



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

Voor het bestuderen van de werkelijkheid vormt de systeemtheorie een goed fundament waarop wetenschappelijk onderzoek kan worden uitgevoerd. De systeemtheorie beschouwt het object *systeem* als middel voor onderzoek, vergelijkbaar met normtheorie waar het object *norm* het middel voor onderzoek vormt. De systeemtheorie gaat uit van definities van een systeem op grond waarvan de te bestuderen werkelijkheid voldoende nauwkeurig wordt benaderd voor het doel van het onderzoek. De systeemtheorie kan worden toegepast op alle gebieden waarin een ordening en werking kan worden onderkend. De ordening berust meestal op een theoretische grondslag. Het zou te ver voeren om de systeemtheorie te beschrijven. Voor dit onderzoek is het voldoende om uit te gaan van dynamische systemen. Een dergelijk systeem functioneert binnen een omgeving, kan invloed op die omgeving uitoefenen maar die omgeving kan ook weer invloed op het systeem uitoefenen. In geval van een tijdsafhankelijke toestand is sprake van een dynamisch systeem. Zo heeft het fiscale systeem een tijdsafhankelijke toestand in interactie met de omgeving: belastingplichtigen reageren op het systeem, het systeem reageert op belastingplichtigen. De te bestuderen werkelijkheid wordt in een bij het doel van het onderzoek behorende abstracte vorm vastgelegd. In dit onderzoek vormt de normtheorie in hoofdstuk 4 de basis voor het fiscale systeem waarmee de werkelijkheid is vormgegeven. De abstracte vorm ligt niet a priori vast maar wordt ten behoeve van een bepaald doel geconstrueerd met als vaste componenten functie, structuur en werkwijze. Daarbinnen worden de van belang zijnde variabelen gedefinieerd. De aldus samengestelde vorm wordt als systeem beschouwd met behulp waarvan de werkelijkheid, binnen de aangegeven grenzen, wordt onderzocht. Rechtswetenschap is bij uitstek een wetenschap die gericht is op bestudering van de werkelijkheid, in het vervolg aangeduid als *het reële systeem*, waarvan het rechtssysteem deel uitmaakt en waarin het recht wordt gevormd en toegepast. Systeemtheorie en toepassing van systemen zijn daarom niet alleen voor de exacte wetenschappen van belang, maar ook voor rechtswetenschap.¹

1 Aan het begrip systeem wordt veelvuldig gerefereerd, bijvoorbeeld 'systeem van de wet', 'wetsystematisch', 'rechtssysteem', 'belastingssysteem'. Systeem wordt ook gebruikt voor een samenhangend geheel van regels of opvattingen. De geschiedenis van het woord systeem gaat terug tot Plato's *Epinomis* 991e, H-G Gadamer, *Waarheid en methode*, Vantilt Nijmegen 2015, p. 172 t.a.p. in noot 7. De tekst van Plato luidt: "(..) dat alles moet zich als een eenheid openbaren voor wie het methodisch leert kennen; en die openbaring zal gebeuren indien, ik herhaal het, indien men op de juiste manier wil leren, namelijk met een blik op de eenheid gericht."

De abstracte representatie van een systeem is een theoretische constructie, dat wil zeggen dat ten behoeve van een onderzoek een systeem wordt beschreven.² Er wordt niet de eis gesteld dat er vooraf systeem in moet zijn aangebracht alvorens sprake kan zijn van een systeem.³ De onderzoeker definieert zijn eigen systeem of past een bestaand systeem aan.⁴ Of een systeem een voldoende nauwkeurige nabootsing van de werkelijkheid kan weergeven, vormt onderdeel van de theorie en zal blijken uit verificatie en falsificatie.⁵ De werkelijkheid laat zich soms moeilijk voldoende nauwkeurig beschrijven. Daarbij kan gedacht worden aan de tamelijk chaotische werkelijkheid van het weer die kan worden beschreven in een systeem met behulp waarvan een weersverwachting voor de komende dagen kan worden gesimuleerd. De gewenste nauwkeurigheid hangt samen met het doel: een weersverwachting voor een bepaalde periode, bijvoorbeeld een dag, twee dagen of veertien dagen.⁶ In sterk vereenvoudigde vorm weergegeven is de functie van het weersysteem het transformeren van informatie in een weerkaart of prognose, de structuur bestaat uit verschillende procesmodellen die de dynamiek en onderlinge beïnvloeding beschrijven, en is de werkwijze gebaseerd op o.a. doorrekening van algoritmen.

Karakteristiek voor een systeem is dat het kan worden beschouwd als een geheel van elkaar wederzijds beïnvloedende elementen die een geïntegreerd geheel vormen. Elementen van een systeem kunnen ook weer een systeem vormen, een zogenoemd subsysteem. Een dergelijke structuur maakt het mogelijk om complexiteit te beheersen. Elk subsysteem kan afzonderlijk worden ontwikkeld of onderzocht onder de voorwaarden dat de gedefinieerde interfaces niet worden aangetast.⁷ Dit laatste is nodig om alle subsystemen als een samenhangend systeem te laten functioneren. Op deze wijze wordt in dit onderzoek het fiscale stelsel beschouwd: een samenhangend systeem van functievoorschriften, toepassing en uitvoering van die functievoorschriften, rechterlijke uitspraken en gevolgen van uitspraken. Binnen

2 J. Raz, *The concept of a Legal System*, Clarendon Press Oxford 2003. Raz behandelt met name de theorieën van Bentham, Austin, Kelsen en Hart.

3 Dit in tegenstelling tot H.C.F. Schoordijk, Het recht moeten wij niet denken als een systeem vooraleer wij er systeem in hebben gebracht, NJB 2008/28.

4 Bijvoorbeeld C-W. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Duncker & Humblot Berlin 1983, behandelt de tot dusverre in de rechtswetenschap gangbare systeembegrippen alvorens over te gaan op zijn eigen systeembegrip.

5 K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976. p. 31 - 59. Zie ook 'Wahrspruch' voorbeeld t.a.v Theorie en Experiment, p. 74-75.

6 J. Gleick, *Chaos*, Viking New York 1988. De onzekerheid in de voorspelling wordt door hem 'The butterfly effect' genoemd. Dit effect wordt tot de chaostheorie gerekend, een gebied binnen de wiskunde dat gedrag van dynamische systemen bestudeert.

7 Een interface is een gedefinieerde koppeling tussen systemen, of tussen mensen en systemen, waarmee systemen, of mensen en systemen, met elkaar communiceren, bijvoorbeeld via gestandaardiseerde protocollen. Wijziging of vervanging van een systeem bij gelijkblijvende interfaces laat de hiermee verbonden systemen ongemoeid. De koppeling tussen systemen en mensen wordt ook wel als man-machine interface aangeduid.

het fiscale systeem is een aantal subsystemen te onderscheiden: bijvoorbeeld de wetgeving, de uitvoering en de rechtspraak. Elk van genoemde subsystemen heeft een afzonderlijke functie die bijdraagt aan het realiseren van de doelstelling van het fiscale systeem. Een methode van onderzoek gebaseerd op een systeembegrip heeft de volgende voordelen:

- reductie en beheersing van complexiteit omdat verschillende niveaus van abstractie mogelijk zijn;
- bestudering van het dynamisch gedrag van het systeem in wisselwerking met het reële systeem, met name van belang bij de toepassing van open normen;
- formele beschrijving van het systeem ter bestudering van een optimale werking.⁸

Het fiscale systeem functioneert in en reageert op het reële systeem. De systeemtheorie leent zich daarom goed voor bestudering van het fiscale systeem met de omgeving.⁹ In de volgende paragrafen 6.1 t/m 6.8 zal het fiscale systeem in zijn onderdelen worden behandeld. Ik behandel in paragraaf 6.1 de definitie van een systeem, in paragraaf 6.2 het feit als aanknopingspunt en in paragraaf 6.3 de dynamiek van een open norm in het fiscale stelsel. Voorts ga ik in paragraaf 6.4 in op de rol van instituties bij de concretisering van open normen en in paragraaf 6.5 op rechtsvinding en open normen. Aansluitend in paragraaf 6.6 op rechtsvinding en de q -norm. In paragraaf 6.7 sta ik stil bij de ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter en in paragraaf 6.8 bij open normen en de methodische aspecten in de rechtspraak.

6.1 DEFINITIE VAN EEN SYSTEEM

In het voorgaande is aangegeven dat in dit onderzoek een systeem wordt gedefinieerd als een stelsel van een doelmatig gekoppeld geheel van bij elkaar horende onderdelen zoals gebruikelijk in verschillende wetenschappen en technieken. Voor het fiscale systeem wordt deze definitie als uitgangspunt genomen. Het fiscale systeem brengt de juridische werkelijkheid in uitvoering binnen het reële systeem en creëert daardoor de dynamische interactie tussen het fiscale systeem en het reële systeem. Dynamisch wil zeggen dat een systeem zich bevindt in een tijdsafhankelijke toestand, die van deze toestand door tijdverloop overgaat in een andere toestand. In dit geval oefent het reële systeem invloed uit op de acties van het fiscale

8 Een optimale werking bekent het maximaal realiseren van de doelstelling binnen de gestelde nevenvoorwaarden; nevenvoorwaarden zijn van sociale, economische en maatschappelijke aard. Dit kan vervolgens per subsysteem, rekening houdend met de hoofd-doelstelling, verschillend uitwerken.

9 Olsder, G.J., van der Woude, J.W., Maks, J.G., Jeltsema, D., *Mathematical Systems Theory*, 4th edition, Delft Academic Press Delft 2011.

systeem. Omgekeerd oefent het fiscale systeem invloed uit op acties in het reële systeem. De acties worden aangewezen door normen in het fiscale systeem, die de functievoorschriften bevatten voor de uit te voeren acties. De koppeling tussen norm en actie kan ontstaan door enkel tijdsverloop, door een actieve handeling, door een gebeurtenis, door een situatie of bij elkaar genomen omstandigheden. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een actie ook door het fiscale systeem kan worden geëntameerd op grond van een fictie, of een functievoorschrift kan een fictie bevatten. Zoals hiervoor opgemerkt, kan in elk systeem een aantal met elkaar samenhangende ontwerpkennmerken worden onderscheiden. De belangrijkste kenmerken van een systeemontwerp zijn:

- 1) het doel: wat is het beoogde resultaat of de beoogde output; een actieve terugkoppeling met een regelaar stuurt dat resultaat of output.
- 2) de functie: volgens welk voorschrift kan aan het doel worden voldaan, veelal een keuze uit meerdere mogelijkheden.
- 3) de structuur: globale vorm waarin de samenwerkende subsystemen en onderdelen van het systeem zijn opgebouwd en gerangschikt.
- 4) de werkwijze: de wijze waarop het systeem zijn functie kan verrichten of uitvoeren.

Deze kenmerken herhalen zich voor subsystemen, subsystemen, etc. tot het gewenste niveau van een onderzoek. In mijn onderzoek naar open normen in het fiscale systeem tot het niveau van de norm die zelfstandig als systeem kan worden beschouwd.¹⁰

Hierna zal per kenmerk het fiscale systeem kort worden toegelicht.

6.1.1 Doel

Het primaire doel van belastingheffing is verwerving van inkomen voor de overheid ter financiering van publieke taken. Daartoe wordt jaarlijks een begroting bij wet in formele zin vastgesteld.¹¹ De omvang van de begroting wordt bepaald door het politiek bepaalde pakket aan publieke taken.¹² Het

10 Elke norm fungeert als een minisysteem met: 1) een doel en strekking, 2) een functievoorschrift φ , 3) een structuur van een algoritme en 4) een werkwijze die berust op uitvoering hiervan door een persoon of rechtspersoon. Aldus beschouwd is een functievoorschrift φ op elk moment actueel aangezien toevoeging van regels aan φ of wijziging van regels van φ direct plaats kan vinden.

11 Art. 105 Gw.

12 Uit politieke motieven is er een sterke drijfveer om meer te vragen. Dit surplus wordt door de regerende coalitie ingezet voor 'beloning' aan hun achterban. Dit staat bekend als het Brennan & Buchanan surplus: $s = (1-\alpha)r$, r is opbrengst, αr is nodig voor de publieke taken, s is speelruimte voor de regerende coalitie. J.M. Buchanan, *The power to Tax*, Liberty Fund Indianapolis 1999 V9, p.33 e.v. The model of 'Leviathan'.

in dit onderzoek beschouwde systeem functioneert neutraal ten opzichte van politieke aspecten. Dat wil zeggen dat het systeem geen ideologie bevat en slechts gelegitimeerde regels als uitgangspunt voor structuur en werkwijze van het systeem dienen. Deze regels komen overeen met de in de theorie afgeleide normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ , waarin φ staat voor een functievoorschrift.

Voor het systeem maakt het niet uit welke bron de legitieme regels afkomstig zijn, ook de nationale implementatie van EU-regels wordt tot een geldige bron gerekend. Vanuit de systeemomgeving worden doelstellingen en beginselen zoals rechtvaardigheid, gelijkheid, doelmatigheid, belastingdruk, begrotingsdoelstelling, etc. omgezet in te stellen eisen aan het systeem en voor zover mogelijk ingebracht als concrete normen. De daarmee samenhangende belastingpolitieke aspecten komen via de wetgever in de normen indirect tot uiting. Deze begrenzing van het fiscale systeem correspondeert met in hoofdstuk 4 weergegeven theorievorming. Uitgaande van in de theorie gedefinieerde normen wordt een systeem gedefinieerd dat de toepassing van de theorie voor een bepaald (onderzoek)doel demonstreert. Het onderzoekdoel is niet gelijk aan het eerdergenoemde primaire doel van het fiscale systeem maar kan hier wel invloed op uitoefenen. In dit onderzoek is de theorie primair toegepast voor het kunnen onderscheiden van normen naar hun inhoud. Het is bijvoorbeeld ook mogelijk op basis van deze theorie normen te onderscheiden naar andere gezichtspunten zoals begrijpelijkheid, naar sociale acceptatie of naar duurzaamheid. Ook kan op basis van een aangepaste theorie een daarmee corresponderend systeem worden gedefinieerd, bijvoorbeeld waarin de sociale of politieke aspecten worden onderzocht.¹³

Voor het bewaken van de doelstelling is het hier gedefinieerde systeem voorzien van een regelaar.¹⁴ Door middel van de regelaar kan worden bijgestuurd ingeval de afwijking tussen begroting en inkomsten een bepaalde grens overschrijdt of een nevendoelelstelling niet wordt gehaald. Bijstelling vindt plaats op basis van regelgeving die afkomstig is van een regelgever

13 Zie J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Agon Elsevier Amsterdam 1970. De Vries beschrijft een goed voorbeeld van een op andere uitgangspunten beschouwd systeem waarin bijvoorbeeld sociale en politieke aspecten worden meegenomen. Ook EU-invloed op en harmonisatie van nationale belastingssystemen worden hierin beschreven. Het belastingpolitieke systeem wordt geplaatst in de context van het politieke systeem. Het systeem bestaat uit (belastingpolitieke) gedragingen en een gezaghebbende waardentoe wijzing die door middel van belastingheffing plaatsvindt. Doel van zijn systeem is waarde aan de maatschappij toe te voegen en hun acceptatie te verzekeren. Een dergelijk omvangrijk en algemeen systeem laat zich echter moeilijk concreet formaliseren.

