\psi_v$        | 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                                                                                      |
| $ \dots $       | 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

$\theta_1$ : **als**  $c = \varphi(\varepsilon)$  **dan**  $r_1$  **anders**  $r_2$   
vergelijking geval met norm (i.p.v. het syllogisme)

$\theta_2$ : **als**  $c = p\varphi(\varepsilon)$  **dan**  $r_1$  **anders**  $r_2$   
vergelijking geval met open norm

$\varepsilon_1 < \text{operator} > \varepsilon_2$   
definitie van een feit

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

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

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

$\mathcal{V}(p\varphi_i) = \mathcal{R}(p\varphi_{i,r}) + \mathcal{V}(p\varphi_{i,w}) + \mathcal{U}(p\varphi_{i,u}) + \mathcal{D}(p\varphi_{i,d})$   
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<br>Téléphonique   |
| CBb     | College van beroep voor het bedrijfsleven                           |
| CBS     | Centraal bureau voor de Statistiek                                  |
| dga     | directeur-groootaandeelhouder                                       |
| 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<br>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-<br>bestrijding |
| V-N          | Vakstudie Nieuws                                                   |
| Wbrp         | Wet basisregistratie personen                                      |
| vew          | voordelen eigen woning                                             |
| Wet BPM      | Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen<br>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                                             |