



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

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 strafrechtsnormen. 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' φ 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*' φ 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 = $\varphi(\text{woning})$.

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 $i = 1, 2, \dots, n$,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' φ .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 korthedshalve 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 $i = 1, 2, \dots, n$ 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 grootte 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: $\text{gij zult niet stelen}$, omgezet in symbolische weergave $\forall \varepsilon \in E_{\text{mensen}}$ 'imperatief' φ .

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*’ φ 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*’ φ . 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 $d = f(p_i, b_i)$, $p_i = \sum p_i$, $i = 1, 2, \dots, n$, 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 uitgangspunt voor concrete normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$.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 φ ‘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 rechtspraak ontstaan voor beleid, gedragingen, bestuurs taken 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 reproduceerbaar³⁶ resultaat kan worden geformuleerd. Evenmin kan het nagestreefte 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:

$\forall \varepsilon_{\text{geval}} \in E_{\text{gelijk geval}} \text{ 'streven' } \phi_{\text{behandeling}}(\varepsilon_{\text{geval}})$. 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$ 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$ worden omgekeerd in $\varphi \text{ 'imperatief' } \forall \varepsilon \in E$, 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$ 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- Normen-theorien*, 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 hypothesen 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 bouw materiaal, 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 onderzoeken in de vorm van citaten, aforismen en definities. Centraal thema is het spel, Wittgenstein trekt de vergelijking door naar een taalspel. L. Wittgenstein, *Filosofische onderzoeken*, 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: $\forall \varepsilon \in E_{\text{robot}} \text{ 'directief' } \varphi_{\text{def. robot}}$ 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

$\varepsilon = \text{auto}$, $a_1 = \text{kenteken}$, $a_2 = \text{leeftijd}$, $a_3 = \text{CO2 uitstoot}$;

als $a_2 < 15$ jaar **dan** percentage = 22% **anders** percentage = 35%;

als $a_3 = 0$ **dan** percentage = percentage – 18%;

voordeel = percentage/100 $\times$ waarde auto;

$\text{bijtelling} = \varphi(\varepsilon)$;

voor de waarde van de auto wordt verwezen naar de catalogusprijs.

a posteriori vindt de vergelijking plaats: **als** $\text{bijtelling} \neq \varphi(\varepsilon)$ **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 $\text{auto case} \neq \text{APK}(\text{auto})$ dan overtreding , of als $\text{pesten} \neq \text{normaal (gedrag)}$ 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$ 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' φ 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 $\forall \varepsilon \in E_{\text{bevoegd}} \text{'mag doen'} \varphi_z$.

Uit de rechtsnorm $\forall \varepsilon \in E \text{'imperatief'} \varphi$ volgt logischerwijs dat een geval hieraan voldoet indien $\varepsilon \in E \text{'imperatief'} \varphi$ 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-Israëliëse 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 $\varphi = \text{belastbare inkomsten uit eigen woning}$.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

$\varphi = \text{functievoorschrift } vew$, bedoeld voor alle woningen die voldoen de criteria voor eigen woning.

kwalificatienorm: **als** woning $\varepsilon \in E$ **dan** $\varepsilon = \text{eigen woning}$;

ε wordt gekwalificeerd als eigen woning door de attributen $a_1, \dots, a_{10}$ van E .⁵⁹ ($a_1, \dots, a_{10}$ komen resp. overeen met art. 3.111, lid 1, ..., lid 10, Wet IB 2001)

$vew(\text{eigenwoning}) = \varphi(\varepsilon)$;

waarde $\varepsilon = \text{deel van de woz-waarde dat aan de woning is toegekend}$;⁶⁰

voordeel = tabel(waarde);⁶¹

als $a_2 \vee a_3 = \text{waar}$ **dan** voordeel = 0;

als $a_6 = \text{waar}$ **dan** voordeel = $1,25 \times \text{waarde}$;⁶²

voordeel = $\varphi_1(t_0, t_1)$;⁶³

resultaat = $vew(\text{eigen woning})$, 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 *vev* 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 *vev* is een kwalificatievoorschrift van toepassing. Functievoorschriften binnen *vev* 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' φ 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' φ . Bij een te