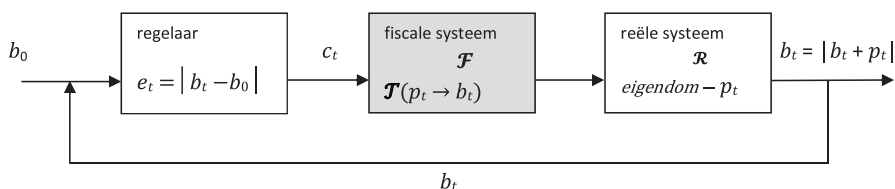
14 Een regelaar van een dynamisch systeem stuurt de toestand van het systeem bij indien de gemeten waarde afwijkt buiten de grenzen van een ingestelde waarde. Een regelaar kan zijn een instrument, een persoon of een organisatie. De regelaar van het fiscale systeem is het Ministerie van Financiën.

die formeel de bevoegdheid hiertoe heeft of daaraan wordt toegekend. Uitvoering, beheer en onderhoud van het fiscale systeem van de rijksoverheid vallen onder verantwoordelijkheid van de Minister of de Staatssecretaris van Financiën. Daarnaast zijn er decentrale fiscale systemen die op overeenkomstige wijze functioneren onder verantwoordelijkheid van de betreffende decentrale overheden, bijvoorbeeld provincies, gemeenten en waterschappen.

6.1.2 Functie

Voor het realiseren van de doelstelling moet daartoe een functie worden ontworpen en geconstrueerd. In de theoretische constructie van de functie ligt besloten welke vorm of methode van financiering van de publieke taken is gekozen, bijvoorbeeld het materieel omzetten van privaat eigendom in publiek eigendom. Daarbinnen kunnen sub-functies worden onderscheiden naar de aard van privaat eigendom of de soort publieke taken. Deze functie wordt als een systeemtechnische functie beschouwd in de gelijkenis met een verbrandingsmotor die gebonden chemische energie omzet in mechanische energie.¹⁵ In dit opzicht is de systeemfunctie te beschouwen als het ontwerp van de motor voor inkomsten van de staat: 'tax law, an engine for state income.'¹⁶

Het fiscale systeem is naar zijn aard een theoretische constructie waarmee de wetgever beoogt gedragingen en feiten in de maatschappij onder het bereik en werking van fiscale normen te brengen middels het aanwijzen van belastbare feiten.¹⁷ De werking van het fiscale systeem wordt in schema. 6 weergegeven:



Schema 6. Fiscale systeem met regelaar en terugkoppeling.

Toelichting schema 6:

b_0 is begroting op begintijdstip;

b_t is tot tijdstip t ontvangen belastinginkomen;

p_t is het afgestane privaat eigendom;

¹⁵ Gebonden chemische energie is geaccumuleerde zonne-energie.

¹⁶ Naar commercial English law The Lord Irving of Lairg, The Law, An Engine for Trade, The modern law review, volume 64, no 3 may 2001.

¹⁷ Zie hierna paragraaf 6.2.2.

e_t is de afwijking op moment t tussen begroting b_0 en realisatie b_t , gegeven als $e_t = |b_t - b_0|$;
 c_t is een correctie om b_t bij te sturen, c_t is een functie van nieuwe en/of gewijzigde normen;¹⁸
 $\mathcal{F}$ is de verzameling tot actie leidende fiscale normen die privaats eigendom p_t transformeren met functie $\mathcal{T}$ naar een bijdrage aan de begroting b_t ;¹⁹
 $\mathcal{R}$ is het reële systeem.

6.1.3 Structuur

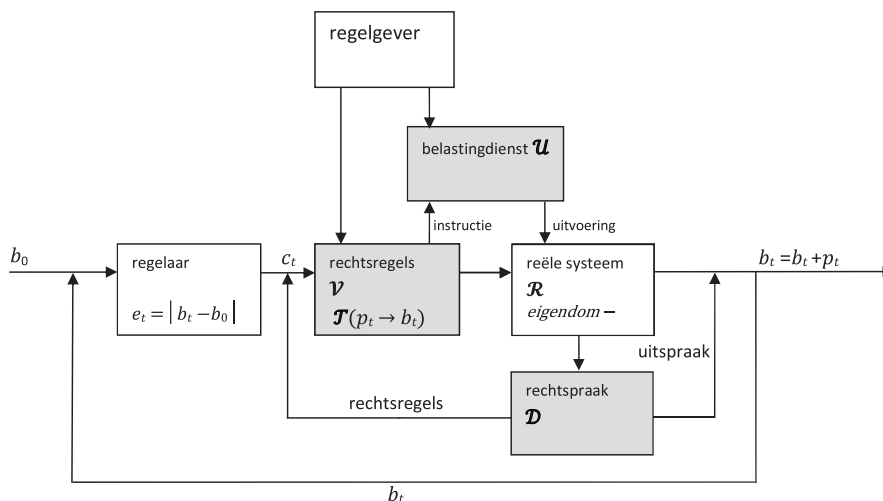
De structuur²⁰ van het fiscale systeem $\mathcal{F}$ is te onderscheiden in drie componenten: 1) alle normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ , 2) de belastingdienst en 3) de rechtspraak. De daarin onderscheiden normen zijn deductief in de theorie uit de algemene definities in hoofdstuk 5 af te leiden. In de verdere uitwerking van schema 6 zijn de normen, de belastingdienst en de rechtspraak in schema 7 zichtbaar gemaakt: de verzameling rechtsregels $\mathcal{V}$, de rechtspraak $\mathcal{D}$ en de belastingdienst $\mathcal{U}$. Voor zover $\mathcal{D}$ en $\mathcal{U}$ geldige rechtsregels produceren worden deze direct opgenomen in $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ van $\mathcal{V}$ zodat φ en E steeds actueel zijn. Voor bestudering van open normen vormt de functie van $\mathcal{V}$ de kern van het onderzoek aangezien $\mathcal{V}$ is samengesteld uit alle geldige fiscale normen. Indien rechtsregels afkomstig uit $\mathcal{D}$ en $\mathcal{U}$ open normen bevatten dan worden deze qua systematiek op dezelfde wijze behandeld. Bijvoorbeeld een door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregel met open norm behoort tot een norm van $\mathcal{V}$. Op deze wijze kan een uniforme systematiek worden toegepast op het onderkennen en vaststellen van normen en open normen.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat dit niet hoeft te betekenen dat de behandeling van open normen door $\mathcal{D}$ en $\mathcal{U}$ op gelijke wijze plaatsvindt.

18 c_t wordt begrensd door de invloed van $\mathcal{F}$ op $\mathcal{R}$, belangrijke parameters zijn de stabiliteit en continuïteit van $\mathcal{R}$ als bron voor b_0 ; tevens wordt e_t begrensd door EU-normen (indien $e_t < 0$ dan is sprake van een tekort, indien $e_t > 0$ van een overschot).

19 Met tot actie leidende rechtsregels wordt bedoeld de totale verzameling geldige rechtsregels van wetgever, rechtspraak en belastingdienst. Uiteraard kan ook een deelgebied als systeem in aanmerking worden genomen. In het kader van dit onderzoek wordt uitgegaan van alle fiscale rechtsregels.

20 Met structuur wordt hier niet de gebruikelijke indeling in wetten, hoofdstukken, afdelingen en bepalingen bedoeld. Die indeling dient uitsluitend voor identificatie van een norm binnen de totale verzameling van alle rechtsregels. Elke vorm van een unieke identificatie is vanuit het systeemconcept toelaatbaar, met inbegrip van de via de rechtspraak toegevoegde rechtsregels.



Schema 7: Systeemstructuur van het fiscale systeem.

Naast het primaire doel wordt het fiscale systeem $\mathcal{F}$ gebruikt voor secundaire doelen, ook wel instrumenteel gebruik genoemd. Instrumenteel gebruik wil zeggen dat via fiscale normstelling in het fiscale systeem het gedrag van de normadressaten zodanig wordt beïnvloed dat hierdoor wezenlijk wordt bijgedragen aan een bepaalde doelstelling van een ministerie. De achterliggende gedachte is dat een normadressaat hierbij kiest voor de voor hem minst nadelige fiscale normstelling en zodoende het beoogde gedrag in overeenstemming met de doelstelling wordt gebracht. Feitelijk wordt $\mathcal{F}$ ingezet als instrument voor het realiseren van een ministeriële doelstelling. Een dergelijk gebruik van $\mathcal{F}$ vormt geen primair doel maar een secundair doel. Via de normadressaten wordt een bijdrage geleverd aan een doelstelling van een ministerie. De bij een instrumenteel doel behorende belastingopbrengst kan weliswaar worden vergeleken met een begrote opbrengst of uitgave, maar hoeft niet gerelateerd te zijn aan de mate waarin het door een ministerie gestelde doel is bereikt.²¹ Die beoordeling en sturing wordt overgelaten aan het betreffende ministerie dat hiervoor een eigen regelaar dient op te stellen en te volgen, bijvoorbeeld:

21 Instrumentalisme speelt in op de natuurlijke neiging om belastingheffing te ontwijken c.q. te minimaliseren. In geval van instrumentalisme wordt gebruik gemaakt van fiscale regelgeving. Meer of minder heffing heeft de belastingplichtige in eigen hand door de keuze wel of geen gebruik van het betreffende instrument te maken. In die zin werkt het systeem contraproductief voor de belastingopbrengst; een succesvol instrument zal een dalende opbrengst of een stijgende uitgave vertonen. Voor een substantieel dalende of stijgende opbrengst zullen maatregelen ter compensatie genomen worden om de staatsinkomsten op peil te houden.

Bijvoorbeeld de milieudoelstelling om CO₂ uitstoot te verminderen wordt o.a. fiscaal gestuurd door middel van de Wet BPM.

EZ	bronbescherming	$\delta_t = s_t - s_0 $
SZW	welvaartverdeling	$\delta_t = v_t - v_0 $
SZW	werkgelegenheid	$\delta_t = a_t - a_0 $
I&M	milieu	$\delta_t = d_t - d_0 ^{22}$

In het algemeen zal de instrumentele regelaar door het desbetreffende overheidsorgaan worden opgesteld en gevolgd waaronder het beleidsdoel ressorteert. Opgemerkt wordt dat dit ook van toepassing kan zijn op het Ministerie van Financiën die naast het primaire doel van $\mathcal{F}$ ook hiermee een secundair doel kan nastreven.

Binnen het fiscale systeem kunnen voor de subsystemen op analoge wijze doelen worden gesteld met regelaars die tevens instrumenteel van aard zijn. Bijvoorbeeld de belastingdienst $\mathcal{U}$ kan procedures voor heffing en invordering voor een instrumenteel doel invoeren die tevens in het belang van $\mathcal{U}$ zelf kunnen zijn. Dit belang mag echter niet worden gebruikt om de heffing naar eigen inzicht te regelen en vervolgens op te leggen.²³ Zie bijvoorbeeld HR 25 juni 1997, nr. 31.531, BNB 1997/285, inzake de overschotheffing op grond van de Meststoffenwet, inhoudende:

“3.6. De Minister verliest uit het oog dat de bevoegdheid tot het vaststellen van een voorgeschreven boekhouding (zoals de mestboekhouding) of een formulier (zoals het onderhavige) ten dienste van de heffing niet de bevoegdheid met zich brengt door middel van de inrichting daarvan, in het bijzonder door het voorschrijven van een beperkt aantal “teldata”, de verschuldigdheid van die heffing zelf nader te regelen, laat staan een met het wettelijk uitgangspunt strijdige berekeningswijze van de heffing op te leggen.”

6.1.4 Werkwijze

Een systeem functioneert niet uit zichzelf. Elk systeem heeft een krachtbron nodig om in de praktijk te kunnen functioneren. De krachtbron kan in de natuur voorkomen, bijvoorbeeld de zwaartekracht²⁴, of gecreëerd worden door de mens, bijvoorbeeld de accu, of door menskracht, bijvoorbeeld de fietser. Een rechtssysteem functioneert door toepassing van normen – op

22 Thans onder verantwoordelijkheid van het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. Het niet-fiscale doel wordt gevolgd door einddoel d_0 te vergelijken met het jaarlijks bereikte doel d_t . Bijvoorbeeld Nederland wil in 2030 25% minder CO₂ uitstoten dan in 2020 door middel van fiscale maatregelen. Stel de uitstoot in het jaar 2010 = x Mton CO₂-equivalenten; het doel d_0 in het jaar 2030 = $0,75x$ en d_t de in het jaar t gemeten hoeveelheid CO₂. De regelaar kan in dit geval worden voorgesteld door $\delta_t = |d_t - d_0|$ waarin t de jaren vanaf 2020 t/m 2030 doorloopt. In dit geval moet δ_t naar 0 convergeren.

23 Zie tevens HR 21 maart 2008, nr. 43.050, BNB 2008/159 KB-Lux, inhoudende dat verkregen informatie mag worden gebruikt voor belastingheffing en boete bij navordering.

24 Zie het voorbeeld van Popper over de causale verklaring tussen regel en draadbreuk die optreedt ten gevolge van de niet door hem expliciet genoemde zwaartekracht, K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, p. 31-32.

daarvoor bedoelde gevallen – die moeten worden geactiveerd door de normadressaten. De werkwijze van het systeem berust op de verplichting van normadressaten om de voorschriften van het systeem op te volgen.²⁵ Normadressaten fungeren als (intelligente) actoren en sensoren van $\mathcal{V}$ volgens het principe dat elk persoon geacht wordt de normen te kennen, te begrijpen en behoort toe te passen.²⁶ De betrekking tussen persoon en norm komt tot stand door het aanwijzen van reële feiten in $\mathcal{R}$ die vanuit $\mathcal{V}$ als belastbaar feit worden aangemerkt.²⁷ De algemene regel is: *‘elke keer wanneer de wet aangeeft dat een feit overeenkomt met een belastbaar feit behoort een norm te worden opgevolgd.’* De uitvoering vindt plaats in $\mathcal{U}$ dat ook buiten adressaten om feiten en belastbare feiten uit systemen in $\mathcal{R}$ toegeleverd kan krijgen. Bijvoorbeeld een bericht van de belastinginspecteur: *‘dat en dat is mij bekend’*, of de vooraf ingevulde belastingaangifte. De *‘zwaartekracht’* van een rechtssysteem wordt gevormd door a. het belastbare feit in $\mathcal{V}$, en b. het handelen van de normadressaat in $\mathcal{R}$, en c. de inzet van de rechter in $\mathcal{D}$ en de inspecteur in $\mathcal{U}$.

