



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

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 rechtspraak, 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 rechtspraak 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. Uitgangspunt 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 weergegeven 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' φ . 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* $x \leq \frac{\text{afstand in km}}{\text{tijd in uren}} \text{ km/u}$ (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* $\leq \text{uitkomst van een algoritme in km/u}$, 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 vaagheid¹⁸ 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$, 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 systeem 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 normstelsel 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 veralgemenen 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 wetgever-plaatsvervanger³⁰, 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 duidelijkheid³⁶ 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 sub-categorie van vage normen,⁴¹ een afzonderlijke categorie naast vage normen⁴² of één categorie van vage en open normen⁴³.

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. Rijkema, *Rechttersrecht*, 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 *Liberales 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 rechtspraak. 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' φ

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 $a_i, i = 1, 2, \dots, n$

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 $\mathcal{R}$. 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 $\mathcal{V}$, uitvoering $\mathcal{U}$ en rechtspraak $\mathcal{D}$. Het aanknopingspunt tussen $\mathcal{R}$ en $\mathcal{V}$ 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 $\mathcal{R}$, $\mathcal{V}$, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$ 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 systeem-technische 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.