⁶⁴ Grootheden als tijd, afstand, waarde, gewicht, etc. die worden uitgedrukt in standaard-eenheden 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' φ 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 $\wedge$ 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 gefalsificeerd 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' φ . 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 $\varepsilon = \text{pand} \vee \varepsilon = \text{bezitloos pand}$. 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 hoeft 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 $r_1 \vee \neg r_1$, 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 billijkheid*, 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 gefalsificeerd 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' φ . 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 $\varnothing$ 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 Ausdruck 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, $\varnothing$ 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 v heeft attributen a_i , $i = 1, 2, \dots, n$.⁹⁵

Stel N is de verzameling van alle definieerbare normen v . Dan geldt $\forall v \in N$ $|v$ 'constitueert' ψ_v , met ψ_v de normtheorie die op de definieerbare norm v 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 al, *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 normstelsel 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' φ 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 Popper¹⁰⁰ 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' φ 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 IFRSn_r, ISO_n, NEN_n, CCITT_n.
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' φ 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' φ .

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 , $i = 1, 2, \dots, n$, 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 $\varepsilon = \text{inkomen}$ is dezelfde E van toepassing op $\varphi_1 = \text{onderneming}$, $\varphi_2 = \text{loon}$, $\varphi_3 = \text{eigenwoning}$, $\varphi_4 = \text{overige werkzaamheden}$, etc. Overigens wordt voor dit doel E gewoonlijk ruim gedefinieerd.¹⁰⁶

De elementen functievoorschriften en verzameling entiteiten van $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ vormen de basis voor de indeling van normen: het voorschrift φ voor norminhoud¹⁰⁷, 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 $y = \varphi(\text{data})$

verkeer: φ is routevoorschrift, $y = \varphi(a, b)$

kookgebied: φ is recept, $y = \varphi(\text{ingrediënten})$

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 Rechtsgevolgen 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' φ , 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 eigen naam 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 eigen naam 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 waardebeoordeling van een object, een opvatting over werkplek, een handelwijze bij een lening, een prijsbeoordeling 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 eigen naam 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 hoofdingdeling van normen volgens de formule $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$ 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 wetartikelen. 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*’ φ 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

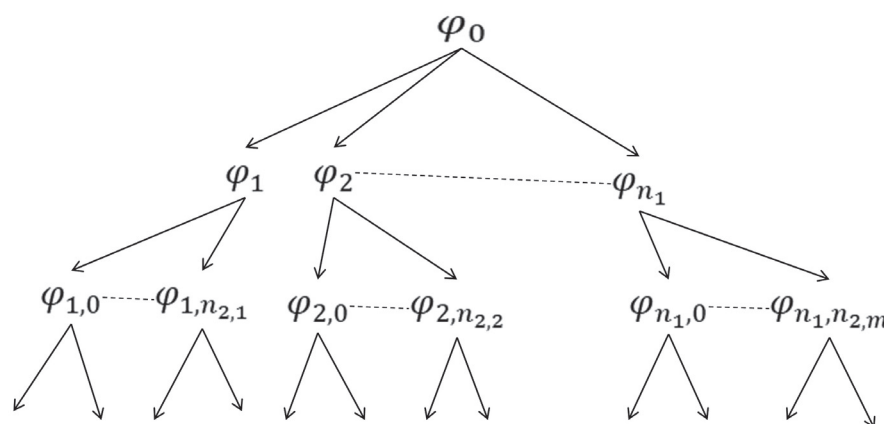
118 Zie 5.3.1 Handelingsnormen.

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.



etc.

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 $h_1, h_2, \dots, h_k$, $y = \varphi(h_k)$, en h_i volgt oorzakelijk uit h_{i-1} voor $i=1,2, \dots, k$, 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 eigen-naam 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 bepaalde 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 verwijzings-symbool. Bijvoorbeeld voor een verwijzing naar *de waarde in het economische verkeer* van een entiteit ε is $p = \text{de waarde in het economische verkeer}$, 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 $\mathcal{R}$. 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' φ :

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 ontlene 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 eigenaam 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 weergegeven 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 , $i = 1, 2, \dots, n$ 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 *veew*.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.