Bijvoorbeeld persoon x is bezitter van een personenauto en de rechtsregel luidt: *“onder de naam ‘motorrijtuigenbelasting’ wordt belasting geheven ter zake van het houden van een personenauto”*.²⁸ Het abstracte feit in $\mathcal{V}$ *‘persoon<houdt>personenauto’* komt overeen met het reële feit in $\mathcal{R}$ in de betekenis *‘ x <bezit>personenauto’* waardoor het reële feit als belastbaar feit wordt aangemerkt.²⁹

Op deze wijze wijst $\mathcal{V}$ de reële feiten in $\mathcal{R}$ aan waarop de normen van $\mathcal{V}$ worden toegepast. De in $\mathcal{R}$ aangewezen feiten zijn dan per definitie belastbare feiten. De belastbare feiten vormen het aangrijpingspunt voor transformatie $\mathcal{T}$ van privaat eigendom p_i naar publiek eigendom b_i , de gerealiseerde opbrengst ten behoeve van financiering van de publieke taken.³⁰

De instructie en uitvoering van $\mathcal{T}$ berust bij de belastingdienst terwijl de rechtspraak $\mathcal{D}$ over een betwiste uitkomst van $\mathcal{T}$ een beslissende uitspraak doet en tevens daarbij nieuwe of aangepaste rechtsregels c kan formuleren.

25 Het fiscale systeem is een z.g. deontisch systeem, dit bestaat uit normen die behoren te worden opgevolgd. Zie voor deontische systemen A. Soeteman, *Norm en logica*, diss. Leiden, Tjeenk Willink Zwolle 1981.

26 Actoren en sensoren worden vanuit een systeem bestuurd: een actor voert een activiteit uit en een sensor levert gegevens. De gedachten en gevoelens van een persoon spelen geen rol in het systeem, wel in het correct functioneren van de actor of sensor. In geval van misbruik of oneigenlijk gebruik wordt de actor of sensor onrechtmatig gemanipuleerd. De vraag of een persoon de rechtsregel accepteert, begrijpt of hiertoe in staat is valt buiten het kader van dit onderzoek.

27 Zie paragraaf 6.2.2 voor het belastbare feit.

28 Naar art. 1 Wet MRB. De gegevens worden bijgehouden in de database van de RDW.

29 Bezitter is houder, fiscale synoniemen van de <operator> worden bekend verondersteld. Zo is bijvoorbeeld x <geniet>loon gelijk aan x <krijgt>loon, of x <verdiend>loon, of boontje<komt om zijn>loontje.

30 Door F. Grapperhaus omschreven als: een individuele bijdrage voor een collectief goed, *De loden last van het koperen fietsplaatje*, Kluwer Deventer 2005, p. 71.

Daarvoor geldt de algemene regel: 'elke keer wanneer de rechter op grond van de wet aangeeft dat een norm wordt overschreden treedt een rechtsgevolg in.' Voor het functioneren van het systeem maakt het niet uit welke institutie rechtsregels toevoegt, mits wordt voldaan aan de eisen van legaliteit. Dit illustreert tevens de communicerende taakverdeling tussen wetgever en rechter: wat de wetgever onvolledig laat, moet de rechter completeren.³¹ Voor onvolledigheid, of incompleetheid van normen in het systeem wordt verwezen naar hoofdstuk 4 Theorievorming.

6.2 FEIT ALS AANKNOPINGSPUNT

Het belang van feiten voor het functioneren van het fiscale systeem is in de vorige paragraaf uiteengezet. Feiten vormen de grondstof voor het functioneren van het recht. Een feit wordt geassocieerd met de werkelijkheid, iets wat is waargenomen of heeft plaatsgevonden. Een feit zou daardoor vastgesteld moeten kunnen worden, bewezen kunnen worden, een mening is (nog) geen feit. Idealiter blijven dan alleen bewezen feiten over; niet bewezen feiten worden niet als feiten erkend. Vervolgens komt de vraag op of de bewezen feiten waar zijn. De waarheid van een feit kan worden getoetst aan de overeenstemming met de werkelijkheid. Dit kan alleen voor zover de werkelijkheid gekend wordt op het moment van het feit. Stel dat bij meer kennis van de werkelijkheid het feit niet waar blijkt te zijn, zoals het feit dat de aarde plat is werd achterhaald door het feit dat de aarde rond is, welk feit vervolgens werd achterhaald door het feit dat de aarde een afgeplatte bol is.³² Dit plaatst de waarheid van een feit in een relatieve positie. Vermoed wordt dat de werkelijkheid voldoende kenbaar is om de waarheid van een feit te aanvaarden. Een feit blijkt alleen te kunnen worden omschreven in relatie tot de werkelijkheid.

Als definitie van feit wordt het door Wittgenstein geformuleerde feit als uitgangspunt genomen.³³ Daarin wordt de verbinding tussen voorwerpen als connectie aangegeven. De connectie is een functioneel verband dat de

31 Verplicht ingevolge art. 13 Wet AB. Daardoor levert het systeem in alle gevallen een uitkomst. Zie ook H. Kelsen, *Reine Rechtslehre*, Verlag Österreich 2000, p. 228-282. Volgens Kelsen bevat een dergelijk systeem geen leemten. Dat geldt ook voor rechtsnormen die niet of hoofdzakelijk niet door de wetgever maar door de gewoonte worden voortgebracht en door rechters op een geval worden toegepast.

32 I. Asimov, *The Relativity of Wrong*, *The Skeptical Inquirer*, Fall 1989, Vol. 14, No. 1, p. 35-44. De strekking hiervan is dat elk inmiddels achterhaald feit in zijn bestaansperiode voldoende waar geacht werd om daarop beslissingen op te baseren, en dat zal ook steeds weer voor de toekomst gelden.

33 L. Wittgenstein, *Tractatus Logico-philosophicus*, Athenaeum-Polak & Van Gennep Amsterdam 1976,

"2 Wat het geval is, het feit, is het bestaan van connecties,

2.01 De connectie is een verbinding van voorwerpen. (Zaken, dingen.)"

werking van een *operator* voorstelt waardoor per definitie een feit ontstaat.³⁴ Voorwerpen worden in het kader van dit onderzoek als objecten en subjecten gedefinieerd. De algemene vorm van een feit is *subject<operator>object*; het functionele verband tussen subject en object ontstaat of bestaat in het reële systeem. Bijvoorbeeld $x<geniet>inkomen$ geeft het functionele verband aan tussen x en *inkomen*.

Een feit in $\mathcal{R}$ heeft de vorm van een zin: mijn auto heeft vier portieren, een propositie die waar of onwaar kan zijn. De weergave van de zin over het feit is het beeld dat dit oproept, het kan ook in andere woorden worden weergegeven als: mijn wagen heeft vier deuren, afhankelijk wat iemand als beeld in gedachten heeft.³⁵ Dit betekent dat de uitdrukking in taal van een feit niet eenduidig kan zijn. Er zijn verschillende zinnen mogelijk die hetzelfde feit weergegeven. Ook zijn er gelijkwaardige betrekkingen die corresponderen met verschillende feiten: $Jan<is bestuurder van>auto\ x^{36}$, en $Jan<is bestuurder van>onderneming\ y^{37}$. In dit voorbeeld is *<operator>* gelijk aan *<is bestuurder van>*. Weergave van feiten hangt nauw samen met interpretatie en betekenis van taal. De waarheid of onwaarheid van een feit kan uitsluitend, zoals hiervoor gezegd, relatief worden aangetoond door vergelijking met de gekende werkelijkheid. Dit is van belang voor bewijsvoering en onderzoeksresultaat (zie Rechtsfeit in paragraaf 6.2.1).

Een ander aspect van feiten is de mogelijkheid om feiten in een verzameling onder te brengen aan de hand van bepaalde kenmerken. Bijvoorbeeld alle auto's met vier portieren. Of feiten met een gemeenschappelijke relatie tot één voorwerp. Bijvoorbeeld alle inwoners van Leiden of alle rechten behorend tot een belang in een vennootschap. Daarmee kan een verzameling, een abstract begrip of een onbepaald begrip worden samengesteld.³⁸ (zie Het belastbare feit in paragraaf 6.2.2)

34 De term *operator* wordt niet door Wittgenstein gebruikt. Deze is afkomstig uit de algemene bewerking *operand<operator>operand*, b.v. $x + y$; de abstracte vorm is hiervoor vermeld in paragraaf 6.1.4 Werkwijze.

35 Naar aant. 2.0122 van W.F. Hermans in Wittgenstein, L., *Tractatus Logico-philosophicus*, Athenaeum Amsterdam 1976, p. 172.

36 Art.2 en 3 Wet MRB.

37 Art. 2 AWR.

38 Onder andere de verzameling $\varepsilon \in E$, voor onbepaalde begrippen zie 5.4.2 en voor abstracte begrippen: 5.4.3. Zie ook K.R. Popper, *Logik der Forschung*, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1976, neuer Anhang X, p. 374-396. Daarin stelt Popper dat er oneindig veel soorten van gelijkheid kunnen worden onderscheiden. Dingen kunnen in een bepaald opzicht aan elkaar gelijkgesteld zijn, ook al zijn ze in een ander opzicht ongelijk.

6.2.1 Rechtsfeit

Een feit in $\mathcal{R}$ kan worden gekwalificeerd als een rechtsfeit. Een rechtsfeit legt de verbinding tussen de objectieve rechtsregels in $\mathcal{V}$ en de subjectieve regels, het rechtsgevolg dat verbonden is met een subject in $\mathcal{R}$. Rechtsfeiten kunnen ontstaan uit³⁹:

- ‘blote’ feiten; deze komen tot stand zonder menselijke handelingen, door het verstrijken van de tijd of de natuur; bijvoorbeeld 18 jaar worden, geboorte, overlijden.
- rechtshandelingen; een door menselijk handelen beoogd rechtsgevolg, bijvoorbeeld het afsluiten van een contract, het maken van een testament.
- feitelijke handelingen; handelen gericht op een niet beoogd rechtsgevolg dat echter wel kan optreden, bijvoorbeeld een ongeluk veroorzaken, een onverschuldigde betaling uitvoeren.

Rechtsfeiten zijn eveneens van de vorm *subject<operator>object* met de toevoeging dat op het feit een rechtsregel van toepassing is waaruit het rechtsgevolg kan worden afgeleid. Bijvoorbeeld *x'heeft bereikt'18 jaren* betekent dat er voor x objectieve rechtsregels van toepassing zijn die gelden vanaf de leeftijd van 18 jaar.⁴⁰ In normnotatie: $\forall x \in E$ 'moet opvolgen' φ , de subjectieve rechten van x volgen uit functievoorschrift φ , in de vorm $S_x = \varphi(x)$ waarin S_x de verzameling subjectieve rechten van x voorstelt. Uit dit rechtsfeit kunnen weer meerdere rechtsfeiten met rechtsgevolgen ontstaan die kunnen leiden tot verplichtingen, bijvoorbeeld een studieschuld, of tot een geschil.

De term rechtsfeit is in enkele recente wetten opgenomen als een feit waarop een beroep kan worden gedaan zoals een bestaande rechtsverhouding of de oorzaak van een rechtsgevolg.⁴¹ Belangrijk is het precieze moment waarop het rechtsfeit wordt vastgesteld. Dit is vooral van belang bij terugwerkende kracht van rechtsregels.⁴²

Een rechtsfeit verbindt gevolgen aan één specifiek moment; een rechtstoestand duurt voort en heeft effect gedurende dat voortduren. Directe werking houdt in dat de nieuwe wet niet ingrijpt in reeds voldongen rechtsfeiten, doch slechts in bestaande toestanden of toekomstige rechtsfeiten. Wordt

39 Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-III 2014/2, 2 Rechtsfeiten: (rechts)handelingen en andere feiten.

40 Zie checklist 18 jaar worden op www.rijksoverheid.nl

41 Zie art. 10:13 BW, art. 7 Wet overheidsaansprakelijkheid bezettingshandelingen, art. 3:264a Wft, art. V Wijzigingswet Boek 1 BW, art. 4:38 Voorschrift vreemdelingen 2000.

42 M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht*, Proefschrift 2009, <https://www.tilburguniversity.edu/webwijs/show/m.r.t.pauwels-1.htm>. p. 17-54.

ingegrepen in reeds voldongen feiten, dan is namelijk sprake van terugwerkende kracht. In het kader van wetswijzigingen moet voor het aanknopingspunt dus worden gezocht naar het relevante rechtsfeit of de relevante rechtstoestand.⁴³

Een belangrijk kenmerk van een rechtsfeit is, blijkt hieruit, het moment waaraan de gevolgen verbonden kunnen worden.

De rechtsfeiten vormen een deelverzameling van $\mathcal{R}$, worden verbonden met rechtsregels van $\mathcal{V}$ volgens $\mathcal{V} + \text{rechtsfeiten} \rightarrow \text{subjectieve rechten}(\text{rechtsgevolgen})$. De in $\mathcal{V}$ gehanteerde begrippen in rechtsregels worden eveneens beschouwd als rechtsbegrippen.⁴⁴

6.2.2 Het belastbare feit

Het belastbare feit vervult een belangrijke verbindingsfunctie tussen feiten in $\mathcal{R}$ en de werking van $\mathcal{F}$. Het begrip belastbaar feit wordt gebruikt om bepaalde feiten te verbinden met de voorwaarden voor het ontstaan van een belastingschuld. De voorwaarden zijn in de fiscale wetten opgenomen. De theorie met betrekking tot het belastbare feit wordt kort behandeld door Adriani, Sinninghe Damsté en Hofstra.⁴⁵ Hofstra beschrijft het belastbare feit als het in een wet nauwkeurig omschreven feit, of de omstandigheden die, tot een concrete belastingschuld leiden.⁴⁶ Hofstra verwijst naar Adriani⁴⁷, die als uitgangspunt neemt de maatschappelijke verschijnselen die als feit worden aangemerkt door de objectieve belastingen. Dat stemt overeen met het begrip feit zoals door mij hiervoor in paragraaf 5.3 is behandeld. Sinninghe Damsté verbindt het intreden van een belastbaar feit aan bepaalde feiten, zoals toestanden of gebeurtenissen, dan wel handelingen of gedragingen.⁴⁸ Toestanden en gebeurtenissen gaan in de regel buiten de wil van het subject om, bijvoorbeeld het bezitten of verwerven van inkomen of vermogen.⁴⁹

43 Zie onderdelen 4.18-4.25 van conclusie A-G IJzerman voor HR 23 februari 2018, nr. 17/03123, BNB 2018/99.

44 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/139.

45 Reeds lang voor de tijd van genoemde schrijvers was de term 'het belastbare feit' in gebruik. Bijvoorbeeld Kamerstukken I, 1895 - 1896, 15 nr, 15, Art. J8. 1°. (...)De waarde van het mobiliair is een der gegevens, waarnaar de aanslag wegens dat belastbaar feit wordt berekend.', en Kamerstukken II, 1897 - 1898, 142 nr. 2, 'Het belastbaar feit is het houden hier te lande van rijwielen, die op den openbaren weg worden bereden.'

46 Hofstra & Niessen a.w., p. 255 e.v.

47 P.J.A. Adriani, J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling*, deel II, Veen's Uitgeversmij Amsterdam 1954, p. 9.

48 J.H.R. Sinninghe Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch Belastingrecht*, Tjeenk Willink Zwolle 1940, p. 100.

49 Wellicht ter verduidelijking: slechts het resultaat is van belang, bijvoorbeeld per tijdvak of op een tijdstip, niet de feiten welke aanleiding vormen tot het resultaat.

Naar de opvatting van Sinninghe Damsté kunnen de feiten wel mede door actief optreden in het leven worden geroepen doch het resultaat, gemeten naar de toestand op een ogenblik, is statisch.⁵⁰ Met andere woorden, ondanks het dynamische karakter zijn de statische momenten van belang als bron voor de belastingschuld.

Hofstra neemt de indeling van Adriani als vertrekpunt voor de indeling van het belastbare feit in categorieën. Het onderscheid tussen subjectieve en objectieve belastingen is daarbij door Hofstra verlaten. De door hem gegeven voorbeelden betreffen definities van subjecten of objecten ter illustratie van de verschillende vormen die het belastbare feit kan aannemen.⁵¹

Het voorgaande leidt tot de vaststelling dat een belastbaar feit wordt beschouwd als primaire aanleiding voor het leggen van de verbinding tussen een maatschappelijk feit en de hieruit voortvloeiende mogelijke belastingheffing. Daarmee is de term 'belastbaar feit' algemeen geaccepteerd en toepasbaar op elk maatschappelijk feit dat de wet als zodanig definieert.⁵² Zelfs een fictief feit kan als belastbaar feit worden gedefinieerd, of een op een bepaald tijdstip gefixeerd feit. Is het maatschappelijk feit eenmaal aangemerkt als belastbaar feit dan brengt dit mee dat alle bij het feit behorende gegevens en omstandigheden als een geval onder de werking van de wet worden gebracht.⁵³ Dit sluit aan op de definitie van 'belastbaar feit' zoals opgenomen in art. 62 Btw-richtlijn: *Als belastbaar feit wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting.*⁵⁴ Deze definitie komt overeen met een rechtsfeit met de toevoeging dat de definitie een noodzakelijke voorwaarde aangeeft maar geen voldoende voorwaarde. Of werkelijk belastingheffing plaats zal vinden, moet nog blijken uit de beoordeling van het geval.

50 Sinninghe Damsté, a.w., p. 115.

51 Hofstra & Niessen a.w., p. 255.

52 Belastbaar feit wordt ook wel gebruikt voor de materieel verschuldigde belasting. Vergelijk in Duitsland de term 'Tatbestand'. Indien zich het Tatbestand bij iemand voordoet, is belasting verschuldigd. Het Tatbestand is het samenstel van alle in aanmerking komende omstandigheden, feitelijke en juridische, persoonlijke en zakelijke, het 'geheel der omstandigheden' of kortweg 'de omstandigheden'. Het Tatbestand omvat meer dan de maatschappelijke verschijnselen. Het heeft zowel betrekking op het subject als op het object. Zie ook de Angelsaksische term 'taxable event' voor de daadwerkelijk te betalen belasting.

53 Volledigheidshalve worden het einde van een tijdvak en het bereiken van een tijdstip als attributen van het feit beschouwd. Daardoor kan het belastbare feit op handelingen, gedragingen, toestanden en gebeurtenissen worden toegepast. In het feit: het subject <geniet> inkomen per maand is 'inkomen per maand' het object, in het feit: subject <bezit> vermogen op 1 jan. is 'vermogen op 1 januari' het object.

54 Vergelijk de definitie van Hofstra: "voor het ontstaan van een belastingschuld is de aanwezigheid van het desbetreffende belastbare feit onafwijsbare voorwaarde: zonder belastbaar feit kan geen belastingschuld ontstaan" Hofstra & Niessen a.w. p. 253/254.

Bij objectieve belastingwetten komt het begrip ‘belastbaar feit’ voor in de titel van de eerste afdeling van een hoofdstuk, bijvoorbeeld Wet op belastingen van rechtsverkeer in Hoofdstuk II afdeling 1, Wet omzetbelasting 1968 in Hoofdstuk II, IIA, III afdeling 1, etc. Naderhand wordt in de wet het bijbehorende fiscale subject aan het object gekoppeld, bijvoorbeeld belastingplichtige voor de Wet MRB is degene die het motorrijtuig houdt.⁵⁵ Ook kan in de wet een toekomstige handeling zijn opgenomen (zegelbelasting, accijnzen, omzetbelasting, tol, etc.). Het belastbare feit moet nog plaatsvinden, doch bij voorbaat vindt heffing plaats. Wel zal in het algemeen de periode tussen heffing en handeling kort zijn. Hierbij wordt tevens gewezen op de samenhang van het belastbaar feit en de factor tijd. Bij elkaar horende handelingen of gebeurtenissen kunnen als afzonderlijke belastbare feiten worden aangemerkt. Bijvoorbeeld belaste deellieferingen in de omzetbelasting of het aanvragen van een omgevingsvergunning met betrekking tot meerdere bouwactiviteiten.

In de subjectieve wetten die subjectieve belastingen regelen staat de omschrijving van de belastingplicht voorop, het belastbaar feit wordt in deze wetten niet expliciet vermeld. Vervolgens wordt het subject gekoppeld aan het object van belasting, bijvoorbeeld in de subjectieve wetten Wet IB 2001, Wet LB 1964, Wet Vpb 1969, Wet op de kansspelbelasting en Wet op de dividendbelasting 1965. Het subject heeft inkomen of bezittingen die een belastbaar feit tot gevolg kunnen hebben gemeten naar een toestand of gebeurtenis.

Het belastbare feit ontstaat uit een handelingen, gedragingen, gebeurtenissen en toestandsveranderingen in $\mathcal{R}$ waardoor wordt voldaan de voorwaarde voor het verschuldigd worden van belasting. Anders gezegd, $\mathcal{V}$ bevat een abstracte formulering waaraan het belastbare feit dient te voldoen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat een belastbaar feit zich kan voordoen in de zin van handelingen, gedragingen, gebeurtenissen en toestandsveranderingen in $\mathcal{R}$, maar ook als fictie kan worden gecreëerd of door tijdsverloop kan ontstaan.

In beide hiervoor vermelde primaire toegangen tot de wet, te weten via object of via subject, ontstaat het aanknopingspunt belastbaar feit voor de wet in de functionele verbinding in $\mathcal{R}$ van het feit *subject<operator>object*.⁵⁶ Of zoals in entiteiten genoteerd als $\varepsilon_1<operator>\varepsilon_2$ Indien ε_1 kwalificeert voor de verzameling E van $\mathcal{V}$ dan volgt uit *operator* en ε_2 de toe te passen norm $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$.

⁵⁵ Art. 6 j° art. 7 Wet MRB.

⁵⁶ Zie ook Adriani a.w., p. 153: “Men kan het zó zeggen: de subjectieve belastingen gaan uit van de persoon; om deze te belasten wordt er een objectieve maatstaf bij gezocht. De objectieve belastingen gaan uit van het object; om de belasting te kunnen heffen, wordt er een persoon bij gezocht.”

Het voorgaande zal worden uitgelegd aan de hand van het volgende voorbeeld. Stel het feit in $\mathcal{R}$ wordt vastgesteld van een persoon, aangeduid als feit: *subject* ε_1 *<geniet> inkomen*. Hierin is inkomen het object ε_2 . Dan moet worden nagegaan of *subject* ε_1 kwalificeert voor de verzameling E van subjecten die als doelgroep worden beschouwd voor de loonbelasting:

“Onder de naam ‘loonbelasting’ wordt van werknemers of hun inhoudingsplichtige, van artiesten, van beroepssporters, van buitenlandse gezelschappen en van bij of krachtens deze wet aan te wijzen andere personen een directe belasting geheven.”

Kwalificeert *subject* ε_1 voor de doelgroep, bijvoorbeeld *subject* $\varepsilon_1 = \text{werknemer}$, dan is de verbinding gelegd tussen het feit in $\mathcal{R}$ en de betreffende bepaling in $\mathcal{V}$ m.a.w. geldt $\varepsilon_1 \in E$. Hieruit volgt het belastbare feit *subject* ε_1 *<geniet>inkomen* doordat de operator *<geniet>* en het object $\varepsilon_2 = \text{inkomen}$ met het subject ε_1 verbonden zijn. Het belastbare feit wordt vervolgens verbonden met het functievoorschrift $\varphi = \text{berekening voor de loonbelasting}$.

In symbolische vorm is dat weer toepassing van de norm $\forall \varepsilon_1 \in E$ ‘heffing’ $\varphi(\varepsilon_2)$. Mocht nu subject ε_1 niet kwalificeren voor de doelgroep, m.a.w. $\varepsilon_1 \notin E$, dan kan een verzameling E van een andere wet van toepassing zijn, bijvoorbeeld niet de loonbelasting maar de inkomstenbelasting. De interpretatie van het feit in $\mathcal{R}$ dirigeert in eerste instantie de keuze als belastbaar feit, de ingang voor de toe te passen norm.⁵⁷ Betreft een feit in $\mathcal{R}$ een handeling dan dient in eerste instantie het object van de betreffende handeling als ingang voor een belastbaar feit:

“Onder de naam ‘omzetbelasting’ wordt een belasting geheven ter zake van (...).”

In dit geval moet het object ε_2 zich kwalificeren voor een verzameling E in $\mathcal{V}$ waarna geldt $\forall \varepsilon_2 \in E$ ‘heffing’ $\varphi(\text{ondernemer})$. Anders gezegd het subject $\varepsilon_1 = \text{ondernemer}$ wordt bij $\varepsilon_2 = \text{object}$ gevoegd. Overigens kan het feit in $\mathcal{R}$ zowel in de bedrijvende vorm als in de lijdende vorm worden geformuleerd: de ondernemer levert het object, of het object wordt geleverd door de ondernemer. Of een feit een belastbaar feit creëert, volgt niet eenvoudig uit een vergelijking maar vereist een notie van een belastbaar feit bij de belastingplichtige.

57 Theoretisch zou het model kunnen zijn: minimum $\forall E \mid \varepsilon_1 \in E$ ‘heffing’ φ .

Die notie kan bij minder bekende belastbare feiten onvoldoende aanwezig zijn, zoals blijkt uit de variatie in belastbare feiten in jurisprudentie en rechtspraak.⁵⁸

6.3 DYNAMIEK VAN EEN OPEN NORM IN HET FISCALE STELSEL

Een feit $\varepsilon_1 < \text{operator} > \varepsilon_2$ in $\mathcal{R}$ kan worden aangemerkt als een belastbaar feit indien er voor ε_1 een verzameling E in $\mathcal{V}$ is aangegeven zodanig dat $\varepsilon_1 \in E$. Uit $< \text{operator} >$ en ε_2 wordt het geval c onder het bereik van $\mathcal{V}$ gebracht, met $\varepsilon_1, \varepsilon_2 \in c$. Het subject ε_1 of ε_2 wordt geacht het feit te onderkennen als belastbaar feit en geval c in overstemming met de functievoorschriften in $\mathcal{V}$ uit te voeren, tenzij het systeem $\mathcal{F}$ zelf het initiatief tot de actie neemt en uitvoert. Uit het feit volgt toepassing van de betreffende norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ met de daarbij benodigde gegevens in c .⁵⁹ Bij elk feit in $\mathcal{R}$ is de vraag op welke verzameling in $\mathcal{V}$ het feit betrekking heeft en welk functievoorschrift φ daarop van toepassing is. Het vaststellen van een belastbaar feit houdt tevens een eerste beoordeling in van de entiteiten van $\varepsilon_1 < \text{operator} > \varepsilon_2$.

Voorbeeld: het feit $x < \text{emigreert naar} > \text{land } y$ kan worden aangemerkt als belastbaar feit op grond van fictieve vervreemding, fictief genieten pensioen of verplaatsing van de werkelijke leiding uit Nederland.⁶⁰ Op grond hiervan wordt door toepassing van $\varphi(\text{emigrant}) = \text{fictieve vervreemding}$, $\varphi(\text{emigrant}) = \text{genieten pensioen}$ of $\varphi(\text{buitenlands belastingplichtige}) = \text{belastingsschuld}$ vastgesteld, de daadwerkelijke invordering kan worden uitgesteld.⁶¹ In dit voorbeeld kwalificeert x een natuurlijk persoon voor de verzameling van de inkomstenbelasting, zijnde de gehele wereldbevolking. Vervolgens wordt nagegaan of x kwalificeert voor een verzameling van hiermee verbonden φ bij toepassing van de norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ .

58 Een vergunning voor een marktstandplaats creëert een belastingplicht ongeacht het daadwerkelijk gebruik, Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, Belastingblad 2016/445; het oppompen van grondwater vormt een belastbaar feit voor de grondwaterbelasting, Hof Arnhem 8 juni 2006, V-N 2006/50.23; het keren van een binnenvaartschip is een belastbaar feit voor de Verordening binnenhavengeld van het jaar 2012 van de gemeente Meppel, Hof Arnhem-Leeuwarden, 19 januari 2017, nr. 15/01523, V-N Vandaag 2017/170; het in behandeling nemen van de aanvraag is geen belastbaar feit in de zin van artikel 2 van de Verordening, Hof Den Haag 17 juni 2015, V-N 2015/44.21.12; een belastbaar feit was bovennormaal verlies van fosfaat en nitraat naar de grond, het grond- en oppervlaktewater en de lucht, conclusie A-G Wattel voor CBb, nrs. 15/382, 15/692, 15/430, 22 mei 2018, JOM 2018/598

59 Een onderscheid in subjectieve en objectieve wetten is niet meer vereist aangezien het belastbare feit inmiddels is vastgesteld. Entiteit ε kan ε_1 of ε_2 voorstellen.

60 Indien x is dga ingevolge art. 4.16, lid 1, onderdeel h, Wet IB 2001; indien x een pensioenregeling heeft ingevolge art. 3.146, lid 3, jo 3.83, lid 1, Wet IB 2001, indien x is dga en buitenlands belastingplichtige dan geldt art. 7.5, lid 7, Wet IB 2001.

61 Toepassing tienjaarstermijn art. 3.136, lid 4 en 5, Wet IB 2001, als voorbeeld van een feit dat door tijdsverloop optreedt.