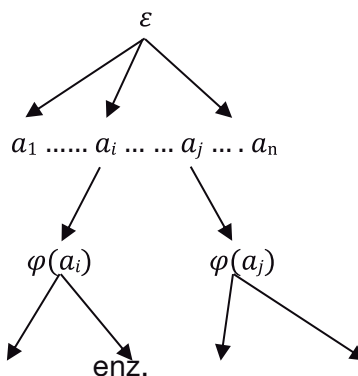
haald tot alle attributen van ε voor de kwalificatie zijn vastgesteld. Zie voor algemene de structuur hiervan schema 2.

kwalificatie entiteit

attributen

normen

entiteiten/normen



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 $\equiv$ 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, *Grundgesetze 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 gedefinieerd 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: $kapitaal = \varphi_q(lening)$, 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: $qy \rightarrow y_i, i = 1, 2, \dots, n$;
 y_i wordt toegerekend aan ε_i , bijvoorbeeld toerekening eigenwoning forfait *naar de mate van gerechtigdheid*,¹³⁸ *naar verhouding van de mate van begunstiging* toerekening aan de begunstigten;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 $\left(\frac{y_1}{y} \equiv q\right) = \text{waar dan } r_1 \text{ anders } r_2$,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' φ 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 posteriori 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.

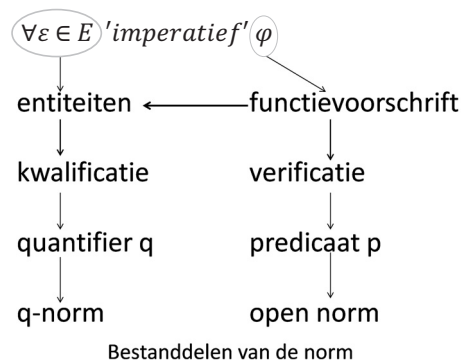
139 Art. 2.14a Wet IB 2001.

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 *qε*.

‘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 grootte 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 1, 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' φ = 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 kantonrechttersformule ten behoeve van ontslagvergoedingen¹⁴⁶, de alimentatienormen¹⁴⁷ en aan de beslagsyllabus voor de beoordeling van beslagrekestten.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 kantonrechttersformule is gebaseerd op het inmiddels vervallen art. 7:65 BW. Zie www.rechtspraak.nl: "de kantonrechttersformule is een set afspraken tussen de kantonrechtters 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 kantonrechttersformule, de beste basis voor ontslagbescherming, Voordracht gehouden ter gelegenheid van het zesde Nationaal ArbeidsRecht diner 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' φ . 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 veranderd 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 $p = \text{gebruikelijk}$ een fiscale betekenis: $\varphi = \text{loon}$ moet van een waarde worden voorzien die als *gebruikelijk* kan worden beoordeeld. De norm $p\varphi = \text{gebruikelijk loon}$ 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 $p = \text{aanmerkelijk}$, $\varphi = \text{belang}$. 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 *ab*.

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 koopmansgebruik¹⁵⁸, NEN/ISO aanduidingen¹⁵⁹, IAS en IFRS¹⁶⁰, catalogusprijs¹⁶¹. 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 rechtspraak¹⁶⁴ of de literatuur¹⁶⁵ 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 waardeeringsvoorschrift 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 waardebeoordeling Wet WOZ waarin ten slotte wordt verwezen naar de waardebeoordeling 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 $p = \text{voorwaarden die in het economische verkeer door onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen}$, voor $\varphi = \text{verrekenprijzen}$.

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*’ φ 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 , $i = 1, 2, \dots, n$. Bezit ε de kenmerken a_i , $i = 1, 2, \dots, n$ dan kwalificeert $\varepsilon \in E$. Zijn de selectiecriteria voor E : $a_1 = \text{natuurlijk persoon}$, $a_2 = \text{nationaliteit}$ en $a_3 = \text{leeftijd}$, dan worden de attributen van $\forall \varepsilon = \text{mens}$ 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 waardebeoordeling 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 markting 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
$q\varepsilon$	$a_i = \varphi(q)$	<i>quantifier</i> 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 bestimtheit Kwantificering levert geen eenduidige waarde op.