Op overeenkomstige wijze worden open normen in het fiscale systeem verwerkt. Er is sprake van een feit dat wordt aangemerkt als een belastbaar feit. Pas vanaf de constatering van het belastbare feit kan een open norm aan de orde komen, aangezien dit moet blijken uit de bij het belastbare feit behorende norm. Dit volgt uit de kwalificatie van ε voor de verzameling E die leidt tot een functievoorschrift φ dat overeenkomt met een open norm van de vorm $p\varphi$. Bijvoorbeeld, het feit $x < \text{verstrekt} > \text{lening}$ wordt aangemerkt als een belastbaar feit.⁶² De kwalificatie van x als belastingplichtige die een lening verstrekt, leidt tot de vraag of in dit geval sprake is van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling van vermogensbestanddelen in de zin van art. 3.91 Wet IB 2001, i.c. een lening. Daaruit volgt $p\varphi$ als functievoorschrift van een open norm volgens **def.3**, waarmee kan worden nagegaan of de lening een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling is. In dit geval is p een onbepaald⁶³ predicaat dat x noopt een geëigende φ op te volgen. Dit zal hierna voor de onderscheiden p -vormen worden besproken. De in hoofdstuk 4 afgeleide indeling is:⁶⁴

- a) p bepaald in $p\varphi$: open norm met eigen naam.
 p bepaald verwijst naar een concrete door de wetgever aangewezen φ in $\mathcal{R}$ die toegankelijk en verkrijgbaar dient te zijn voor een belastingplichtige. De juistheid van het a priori resultaat en de eventuele verkrijgingskosten zijn voor rekening van de belastingplichtige. Dit is overeenkomstig de wijze waarop een φ binnen V moet worden uitgevoerd. Daarbij geldt de aanname dat φ actueel is bijgewerkt met uit de rechtspraak $\mathcal{D}$ afkomstige regels.
- b) p onbepaald in $p\varphi$: open norm waarvoor geen inhoudelijk functievoorschrift is gegeven.
 p onbepaald verwijst naar een bepaalbare φ in $\mathcal{R}$ die op aanwijzing van p en de naam φ door de belastingplichtige zelf dient te worden samengesteld of toegepast. Zonder een φ kan namelijk geen a priori resultaat worden verkregen. Bijvoorbeeld de 'waarde in het economische verkeer' van een vakantiewoning moet door een belastingplichtige worden opgegeven. Deze waarde wordt verkregen via het resultaat van een door de belastingplichtige zelf bepaald en aangewend functievoor-

62 Art. 3.91 Wet IB 2001. Ook bijvoorbeeld mogelijk $x < \text{verstrekt} > \text{kapitaal}$; in het algemeen leidt een feit als $x < \text{verstrekt} > \text{vermogen}$ in veel gevallen tot een belastbaar feit.

63 De term 'onbepaald' betekent in dit onderzoek het ontbreken van een concreet functievoorschrift φ dat wel bepaalbaar in $\mathcal{R}$ geacht wordt te zijn op grond van p en de gegeven naam van φ ; de term 'bepaald' betekent dat een concreet functievoorschrift φ in $\mathcal{R}$ beschikbaar is.

64 Zie paragraaf 5.3.4.

schrift φ in $\mathcal{R}$ met inachtneming van de uit $\mathcal{D}$ en $\mathcal{U}$ toegevoegde regels.⁶⁵ De waarde kan bijvoorbeeld met een zelf gekozen functievoorschrift worden bepaald op basis van taxatie, vergelijking of statistische analyse, altijd echter met een resultaat binnen de grenzen die de rechter aan de waarde gaat stellen.⁶⁶ Ook in dit geval zijn de juistheid van het resultaat en de kosten voor rekening en risico van de belastingplichtige.

Een open norm wordt ingevuld met feiten en gegevens die in $\mathcal{R}$ beschikbaar zijn. Hierdoor sluit de inhoud van de norm direct aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen. In deze zin beschouwd is een open norm tevens een dynamische norm voor zover dit betrekking heeft op de inhoud; dit is het resultaat van $p\varphi$. Bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer moet op het toetsingsmoment de actuele waarde voorstellen van een fictieve transactie, goed koopmangebruik moet de jaarwinst over een bepaald jaar weergeven. Ook wordt de keuze voor een open norm gemaakt indien de inhoud met talrijk verschillende φ 's kan worden bepaald. Bijvoorbeeld het ontgaan of uitstellen van belastingheffing kan op velerlei manieren worden gerealiseerd. Het is praktisch ondoenlijk om alle hiertoe leidende handelingen vooraf in een sluitend voorschrift φ op te nemen.⁶⁷

Voor een onbepaalde p is uitsluitend het resultaat van belang. φ is niet van tevoren vastgelegd en wordt door de belastingplichtige samengesteld, eventueel voorzien van in de wet toegevoegde voorwaarden. Dit wordt met name geïllustreerd met de open norm *administratie naar de eisen van dat bedrijf*.⁶⁸ Het maakt niet uit welke administratie gevoerd wordt mits, kort gezegd, de voor de heffing noodzakelijke gegevens worden bewaard. Voor

65 Zie wetsgeschiedenis met betrekking tot het begrip 'waarde in het economische verkeer' in conclusie van de A-G voor HR 10 november 2017, nr. 17/00841, BNB 2018/24, onderdelen 4.5 t/m 4.10 en de jurisprudentie in de onderdelen 4.14 t/m 4.17. Zie met name de vaststelling dat de waarde in het economische verkeer door de rechter een verschillende uitleg gegeven zal worden al naar gelang het karakter van de belastingwetten. Dit betekent dat van eenzelfde object de waarde in het economische verkeer per φ kan verschillen.

Zie tevens Belastingdienst, betogende "een 2e woning is bijvoorbeeld een vakantiewoning binnen of buiten Nederland. Deze hoort bij uw bezittingen in box 3. U geeft de waarde op 1 januari aan.", www.belastingdienst.nl. Een initiële bron zijn Kamerstukken waarin gevallen of waarderingen zijn opgenomen.

66 Dat een regressieanalyse niet tot betere resultaten leidt, blijkt uit Hof Arnhem 1 februari 2011, V-N 2011/24.1.4 en Hof Amsterdam 30 juni 2016, V-N 2016/47.19.15. Van belang is niet alleen φ maar ook de representativiteit van de hiervoor geselecteerde gegevens voor de vergelijking.

67 Dynamisch zou in dit geval geïnterpreteerd kunnen worden als doorlopend actuele ontwikkelingen onder het bereik van de open norm brengen om elk resultaat te kunnen beoordelen op een ontwikkelingsvoordeel.

68 Art. 52 AWR. Indeling naar $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ , y = bedrijf, zelfstandig beroep, werkzaamheid (verzameling E); φ = administratie y , waarbij tevens voldaan wordt aan bewaren van voor de heffing van belang zijnde gegevens; p = naar de eisen van y , de eisen volgen uit de reële situatie; $p\varphi$ = open norm.

een bepaalde p moet φ correct worden uitgevoerd met een in beginsel juist resultaat tot gevolg.⁶⁹ In het laatste geval vindt aansluiting bij de maatschappelijke ontwikkelingen plaats door de inhoud van φ te actualiseren naar de eisen van en de ontwikkelingen op het desbetreffende vakgebied. De dynamiek is echter van een andere orde; er moet een in $\mathcal{R}$ gegeven aanleiding zijn om φ te actualiseren.⁷⁰

Dit leidt tot de conclusie dat de dynamiek van fiscale open normen vooral betrekking heeft op een onbepaalde p , of op de hiermee verkregen uitkomst van $p\varphi$.

In het eerste hoofdstuk is afgeleid dat kwalificatienormen geen open normen kunnen zijn.⁷¹ Een aparte klasse kwalificatienormen zijn de normen met *quantifier* q met q als een niet telbare hoeveelheid of een onbepaald telwoord, hierna een *q-norm* genoemd.

Bijvoorbeeld uit het belastbare feit $x < \text{verleent bemiddeling voor} > y$ moet worden afgeleid of x een (fictieve) dienstbetrekking met betrekking tot y vervult, of x voldoet aan de norm $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$, waarin $\varphi = \text{fictieve dienstbetrekking}$.⁷² Binnen φ moet worden vastgesteld of in dit geval sprake is van een 'bijkomstige werkzaamheid', een *q-norm* van de vorm $q\varepsilon$. Het attribuut a_i van werkzaamheid wordt door middel van $a_i = \varphi_1(q)$ het resultaat bijkomstig of niet-bijkomstig toegekend.⁷³ Indien werkzaamheid van x is bijkomstig, dan is er geen sprake van een dienstbetrekking.⁷⁴ Beoordeling van een *q-norm* vindt plaats in de rechtspraak nadat de entiteit ε a priori en/of impliciet een waarde heeft verkregen, bijvoorbeeld x heeft a priori aangegeven dat er geen dienstverband is met y . Voor een aantal *quantifiers* kan uit de rechtspraak $\mathcal{D}$ voor q een percentage worden afgeleid, bijvoorbeeld geheel

69 Bij NEN-normen is een vastgelegd voorschrift juist wel van belang i.v.m. een constructie of technische inrichting, evenzo bij goed koopmansgebruik voor de juiste waardering en berekeningswijze, en ook bij de Wet WOZ de procedure voor de waarde.

70 Dit is vooral het geval bij goed koopmansgebruik, IFRS en NEN-normen waar de stand van de wetenschap en praktijkervaring in georganiseerd verband voor normontwikkeling wordt ingezet. Voor een catalogus van verkoopprijzen of een dagblad vindt actualisatie plaats op de publicatiedatum.

71 Zie paragraaf 5.3.2. q is een hoegrootheidsverdelers, bijvoorbeeld grotendeels, in belangrijke mate, nagenoeg, aanzienlijk, etc.

72 Art. 3, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964.

73 Zie paragraaf 5.3.5, waarin de mogelijke attributen van een entiteit ε zijn toegelicht. φ_1 heeft betrekking op bijkomstig, binnen $\varphi = \text{fictieve dienstbetrekking}$.

74 Voor overige voorwaarden wordt verwezen naar art. 3, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964. Zie ook Handboek loonheffingen 2017, waarin bijkomstige werkzaamheid is omgezet in bijkomende taak, www.belastingdienst.nl, uitgave 1 oktober 2017.

of nagenoeg geheel kan betekenen $\geq 90\%$.⁷⁵ De beoordeling van q in $\mathcal{D}$ vindt per geval plaats, het resultaat is afhankelijk van de relatieve betekenis die in het desbetreffende geval aan q wordt toegekend.

Samenvatting dynamiek van een open norm

Een feit van de vorm $\varepsilon_1 < \text{operator} > \varepsilon_2$ in $\mathcal{R}$ wordt aangemerkt als een belastbaar feit indien het feit een aanknopingspunt heeft in de norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ . Is de norm voorzien van een predicaat $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' $p\varphi$ dan is het feit verbonden met een open norm. Bijvoorbeeld 'x verwerft inkomen vanuit een werkruimte in zijn eigen huis' komt overeen met het feit $x < \text{verwerft inkomen} > \text{werkruimte}$. Natuurlijk persoon x heeft een aanknopingspunt in de verzameling $\forall \varepsilon \in E_{\text{art.1.1Wet IB 2001}}$. De term *werkruimte* heeft een aanknopingspunt in art. 2.14 lid 3, onderdeel e, Wet IB 2001, waarin voor het begrip *werkruimte* verwezen wordt naar de *verkeersopvatting*, dus naar $p\varphi_{\text{werkruimte}}$. De vraag is dan of het waar is of x voldoet aan de norm $\forall \varepsilon \in E_{\text{art.1.1Wet IB 2001}}$ 'verwerft inkomen' $p\varphi_{\text{werkruimte}}$. Voor $p = \text{verkeersopvatting}$ is geen voorschrift gegeven waaruit volgt dat p verwijst naar een onbepaald voorschrift in $\mathcal{R}$. Daaruit volgt dat $\varphi_{\text{werkruimte}}$ dynamisch moet worden samengesteld met in achtname van aanvullende regels vanuit rechtspraak $\mathcal{D}$ en belastingdienst $\mathcal{U}$. Zou een verwijzing gegeven zijn naar een private norm voor *werkruimte*, bijvoorbeeld *werkruimte* volgens *NENxxx* dan is sprake van een bepaalde p , van $p\varphi_{\text{NENxxx}}$ omdat *NENxxx* concreet beschikbaar is.

De onderscheiden twee situaties voor p zijn:

1. p bepaald dan $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ een waarde met actueel gepubliceerde en beschikbare φ .
2. p onbepaald dan $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ een dynamische waarde met niet voorgeschreven φ .

Een aparte klasse van kwalificatienormen zijn de *quantifiers* die als *q-normen* zijn gedefinieerd. Een *q-norm* wordt toegepast voor een toedeling die wordt gebaseerd op de relatieve mate van hoeveelheid van de inhoud van een entiteit. Voor deze categorie geldt

3. q wordt per geval bepaald op grond van een uitspraak in $\mathcal{D}$. Uitspraken kunnen vervolgens leiden tot vaste percentages die voor een bepaalde *q-norm* verhouding als vast worden gehanteerd.

⁷⁵ Een percentage geeft een kwantitatieve maat voor de relatieve invulling van de norm. Een q met $q = \text{in overwegende mate}$ waaraan $\geq 50\%$ wordt toegekend lijkt concreter maar blijft in een kwalitatieve beoordeling een ruwe inschatting. De *quantifier* q fungeert als maat ten opzichte van de 100% van een kwantitatieve grootheid in tijd, geld, arbeid, opbrengst of van een kwalitatief begrip als structuur, begunstiging, inspanning, onderhoud, etc.

6.4 ROL VAN INSTITUTIES BIJ DE CONCRETISERING VAN OPEN NORMEN

Het fiscale systeem $\mathcal{F}$ bestaat uit drie subsystemen, te weten $\mathcal{V}$, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$, waarin een open norm kan worden voorzien van een inhoud. Deze drie subsystemen corresponderen met drie instituten die ieder voor zich een rol spelen bij de concretisering van een open norm.

Ten aanzien van $\mathcal{U}$ wordt de positie van de Staatssecretaris van Financiën toegelicht. Staatsrechtelijk is de Minister van Financiën de verantwoordelijke voor alle financiële zaken. Hij kan taken delegeren en heeft in deze hoedanigheid belastingen – het gehele vakgebied – aan de staatssecretaris gedelegeerd.⁷⁶ Hierin zijn drie situaties te onderscheiden:

1. De staatssecretaris als medewetgever. Als bewindsman bij de parlementaire behandeling van een wetsontwerp in de Staten-Generaal. Hij kan tijdens die behandeling toelichten hoe nieuwe wetsbepalingen zijns inziens moeten worden uitgelegd. Tijdens de parlementaire behandeling van een wetsontwerp moet goed worden opgelet wat de staatssecretaris zegt en als voorbeelden geeft. Een parlement dat zwijgt stemt toe.⁷⁷
2. De staatssecretaris als politiek verantwoordelijk bewindsman voor de belastingdienst tijdens een parlementaire bespreking van een fiscaal onderwerp. Hij kan een nieuwe werkwijze of bevoegdheid van de belastingdienst toezeggen of uitleggen.⁷⁸ Toezeggingen in deze hoedanigheid hebben geen betekenis voor de interpretatie van een bepaalde wetsbepaling maar zijn op grond van algemene beginselen van behoorlijk bestuur (vertrouwensbeginsel) wel bindend. Belastingplichtigen kunnen zich erop beroepen.
3. De staatssecretaris als gezaghebbend bewindsman van de belastingdienst $\mathcal{U}$ in welke hoedanigheid instructies en aanwijzingen aan de (inspecteurs van de) belastingdienst gegeven kunnen worden over uitoefening van bevoegdheden en uitleg van wetsbepalingen waaronder invulling van open normen. Dergelijke instructies kunnen achteraf bij beoordeling door de rechter nog worden aangepast of herzien, of in stand worden gehouden met een beroep op het vertrouwensbeginsel in een voor de belastingplichtige gunstiger uitkomst.

Het is dus belangrijk te onderkennen in welke hoedanigheid de staatssecretaris zijn uitspraken doet.⁷⁹ Voor open normen is de in punt 2 en 3 genoemde functie van de staatssecretaris van belang. In beide gevallen is sprake van

76 Benoeming op grond van art. 46 Gw. Taakverdeling tussen minister en staatssecretaris wordt in onderling overleg afgesproken en gepubliceerd in het Staatsblad.

77 Zie voor een nadere uitwerking van toezeggingen van de Staatssecretaris van Financiën M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid*, diss. Leiden 1975, p. 323-326.

78 Bijvoorbeeld in een parlementair vragenuurtje, zie Kamerstuk II 2015-2016, 2 februari 2016, nr. h-tk-20152016-49-5, betreffende ICT-problemen bij de belastingdienst.

79 Zie uitgebreider: P.J. Wattel, De juridische betekenis van uitspraken van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving, FED 1990/335.

een uitleg of instructie aan de belastingdienst voor het toekennen van een inhoud aan functievoorschrift φ van een open norm. De wisselwerking tussen belastingdienst $\mathcal{U}$ en rechtspraak $\mathcal{D}$ wordt hierna besproken en daarna toegelicht met het voorbeeld fictief loon. Het voorzien van een inhoud betekent dat aan $p\varphi$ een waarde wordt toegekend die in een specifiek geval voor toetsing wordt gebruikt. Het systeem $\mathcal{F}$ is gedefinieerd met $\mathcal{V}$ waarin het functievoorschrift φ doorlopend is voorzien van de actuele regels die afkomstig kunnen zijn van de regelgever c.q. wetgever, de belastingdienst $\mathcal{U}$ en de rechtspraak $\mathcal{D}$. Dit vindt plaats in de vorm van een iteratief proces waarin φ wordt aangepast op grond van input afkomstig van de wetgever, $\mathcal{U}$ of $\mathcal{D}$. Stelt φ_0 de introductie van een open norm voor dan ontstaat in de tijd de reeks φ_i voor $i = 1, 2, \dots, n$ met φ_n het einde van de reeks, hetzij het einde van de norm hetzij een immer doorgaande norm.⁸⁰ In dit geval wordt φ_i geacht geheel in $\mathcal{V}$ te zijn opgenomen naar de actuele stand van het moment. Dit betekent dat φ_i is samengesteld zodanig dat $\mathcal{V}(\varphi_i) = \mathcal{V}(\varphi_{i,w}) + \mathcal{U}(\varphi_{i,u}) + \mathcal{D}(\varphi_{i,d})$.⁸¹ Op een open norm is het hiervoor genoemde proces van overeenkomstige toepassing. Uitgaande van $p\varphi_0$ worden regels toegevoegd die in een volgende $p\varphi_i$ moeten worden meegenomen. Daarin is $p\varphi_i$ partieel in $\mathcal{V}$ opgenomen omdat de aanpassingen van $p\varphi_i$ in $\mathcal{F}$ tot $\mathcal{V}$ worden gerekend en φ_i zelf tot $\mathcal{R}$ behoort. Voor $p = \text{bepaald}$ of $p = \text{onbepaald}$ bestaat de actuele $p\varphi_i$ steeds uit $\mathcal{V}(p\varphi_i) = \mathcal{R}(p\varphi_{i,r}) + \mathcal{V}(p\varphi_{i,w}) + \mathcal{U}(p\varphi_{i,u}) + \mathcal{D}(p\varphi_{i,d})$. Voor de leesbaarheid worden in het vervolg de indices van de subsystemen weggelaten en geeft de eerste index de versie van de norm weer terwijl de tweede index de onderscheiden functievoorschriften binnen φ aangeeft. Voor $p = \text{bepaald}$ wordt φ volledig bekend verondersteld met in aanvang $p\varphi_0$ als gegeven functievoorschrift op grond waarvan vervolgens het resultaat $y = \varphi_0(\varepsilon)$ moet worden bepaald met de op dat moment geldige φ_0 .

Voor $p = \text{onbepaald}$ kan een aanwijzing voor de bepaling van de inhoud van $p\varphi_0$ meegegeven worden door de regelgever, door $\mathcal{U}$ of $\mathcal{D}$. Wordt geen enkele aanwijzing gegeven, dan geldt voor de belastingplichtige $\mathcal{R}(p\varphi_0)$ met φ_0 in eerste instantie naar eigen inzicht. Voor een volgende φ_i kunnen wel weer aanwijzingen worden gegeven, bijvoorbeeld voor de waarde in het economische verkeer is een uit $\mathcal{D}$ afkomstige aanwijzing hiervoor gegeven.

80 Goed koopmangebruik als open norm strekt zich uit over een periode van ruim 100 jaar. De term komt de eerste keer voor in Kamerstukken II, 1907-1908, nr. 22, MvA, p. 26/27 en p. 68 in art. 12 Heffing eener inkomstenbelasting (nader art. 10). Goed koopmansgebruik had destijds enkel betrekking op afschrijving en reservering. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel 'Heffing eener oorlogswinstbelasting' werd naar voren gebracht "dat de vrees gewettigd is dat dit begrip meer van fiscaal dan van koopmansstandpunt zal bezien worden", Kamerstukken I, Vel 126, 21 juni 1916.

81 De indices geven het deel van φ_i aan dat tot een subsysteem wordt gerekend: $w = \text{wetgever}$, $u = \mathcal{U}$, $d = \mathcal{D}$, $r = \mathcal{R}$. Op deze wijze bevat φ_i in $\mathcal{V}$ actueel de complete norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ .

Hierna zal worden onderzocht op welke wijze de regelgever, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$, een rol spelen bij de concretisering van open normen. Dit zal worden toegevoegd aan de hand van de norm fictief loon. Dit begrip is geïntroduceerd in de loonbelasting en in werking getreden met ingang van 1 januari 1997. De bedoeling was om belastingontwijkende nulconstructies in inkomen tegen te gaan.⁸² De norm fictief loon is een in art. 12a Wet LB 1964 opgenomen antimisbruiknorm. Deze norm wordt ook wel aangeduid met ‘gebruikelijk loon’. De norm wordt vanwege het predicaat *gebruikelijk* als open norm aangemerkt terwijl de term ‘fictief loon’ geen open norm kan zijn. Ter voorkoming van verwarring zullen de termen ‘fictief loon’ en ‘gebruikelijk loon’ nauwkeuring worden gedefinieerd.

Fictief loon is het loon dat volgend het functievoorschrift $\varphi = \text{fictief loon}$ aan de dga moet worden toegekend als genoten loon. Gebruikelijk loon is het loon dat in de vergelijking met een soortgelijke of meest vergelijkbare dienstbetrekking in het economische verkeer gebruikelijk is. Het hierbij behorende functievoorschrift moet in $\mathcal{R}$ worden samengesteld.

Voorbeeld concretisering open norm fictief loon.

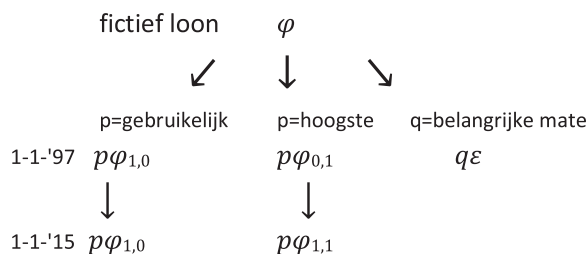
In het voorbeeld komen de verschillende rollen aan de orde van de regelgever, de staatssecretaris in als gezaghebbend bewindsman die een aanwijzing geeft aan de inspecteurs (inspecteurs zijn bestuursorganen in de zin van de Awb), en de rechter die beslist over de concretisering van de norm in geschillen tussen belastingdienst en belastingplichtige.

De algemene formule voor fictief loon is $\forall \varepsilon \in E \text{ 'genieten' } \varphi$. In het functievoorschrift van fictief loon is voor de vaststelling van het fictief genoten loon een vergelijking voorgeschreven met een loon dat in soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt, in het economische verkeer gebruikelijk is.⁸³ Dit is een open norm $p\varphi_0$, met $p = \text{gebruikelijk}$, en $\varphi_0 = \text{loon}$ dat als voorschrift in $\mathcal{R}$ wordt bepaald en uitgevoerd, op basis van de verzameling soortgelijke dienstbetrekkingen waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt.⁸⁴ Opgemerkt wordt dat $\varphi = \text{fictief loon}$ zelf geen open norm is maar dit functievoorschrift meerdere open normen bevat waaronder *gebruikelijk loon* (zie schema. 8 waarbij wordt opgemerkt dat in dit voorbeeld $\varphi_{1,1}$ gelijk is aan $\varphi_{0,1}$).

82 Een nulconstructie kon ontstaan doordat de dga afzag van salaris voor de arbeid die hij verrichtte ten behoeve van zijn vennootschap. Als werknemer had de dga recht op sociale verzekeringen terwijl opgepot vermogen in zijn vennootschap buiten heffing bleef.

83 De eerste versie van art. 12a Wet LB 1964 is terug te voeren op Stb. 1996, 652.

84 $\varphi = \text{fictief loon}$ bevat in deze versie nog een open norm: het hoogste loon van de overige werknemers geldt eveneens als een open norm met een bepaalde $p = \text{van overige werknemers hoogste}$ en $\varphi_{0,1} = \text{loon}$ als voorschrift in $\mathcal{R}$ gegeven. Het betreft hier een verwijzing naar een concrete waarde in $\mathcal{R}$ die door de inhoudingsplichtige in de belastingdienst moet worden bijgehouden.



Schema 8. Versies van normen.

De regelgever introduceert de norm fictief loon waartoe behoort:

Versie $\varphi_{0,0}$ op 1 januari 1997 met soortgelijke dienstbetrekkingen, specifieke kenmerken met betrekking tot soortgelijke zijn niet gegeven; in de Kamerstukken staat de bestrijding van de constructie centraal; aan soortgelijke dienstbetrekkingen wordt nauwelijks aandacht geschonken.⁸⁵

De staatssecretaris geeft een (summiere) aanwijzing voor de betekenis van het begrip soortgelijke dienstbetrekking:

“Waar hiervoor gesproken wordt over soortgelijke dienstbetrekkingen worden bedoeld de dienstbetrekkingen waarvan de werkzaamheden voor wat betreft de aard en omvang in redelijkheid vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden van de AB-werknemer. De als vergelijkingsmateriaal gebruikte andere dienstbetrekkingen behoeven niet met de vennootschap van de AB-werknemer of met een verbonden vennootschap te zijn aangegaan”⁸⁶

Aard en omvang zijn de kenmerken voor de vergelijking, waaruit bij een ‘match’ tussen de dienstbetrekking en soortgelijke dienstbetrekking het daarbij behorende loon kan worden afgeleid. In de jurisprudentie is in de meeste gevallen een soortgelijke dienstbetrekking niet het onderwerp van een geschil, maar wel het bijbehorende loon. Daarin speelt de in de norm fictief loon ingebouwde bewijslastverdeling een belangrijke rol. Ter illustratie de volgende casus: het beroep van veehandelaar is niet onbekend. Dit brengt met zich dat zowel inspecteur als belanghebbende over voldoende vergelijkingscijfers zouden kunnen beschikken. Toch slaagt belanghebbende niet in het bewijs van zijn gebruikelijk loon vanwege zijn gebrekkige vergelijking. Een betere vergelijking van de inspecteur valt in dat geval niet te verwachten, zo blijkt uit de uitspraak:

“De inspecteur heeft het gebruikelijk loon niet op basis van concrete gegevens omtrent het loon van andere werknemers met een soortgelijke dienstbetrekking als belanghebbende berekend, omdat hij niet over vergelijkingscijfers beschikte.”⁸⁷

85 Kamerstukken II, 1996-1997, 24 761, nr. 8.

86 Besluiten Staatssecretaris van Financiën. BNB 1997/170, herhaald in BNB 2001/370 en ingetrokken in BNB 2007/137 vanwege het voorlichtend karakter van de toelichting.

87 Hof ,s-Hertogenbosch 9 juli 2015, V-N 2015/44.1.3.

Deze uitspraak leidt vervolgens tot toepassing van de zogenoemde afroommethode.⁸⁸ Het vergelijken met een soortgelijke dienstbetrekking vereist een overtuigende argumentatie van het bijbehorend loon. Het gevolg is dat een nieuwe rechtsregel door $\mathcal{D}$ aan $\mathcal{V}$ wordt toegevoegd.

De belastingdienst geeft bij de toelichting betreffende loon en aanmerkelijk belang geen uitleg over de soortgelijke of meeste vergelijkbare dienstbetrekking aan de belastingplichtige, primair is voor deze organisatie het loon van belang.⁸⁹

De regelgever introduceerde een nieuwe versie $\varphi_{1,0}$ op 1 januari 2015 met meest vergelijkbare dienstbetrekkingen. Deze verzameling omvat volgens de staatssecretaris de verzameling soortgelijke dienstbetrekkingen.⁹⁰ De meest vergelijkbare dienstbetrekking van alle dienstbetrekkingen is in de wet nader omschreven met vier attributen voor de vergelijking met het opgegeven genoten loon:⁹¹

a_1 = geen aanmerkelijk belang;

a_2 = bekend bij inhoudingsplichtige en inspecteur;

a_3 = loon bekend of redelijkerwijze te schatten;

a_4 = loon niet op een ander bedrag vastgesteld dan in het economische verkeer gebruikelijk.

Logisch beschouwd wordt, uitgaande van de volledig verzameling van alle dienstbetrekkingen A , de deelverzameling meest vergelijkbare dienstbetrekkingen E gedefinieerd. Elk element van E voldoet aan $a_1 \wedge a_2 \wedge a_3 \wedge a_4$; gegeven is dat de verzameling soortgelijke dienstbetrekkingen B een echte deelverzameling van E is, dus voldoet een soortgelijke dienstbetrekking ook aan $a_2 \wedge a_3 \wedge a_4$. Daarmee lijkt de bestendige lijn van soortgelijke dienstbetrekking in de jurisprudentie beoogd met tegelijk een uitbreiding van de vergelijkbare dienstbetrekkingen, de verzameling $E - B$.

88 HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50. De afroommethode is echter uitsluitend toepasbaar in gevallen waarin een soortgelijke dienstbetrekking niet beschikbaar is en de dga/werknemer vrijwel alle opbrengsten realiseert. In HR 24 juni 2016, nr. 15/02880, BNB 2016/182 is beslist dat de vergelijkingsmethode voorrang heeft op de afroommethode. Zie ook de conclusie A-G Wattel voor HR 9 november 2012, nr. 11/03555, BNB 2013/71 met een restrictieve uitleg van de afroommethode zoals geïntroduceerd in HR, 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50.

89 Zie voor de toelichting www.belastingdienst.nl onder loon en aanmerkelijk belang. Te denken valt om de gegevens waarover de belastingdienst beschikt ter zake van soortgelijk of meest overeenkomende dienstbetrekking hierbij online ter beschikking te stellen.