172 Uit systeemooqpunt zijn ficties ideaal vanwege de abstractie van de werkelijkheid, niet altijd echter uit oogpunt van rechtvaardigheid. Vergelijk met wiskunde waar ficties zoals een punt heeft geen afmeting en een lijn heeft geen dikte een zuivere theorie mogelijk maken. Ficties 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. Ficties 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 ficties 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 , $i = 1, 2, \dots, n$, $n \geq 0$, 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 , $i = 1, 2, \dots, n$ van de verzameling volgt een beoordeling. Als voorbeeld is $p = \text{door omstandigheden bepaald}$ 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 $x_i, i = 1, 2, \dots, n$ 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 $x_i, i = 1, 2, \dots, n$ als omstandigheden. Is de verzameling vastgesteld, dat wil zeggen n vast en $n - k$ aangevuld, dan volgt een bewerking van $x_i, i = 1, 2, \dots, n$ 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 $\sum_i w_i \times x_i$ 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 tegen gaan 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 billijkheid*, 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 bestuur¹⁸⁴, maatschappelijke omstandigheden¹⁸⁵, zich houden aan een overeenkomst¹⁸⁶ 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 predikten onderscheiden zich van andere open normen door de uitsluitend a posteriori beoordeling. Zo is de open norm goed koopmansgebruik onvergelykbaar 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' φ 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 $p = \text{in overwegende mate gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing}$, overeen met $p\varphi$. Met andere woorden $p\varphi$ is een bijzonder geval van ω . Hetzelfde geldt uiteraard voor $p = \text{redelijkheid en billijkheid}$.

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 $y_0, y_1, \dots, y_n$ 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 $\varphi = \text{gevaar}$, 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 III $p_1=1$ 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' φ dient dan bijvoorbeeld voor de rechtspraak te worden aangepast tot $\forall \text{rechters} \in E$ 'vaststellen' $\varphi_{r1} \vee \varphi_{r2}$.

5.4 ONDERSCHIED 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' φ . 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', 'hoegroothedsbepaler' 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: $\forall \text{inspecteurs} \in \text{Belastingstelsel}$ 'imperatief' voor bezwaar vatbare φ (= beschikingsvoorschrift).

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* $\times$ *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 $\forall e \in E$ 'imperatief' φ .

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 rechts-wetenschappelijk 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' φ :

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 omljnd, 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:

premissie 1: h_n is waar

premissie 2: als h_i waar is dan h_{i-1} waar voor alle $i, i = n, n-1, \dots \dots 1$

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 preciseringmethoden 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. Preciseringsgrenzen worden gemaakt; 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 doubt²⁰⁴, 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 schmalere.“ 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 zakelijkheidstoets 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 uiteindelijk gerechtigde, 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$. 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 $\text{goederen} \supseteq \text{onroerende zaken} \supseteq \text{woningen}$.²¹⁶ Toegepast op de vergelijking $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief'} \varphi$ 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 incompleetheit 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* verleent.²²² Ook in taalkundig opzicht is er verschil: Waismann'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* φ . 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_1 , 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 ($= \varphi$) en binnen het bereik van de norm die voor motorrijtuig geldt ($= \varphi_1$).
- 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_1 , 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. Wurzel²²⁵ 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 juristische 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 $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$. 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 incompleteheden (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*, Duncker & 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 geslotenheid 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 incompleetheiden ten opzichte van de hiervoor onderscheiden normen wordt uitgegaan van de definitie $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ , 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 Rechtslehre*, Verlag Österreich 2000, p. 251. Die sogenannten '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 onvoldoende 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 gezien 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 $h_1, h_2, \dots, h_n$ van φ : deze redenering wordt gevolgd door de inspecteur met steun van de annotator²⁴⁰; 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 terbeschikkingstellings-handeling 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 ONDERSCHIEDEN

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' φ . 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 $x = \text{jaar} - 1994$. 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.

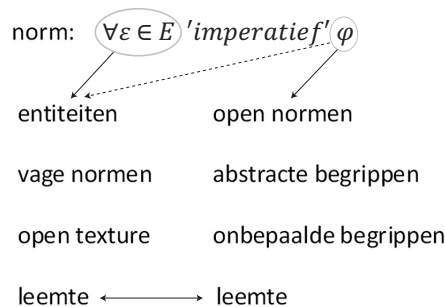
Open texture. Het begrip *open* in *open texture* heeft in een rechtssysteem een tweeledige betekenis. In de eerste plaats de onvoorziene extensies van entiteiten en in de tweede plaats de door de wetgever geformuleerde reikwijdte van rechtsregels. Praktisch heeft de term *open texture* weinig nut, zoals 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.