90 Althans volgens Staatssecretaris Wiebes in verslag Kamerstukken II 2014-2015, 34002, nr. 76, p. 75: "We hadden de soortgelijke dienstbetrekking en daar waar een soortgelijke dienstbetrekking bestaat, is dat de meest vergelijkbare dienstbetrekking." De wetswijziging is opgenomen in Belastingplan 2015, Stb. 2015, 578.

91 Art. 12a, lid 7, onderdeel c, Wet LB 1964. Het hoogste loon criterium is hierbij in stand gebleven.

Nadat de verzameling E is vastgesteld wordt, als wij de staatssecretaris volgen, eerst nagegaan of B een soortgelijke dienstbetrekking bevat, zo niet dan $E - B$ met de toevoeging:⁹²

“Alle kenmerken van een dienstbetrekking kunnen een rol spelen bij de bepaling of een dienstbetrekking de meest vergelijkbare dienstbetrekking is. Uiteindelijk gaat het om de meest vergelijkbare dienstbetrekking die gevonden is door de inspecteur of de inhoudingsplichtige en waarvan het loon bekend is of redelijkerwijs geschat kan worden.”

‘Alle kenmerken’ lijkt nu te gelden voor verzameling E , dus ook voor B , met als gevolg dat het onderscheid tussen E en B daarmee vervalst of ‘alle kenmerken’ geldt alleen voor $E - B$ en voor B blijven aard en omvang de vergelijkingskenmerken voor soortgelijke dienstbetrekking.

Samenvatting rol van instituties

De concretisering van een open norm is vergelijkbaar met een reeksontwikkeling die begint met φ_0 waarna volgende versies ontstaan door actie van de wetgever in $\mathcal{V}$ en toevoeging van regels vanuit de rechtspraak $\mathcal{D}$ en belastingdienst $\mathcal{U}$. De status van φ kan op elk moment worden weergegeven door:

$$\mathcal{V}(p\varphi_i) = \mathcal{R}(p\varphi_{i,r}) + \mathcal{V}(p\varphi_{i,w}) + \mathcal{U}(p\varphi_{i,u}) + \mathcal{D}(p\varphi_{i,d}).$$

Uit deze dynamische representatie van het functievoorschrift van een open norm kan de ontwikkeling per subsysteem, of per institutie in samenhang worden gevolgd. Theoretisch is er sprake van één functievoorschrift dat op tijdstip alle geldige regels van $p\varphi_i$ bevat.

6.5 RECHTSVINDING EN OPEN NORMEN

Rechtsvinding is een activiteit die tot doel heeft in eerste instantie een feit in $\mathcal{R}$ met de juiste rechtsregel te verbinden. Klassiek wordt hiervoor in de rechtswetenschap het syllogisme als uitgangspunt genomen waarvan de major als algemene rechtsregel en de minor als specifiek geval c wordt beschouwd:

majorpremissie $\forall \varepsilon \in E$ ‘*imperatief*’ φ alle ε die voldoen aan E moeten φ doen;

minorpremissie: ε voldoet aan E , of $\varepsilon \in E$;

conclusie: ε moet φ doen.

In deze vorm is het kwalificeren van ε en het verbinden met φ een belangrijk deel van rechtsvinding. Kwalificatie berust op vergelijking, beoordeling en vaststelling van kenmerken, attributen, van een entiteit ε .⁹³

⁹² Kamerstukken II, 2014-2015, 34 002, nr. 14, p. 9-11.

⁹³ Zie paragraaf 5.3.2 (Kwalificatienormen).

Ook φ kan op een kwalificatie van invloed zijn, bijvoorbeeld indien blijkt dat het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ niet overeenkomt met doel en strekking van de rechtsregel of een gewenst resultaat niet zonder aanpassing van ε verkregen kan worden.

In plaats van het syllogisme wordt de algemene vergelijking als uitgangspunt genomen waarin φ wordt beoordeeld op toepasbaarheid voor geval c .⁹⁴

θ_1 : als $c = \varphi(\varepsilon)$ dan r_1 anders r_2 ⁹⁵

Het a priori resultaat $y_b = \varphi(\varepsilon)$ zoals door de belastingplichtige aangegeven, wordt vermoed juist te zijn. De inspecteur kan dit vermoeden bevestigen of corrigeren tot zijn vermoeden y_u dat, indien geen overeenstemming tussen belastingplichtige en de inspecteur wordt bereikt, als geschil aan de belastingrechter wordt voorgelegd. De rechter beoordeelt dit geschil vanuit een eigen en onafhankelijke positie met toepassing van methoden van rechtsvinding.⁹⁶

Rechtsvinding heeft tot doel om een legitieme uitkomst van de hiervoor vermelde vergelijking θ_1 te verkrijgen die voldoet aan doel en strekking van de regels in het systeem en in voorkomende gevallen aan beginselen zoals redelijkheid en billijkheid, algemene beginselen van procesrecht en rechtvaardigheid. Rechtsvinding kan worden beschouwd als een door een rechter uitgevoerd mentaal proces, het bijbehorende (subjectieve) voorschrift dat de rechter hierin volgt wordt weergegeven met het symbool ω .⁹⁷ Het voorschrift ω wordt toegepast op θ_1 en niet alleen op y_b en y_u aangezien de interpretatie van onderscheiden normen tot een andere uitkomst kan leiden. In ω kan de rechter beoordelen of c , ε , r_1 en r_2 anders gewaardeerd, gekwalificeerd of geïnterpreteerd dienen te worden. Opgemerkt wordt dat binnen θ_1 een iteratief denkproces ten aanzien van c , ε , r_1 , r_2 kan plaatsvinden totdat de juiste uitkomst r_1 en r_2 naar het oordeel van de rechter is verkregen.⁹⁸ Voorwaarde is dat het iteratieve proces binnen eindige tijd convergeert naar een oplossing. Het resultaat van $\omega(\theta_1)$ dient naar de interpretatie van de wet

94 Vergelijk Asser-Scholten (Algemeen deel) 1974 waarin de beslissing van de rechter meer is gebaseerd op wikken en wegen dan het toepassen van het syllogisme: "Het is niet een wetenschappelijk oordeel, het is een wilsverklaring: zo moet het. Het is ten slotte een sprong, gelijk iedere daad, ieder zedelijk oordeel dat is.", p.130.

95 Zie paragraaf 5.2.3 (Onderscheid maatschappelijke normen en wettelijke normen); het = teken moet niet te letterlijk worden genomen, het betekent dat c bij benadering of in voldoende mate voldoet aan $\varphi(\varepsilon)$.

96 Opgemerkt wordt dat op belastinggebied relatief een beperkt aantal geschillen aan de rechter wordt voorgelegd.

97 Voor een beschrijving van dit proces: Asser-Scholten (Algemeen deel) 1974, p. 129-135.

98 Bij dat iteratieve proces kan ook worden gedacht aan de behandeling in meerdere instanties. Elke instantie levert een $\omega_i = (\theta_i)$, $i = 1, 2$, of 3 , $i = 3$ geldt voor de Hoge Raad zodat $\omega_3(\omega_2(\omega_1(\theta_1)))$.

en het recht overeen te komen met de beste oplossing.⁹⁹ Voor het vinden van de beste oplossing worden ook maatschappelijke aspecten van beslissingen als factor in de rechtsvinding meegewogen.¹⁰⁰

Daaruit blijkt al dat het mentale voorschrift ω niet is te formaliseren. Perelman heeft, geïnspireerd door Frege, een omvangrijke studie uitgevoerd naar een logica van waardeoordelen. Na vele jaren noeste arbeid kwam Perelman tot de conclusie dat een dergelijke logica niet bestond maar uitsluitend een beroep wordt gedaan op argumentatietechnieken.¹⁰¹ Voor dit onderzoek sluit ik mij hierbij aan. Volgens Perelman¹⁰²

“(…) is de rechterlijke logica in feite geheel gecentreerd rond de idee van instemming en niet rond de idee van waarheid. (Advocaat probeert instemming van de rechter te verkrijgen door hem te laten zien dat deze instemming gerechtvaardigd is, omdat zij zou worden goedgekeurd door zowel de hogere instanties als door de publieke opinie).”

De rechter kan bijvoorbeeld een onduidelijk verkregen voordeel interpreteren als $\omega(\theta_1) = \text{loon}$, of $\omega(\theta_1) = \text{schenking}$. Een uitkomst van een interpretatie levert via de vergelijking met de norm eveneens een juridisch ware of onware uitspraak op. Dit betekent dat $\omega(\theta_1)$ de definitieve uitkomst van θ_1 als resultaat geeft en als waar kan worden aangemerkt.¹⁰³

Alvorens te vervolgen met rechtsvinding en open normen maak ik een enkele opmerking over fiscale rechtsvinding. Dit onderwerp is uitvoerig onderzocht in de dissertatie van Geppaart.¹⁰⁴ Uit zijn analyse kan worden

99 Hierbij moet gedacht worden aan de best haalbare oplossing met beginselen die de rechter in aanmerking neemt, of een optimale oplossing.

100 J.W. van den Berge, Maatschappelijke aspecten van beslissingen als factor van rechtsvinding, FED 2016/9. Het gaat hierbij om een overzicht van gevallen waarin de Hoge Raad maatschappelijke aspecten, expliciet maar vooral impliciet, heeft meegewogen.

101 Ch. Perelman, *Juridische logica als leer van de argumentatie*, SWU Antwerpen 1979. Dit betekent niet dat het de rechter vrij staat los van de wet subjectief te oordelen: “Zodra men immers de bevoegdheid om abstracte regels te formuleren van het onaantastbare niveau van volledige soevereiniteit, laat afdalen naar het wispelturige domein van het individuele oordeel, stelt men zich bloot aan een verbijsterend uit elkaar lopen van juridische beslissingen.”, p. 108. Het basiswerk van Ch. Perelman verscheen in: Ch. Perelman & L. Olbrechts-Tytega, *La nouvelle rhétorique: traité de l'argumentation*, Presses Universitaires de France Paris 1958. Hierin wordt opnieuw het belang van de sociale dimensie van de argumentatie onderstreept: argumentatie is afgestemd op een publiek.

102 Perelman 1979, p. 244. Naar de mening van Canaris dankt de verbinding met de retoriek de topische rechtsvinding aan haar geringschattende reputatie, met t.a.p. de mening van Kant, p. 141. C-W. Canaris, *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, Duncker & Humblot Berlin 1983.

103 Men zou het ook kunnen formuleren als $\theta_2 = \omega(\theta_1)$, met θ_2 als de uitspraak in kracht van gewijsde (afgezien van enkele uitzonderingen).

104 Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, diss. Leiden, FED Amsterdam 1965. Voor meer recente publicaties over rechtsvinding in belastingzaken wijs ik op M.C.W. Feteris, Kwaliteit van wetgevingen het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570 en R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken*, Sdu Amersfoort 2009.

geconcludeerd dat fiscale rechtsvinding qua methode niet afwijkt van de algemene gangbare methoden. De rechter in belastingzaken sluit zoveel mogelijk aan bij de algemene methoden van rechtsvinding, wijkt daarvan af voor zover een zelfstandige fiscale rechtsvinding dit noodzaakt.¹⁰⁵ Dit is onder meer het geval bij de fiscaalrechtelijke kwalificatie van civielrechtelijke begrippen en de uitsluitend binnen het fiscale recht van toepassing verklaarde rechtsbeginselen.¹⁰⁶ De vraag is nu of rechtsvinding voor open normen hierbij kan aansluiten.

De algemene uitdrukking die in Kamerstukken voor een open norm wordt gebezigd luidt: 'de invulling van een open norm wordt aan de rechter overgelaten'. Nu lijkt dit geen andere opdracht dan: 'een incomplete norm moet door de rechter worden gecompleteerd'. Deze opdracht geldt overigens ook voor vage normen, onbepaalde begrippen, abstracte begrippen, *q-norm*. Het kenmerkende aspect van open normen is de verwijzing naar $\mathcal{R}$ voor de inhoud.¹⁰⁷ Aan de vergelijking θ_1 is in geval van een open norm het verwijzende predicaat p toegevoegd, hierna θ_2 :

θ_2 : als $c = p\varphi(\varepsilon)$ dan r_1 anders r_2 ¹⁰⁸

Ook in dit geval betreft het geschil de a priori ingevulde inhoud voor een bepaalde p :

$y_b = p\varphi(\varepsilon)$ en $y_u = p\varphi(\varepsilon)$, dezelfde φ in $\mathcal{R}$ maar mogelijk met $y_b \neq y_u$, onbepaalde p : $y_b = p\varphi_b(\varepsilon)$ en $y_u = p\varphi_u(\varepsilon)$ van de open norm.

Het invullen van de open norm door de rechter is in wezen het a posteriori beoordelen van y_b en y_u aan de hand van θ_2 . Theoretisch ligt in de opdracht van de wetgever besloten dat de rechter de concrete inhoud vaststelt op grond waarvan de vergelijking met y_b en y_u kan plaatsvinden. In de praktijk wordt een geschil aan de rechter voorgelegd waarin een a posteriori beoordeling van y_b en y_u plaatsvindt. In de beoordeling $\omega(\theta_2)$ worden voor zover nodig alle bestanddelen van θ_2 betrokken. In de beoordeling vindt een terugkoppeling plaats in twee richtingen. De eerste terugkoppeling is binnen θ_2 tussen de verschillende bestanddelen om tot een invulling van de betreffende open norm te komen. De tweede terugkoppeling is naar de wetgever vanuit het gezichtspunt van de rechtsontwikkeling, en naar de belastingplichtigen en belastingdienst voor verduidelijking en concretisering van een open norm. Met name voor open normen kunnen nieuwe rechtsregels aan $p\varphi$ worden toegevoegd.

¹⁰⁵ Geppaart a.w., p. 207.

¹⁰⁶ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1996. Met name onder Rechtsbescherming door de belastingrechter, p. 73-105.

¹⁰⁷ Zie paragraaf 5.3. Wat kenmerkt een open norm.

¹⁰⁸ Zie paragraaf 5.3.7. Beoordeling van een geval aan een open norm.

Per bestanddeel zal hierop in het kort op de beoordeling θ_2 van worden ingegaan.

6.5.1 Het geval c met de omstandigheden

Het geval c levert de gegevens die zijn gebruikt voor de inhoud y_b en y_u waartoe ook de bijbehorende feiten en omstandigheden worden gerekend die noodzakelijk zijn om de inhoud te kunnen reconstrueren. In rechtsvin- ding blijft het noodzakelijk te kunnen beschikken over de gegevens waaruit y_b en y_u zijn ontstaan. Geval c bevat het feit dat als belastbaar feit is aan- gemerkt, de verbinding met de belastingplichtige en de adressaat van de betreffende norm.¹⁰⁹ Theoretisch is een feit $\varepsilon_1 < operator > \varepsilon_2$, in de werkelijk- heid is een feit een verbinding tussen

subject – subject, of

subject – object, of

object – subject, of

object – object.

Een object is via een eigenaar, een bezitter of gebruiker verbonden met een (rechts)persoon: een subject in de hiervoor gegeven betekenis. Een subject kan een normadressaat zijn, een belastingplichtige of een actor of sensor van het fiscale systeem. Deze subjecten behoeven niet noodzakelijkerwijs dezelf- de persoon te zijn.