Indeling naar de bestanddelen van de norm

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 Canaris²⁵² die het begrip *Gesetzeslücke*, dit is een door de wetgever ongewilde leemte in de wet, samenvattend definieert als²⁵³

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 Grund’, ‘berechtigtes 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 Erfahrungswissenschaften neben einer Kernvorstellung eine immer abklingende Übergangszone, und zwar der eine eine breitere, der andere eine schmalere”, 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 'Inkrafttreten 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 *Generalklauseln* 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 Generalklauseln*, 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 "Volks-gesetzbuch 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 von 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 ontlene bestuursorganen hun ‘freies Ermessen’) op een bepaald vakgebied. In geval van vaststaande rechtsgevolgen is sprake van ‘generalklausurartige’ 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 verband 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“, mitunter 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 trouw²⁷⁴, 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 belastingrechtpraak het feit dat een norm moet worden uitgelegd niet in strijd wordt geacht met het grondwettelijke *Bestimmtheitsgebot*. Ook daar wordt de illusie in stand gehouden dat een belastingplichtige zijn belastingsschuld 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 $p\phi$, 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 standards.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 predicaaten. 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 prijs-courant 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 $p = \text{vergelijking}$, $\varphi = \text{prijsbepaling}$.
- 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 Woz-voorschrift (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 *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 gedraglijn te worden gevolgd die onafhankelijk is van de vermoedelijke uitkomst. De toevoeging dat 'de bestendige gedraglijn 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 koopmansgebruik 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 $\mathcal{R}$. Dit verklaart dat de wetgever niet rechtstreeks naar φ_1 verwijst. Door de wetgever is aangenomen dat een dergelijk functievoorschrift φ_1 in $\mathcal{R}$ 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 $\mathcal{V}$ 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: $\varphi_{\text{gkg}} = \mathcal{R}(\varphi_{\text{rj}}) + \mathcal{V}(\varphi_{\text{fisc.rj}})$, 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 $\varphi_{\text{gkg}} = \mathcal{R}(\varphi_{\text{ifrs}}) + \mathcal{V}(\varphi_{\text{fisc.ifrs}})$. 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.

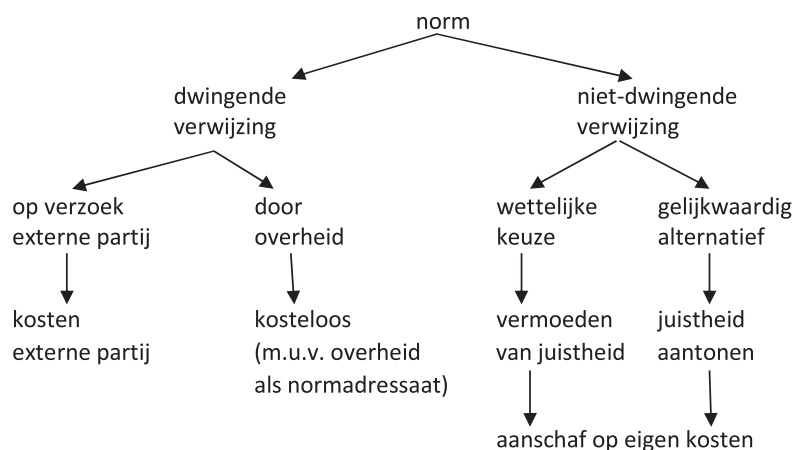
³⁰² Art. 40ca Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Verwijzing naar NEN-ISO 9001. Art. 14 en Bijlage MO.1. Uitvoeringsregeling accijns. Verwijzing naar ISO-normen.

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 gelijkwaardigheidsbepaling³⁰⁶ van toepassing. Er mag een eigen norm worden toegepast (is een open norm van de vorm $p\phi$), 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 gemeentebestuur.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 waarde-bepaling 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 geobjectiverd. 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 aanbidding 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.