Daarnaast zijn omstandigheden en aan het geval ten grondslag liggende gegevens van belang voor een feitelijke beoordeling. Bijvoorbeeld een admi- nistratie van een bedrijf, als open norm weergegeven in de formulering van ‘een administratie naar de eisen van dat bedrijf’.¹¹⁰

6.5.2 De entiteit ε met de verzameling E

De verzameling E is gedefinieerd door de kenmerken of eigenschappen waaraan een entiteit ε moet voldoen om tot E te behoren.¹¹¹ Anders gezegd, E bevat de selectie attributen waaraan ε moet voldoen. De selectiecriteria zijn a_i , $i = 1, 2, \dots, n$. Komen de selectie attributen overeen met de attributen van ε dan kwalificeert ε voor de verzameling E , of $\varepsilon \in E$. Een attribuut kan ε

1. intrinsiek bezitten;
2. extrinsiek zijn toegekend;
3. fictief bij wet zijn toegekend.

Zijn de selectiecriteria niet expliciet gedefinieerd dan wordt de betekenis van ε in de natuurlijke taal aangenomen. In de beoordeling van het geval kan door de rechter worden vastgesteld of de voorgelegde kwalificatie van ε

109 Zie ook paragraaf 5.3.7 (De beoordeling van een geval aan een open norm).

110 Art. 52 AWR, verkorte weergave van een nogal cryptische formulering die er op neer- komt dat in elk geval de heffing van belasting hieruit moet kunnen worden afgeleid.

111 Zie ook paragraaf 5.3.2 en 5.3.5.

juist is. Bijvoorbeeld of $\forall \varepsilon \in E$ geldt op grond van een kwalificatievoorschrift dat in de rechtspraak is ontwikkeld of voor het betreffende geval wordt ontwikkeld. Een fiscaalrechtelijke kwalificatie kan afwijken van een civielrechtelijke kwalificatie. Een illustratief voorbeeld is een verdragsrechtelijke kwalificatie van een restbegunstigingsuitkering die niet valt niet onder artikel 12 maar onder artikel 10 van het Belastingverdrag met Duitsland.¹¹² Het aantrekken van een bepaald geval via een belastbaar feit, waarop prima facie een functievoorschrift van toepassing is, kan zoals uit dit voorbeeld blijkt, door kwalificatie van ε naar een ander voorschrift worden geleid.

6.5.3 De betekenis van predicaat p

Het predicaat p verwijst naar een norm in $\mathcal{R}$. Voor een p bepaald is dat een open norm met een eigen naam waarvan het functievoorschrift in $\mathcal{R}$ is gegeven. Voor p is onbepaald wordt het functievoorschrift φ in $\mathcal{R}$ door de belastingplichtige samengesteld en door de belastingdienst in $\mathcal{U}$. Een predicaat heeft binnen het fiscale systeem $\mathcal{F}$ geen eenduidige betekenis maar krijgt betekenis door de verbinding met φ die is opgenomen in een rechtsregel waarop geval c betrekking heeft. Bijvoorbeeld goed koopmansgebruik is verbonden met jaarwinst en opgenomen in art. 3.25 Wet IB 2001. En 'ongebruikelijk' kan worden verbonden met 'samenwerkingsverband', welke term is opgenomen in art. 3.6 Wet IB 2001. De verbinding van predicaat met functievoorschrift betekent voor rechtsvinding dat het resultaat van de open norm wordt beoordeeld met inachtneming van de volgende regels:

- het functievoorschrift waarnaar is verwezen in $\mathcal{R}$, bijvoorbeeld voor goed koopmansgebruik de bedrijfseconomische regels voor winstbepaling,
- de door de wetgever aanvullende of beperkende voorschriften ten aanzien van de open norm, voor de fiscale jaarwinst de hierbij in de Wet IB 2000 en de Wet Vpb 1969 behorende functievoorschriften; deze functievoorschriften moeten verplicht in aanmerking worden genomen,
- de door de rechter in voorgaande uitspraken gegeven regels zoals die in de jurisprudentie zijn opgenomen ter zake van goed koopmansgebruik; de rechter neemt deze zelf in aanmerking en kan zo nodig zijn regels aanpassen of regels toevoegen,
- de door de belastingdienst voorgeschreven regels en aanwijzingen in $\mathcal{U}$ voor de fiscale winstbepaling.

De interpretatie van een onbepaald predicaat is aan de rechter en krijgt daarvoor een eigen fiscale betekenis. Ongebruikelijk is niet wat in $\mathcal{R}$ als ongebruikelijk wordt beschouwd, maar de betekenis die de rechter hieraan in een concreet geval geeft. De voorgaande beoordeling van een open norm in het

112 HR 13 mei 2011, nr. 09/03847, BNB 2011/216. De casus is een toepassing van het Belastingverdrag Nederland-Duitsland van 16 juni 1959. Rechtbank en Hof achten art. 12 van het belastingverdrag van toepassing, de Hoge Raad art. 10 van het belastingverdrag.

kader van rechtsvinding kan voor alle open normen worden gevolgd. In de theorie worden de regels in de punten 2 en 3 bij elkaar genomen in $\mathcal{V}$.

6.5.4 Het open norm functievoorschrift $p\varphi$

Een open norm voorschrift is een niet door de wetgever erkend voorschrift in $\mathcal{R}$ dat opgevolgd dient te worden. Verwijzing door p naar φ in $\mathcal{R}$ houdt geen erkenning in van φ maar wel een aanname van bepaalbaarheid.¹¹³ Ingeval $p =$ bepaald is φ verbonden met een in $\mathcal{R}$ gegeven en bekend voorschrift. Opvolging is verplicht waardoor de rechter kan nagaan of het voorschrift op correcte wijze is uitgevoerd met een juist resultaat. Voor een onbepaalde p is elk voorschrift mogelijk en acceptabel waarmee een juist resultaat wordt verkregen, mits in het eigen voorschrift φ rekening wordt gehouden met de actuele, uit de rechtspraak toegevoegde regels.¹¹⁴ Dit volgt uit de essentie van een open norm. De rechter is niet gebonden aan een φ in $\mathcal{R}$ en heeft of neemt de ruimte om de inhoud van de norm te reguleren door regels toe te voegen waarmee vanaf dat moment in de uitvoering van φ rekening moet worden gehouden. Anders gezegd, aan een open norm functievoorschrift voor onbepaalde p kunnen geleidelijk door rechter regels worden toegevoegd waardoor het deel van $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ wordt ingeperkt, $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$, door een afnemende α wordt de bijdrage van φ_1 in $\mathcal{R}$ ingeperkt. De algemene rechtsregels die de rechter in $\mathcal{D}$ in zijn uitspraak voor de betreffende open norm laat opnemen, worden vervolgens aan $\mathcal{V}$ toegevoegd.

Het voorgaande wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende geval.¹¹⁵

Een veehandelaar heeft als fictief loon opgegeven y_b . De inspecteur heeft dit gecorrigeerd tot y_u . De belastingrechter gaat uit van de wettelijke bewijslastverdeling: de inspecteur moet y_u aannemelijk maken. De inspecteur heeft het gebruikelijk loon niet op basis van concrete gegevens omtrent het loon van andere werknemers met een soortgelijke dienstbetrekking als de veehandelaar berekend, omdat hij niet over vergelijkingscijfers beschikte. De veehandelaar beweert op grond van een gepubliceerde ‘loonwijzer’ in zijn

113 Voor $p =$ bepaald in geval van NEN-normen is een vorm van erkenning bedacht met de term *privaat-publiek*. Zie Knooble/Staat HR 22 juni 2012, nr. 11/01017, NJB 2012/397. NEN-normen zijn geen algemeen verbindende voorschriften.

114 De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld ten aanzien van de waarde in het economische verkeer de regel toegevoegd: “dat, ingeval het gaat om de waardering van zaken waarin geregeld handel wordt gedreven, als de waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend in het algemeen dient te worden aangenomen de verkoopprijs, waaronder moet worden verstaan de prijs, die bij 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).

115 Hof ‘s-Hertogenbosch 9 juli 2015, nr. 14-00346, V-N 2015/44.1. Anders HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50. De inspecteur wordt in dit geval in het ongelijk gesteld omdat hij het gebruikelijk loon niet heeft bepaald op basis van concrete gegevens.

branche dat het gebruikelijk loon y_b moet zijn. Het gelijk is aan de inspecteur met $\omega(\theta_2) = y_u$. Beide partijen verstrekken aan de rechter geen overtuigende argumenten voor een gebruikelijk loon van een veehandelaar. In plaats van een keuze te maken voor een partij zou de rechter in zo'n geval objectief de open norm met het loon van een veehandelaar moeten invullen om vervolgens daaraan te kunnen toetsen. Dat is naar mijn mening de opdracht van de wetgever bij toepassing van open normen. Eenzelfde geschil betreft het loon van een bestuurder waarvoor als gebruikelijk loon y_b is aangegeven dat door de inspecteur is gecorrigeerd tot y_u .¹¹⁶ Beide partijen slagen niet in het bewijs, hetgeen de rechter tot het oordeel brengt om het gebruikelijk loon op het in de wet opgenomen minimumbedrag vast te stellen. De rechter volgt in de hiervoor gegeven voorbeelden de in de wet opgenomen bewijslastverdeling om de argumentatie voor y_b of y_u te beoordelen. De rechter kan echter ook de a priori invulling in de beoordeling betrekken. Dit betreft de wijze waarop y_b of y_u tot stand is gekomen. Bijvoorbeeld de afroommethode is voortgekomen uit de (lagere) rechtspraak om een bedrag ter grootte van de opbrengsten minus kosten – de winst van de vennootschap – tot het gebruikelijk loon te rekenen.¹¹⁷ Daardoor wordt een regel toegevoegd aan φ , het functievoorschrift φ verandert waardoor y_b of y_u een andere uitkomst verkrijgen. Voorbeelden van dergelijke aanpassingen van φ zijn dienstbetrekkingen in een concernverhouding¹¹⁸, verdragssituatie met België¹¹⁹ en de vaststelling loon in geval van een 'parttime' dga.¹²⁰ Dit illustreert dat uit $\omega(\theta_2)$ een aanpassing van φ kan volgen. Er worden nieuwe regels toegevoegd die vanaf dat moment op nieuwe gevallen van toepassing zijn.

6.5.5 Bewijslastverdeling

Uit het voorbeeld in de vorige paragraaf blijkt al dat open normen geen andere vorm van bewijslastverdeling met zich brengen ten opzichte van niet-open normen. Uitgangspunt vormt in beide gevallen de vrije bewijsleer. Opgemerkt wordt dat in formele zin de bewijslastverdeling betrekking heeft op de inhoud van de door de rechter a priori in te vullen open norm en niet op de wijze waarop het recht moet worden uitgelegd. Er moet immers een concrete rechtsnorm zijn waaraan kan worden getoetst en waarover tussen partijen een geschil bestaat. In de praktijk stelt de rechter a posteriori de inhoud van een open norm vast op grond van de aangedragen bewijzen.

116 Rechtbank Noord-Holland 20 maart 2013, V-N Vandaag 2013/775.

117 HR 17 september 2004, nr. 38.378, BNB 2005/50, overwegende: "(...) waarin de opbrengsten van de BV (nagenoeg) geheel voortvloeien uit de door de directeur – in zijn hoedanigheid van werknemer van de BV – verrichte arbeid, is het echter ook mogelijk het gebruikelijke loon te berekenen op basis van de opbrengsten van de BV, verminderd met de aan die opbrengsten toe te rekenen kosten (exclusief het loon van die werknemer), lasten en afschrijvingen."

118 HR 11 november 2005, nr. 40.421, BNB 2006/147.

119 HR 5 september 2003, nr. 37.670, BNB 2003/381; fictie creëert geen heffingsrechten.

120 HR 10 juni 2005, nr. 40.890, BNB 2005/269.

De bewijslastverdeling kan nader worden aangegeven door middel van formulering in de wet, de jurisprudentie of kan blijken uit de parlementaire geschiedenis.¹²¹ Bijvoorbeeld een niet-ongebruikelijk samenwerkingsverband moet aannemelijk worden gemaakt door de belastingplichtige.

Bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 is met betrekking tot de bewijslast opgemerkt:¹²²

“(...) dat het aan de belastingplichtige is om aannemelijk te maken dat hij voldoet aan de voorwaarden voor het verkrijgen van een fiscale faciliteit. (...) Omdat het urencriterium een voorwaarde is voor het verkrijgen van bepaalde fiscale faciliteiten, zal de belastingplichtige aannemelijk moeten maken dat sprake is van werkzaamheden die meetellen voor het urencriterium. Daarbij zal hij, al dan niet op uitdrukkelijk verzoek van de inspecteur, ook aannemelijk moeten maken dat zijn deelname aan een samenwerkingsverband met directe familieleden of huisgenoten niet ongebruikelijk is.”¹²³

Door de formulering *geen aftrek*, waarop de dubbele ontkenning volgt: *geen aftrek vindt geen toepassing indien de belastingplichtige dat aannemelijk maakt*, wordt de bewijslast voor *aftrek* aan de belastingplichtige toegedeeld.¹²⁴ De formulering *‘aftrek vindt toepassing behoudens de inspecteur aannemelijk maakt dat geen aftrek toepassing vindt’* deelt de bewijslast aan de inspecteur toe.¹²⁵

Wel kan de zwaarte van de bewijslast, de vereiste argumentatie, wijzigen ten gevolge van de uitbreiding van φ met regels van de rechter. Een belastingplichtige wordt geacht zijn geval te bewijzen naar de actuele stand van φ , althans aannemelijk te maken en in de zin van Perelman de rechter

121 Wet Inkomstenbelasting 2001 (belastingherziening 2001), Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 7. Bewijslastverdeling vormt een essentieel onderdeel van de parlementaire behandeling van deze wet.

122 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 133.

123 HR 28 januari 2011, nr. 10/00485, BNB 2011/204. Belanghebbende drijft met haar echtgenoot en zoon in firmaverband een onderneming die een sloopbedrijf annex handel in antieke bouwmaterialen exploiteert. A-G Niessen merkt in zijn conclusie ten aanzien van de bewijslastverdeling aangaande ‘gebruikelijk’ op:

“6.10. Dat kan echter – zoals in de literatuur meermalen is gesignaleerd – niet worden gezegd ten aanzien van de vraag of een samenwerkingsverband al dan niet gebruikelijk is. Dit is immers niet een persoonlijke aangelegenheid van de belastingplichtige. Zij betreft macro-economische data, al dan niet per branche, ten aanzien waarvan de Belastingdienst, veel meer dan een individu of onderneming, kennis draagt.”

124 Algemeen: $\neg a$ is de norm, $\neg(\neg a)$ moet aannemelijk worden gemaakt. Bijvoorbeeld: geen zakgeld is de norm, de kinderen moeten geen (geen zakgeld) aannemelijk maken.

125 Dit laatste is meer uitzondering dan de regel dat de belastingplichtige aannemelijk moet maken. De formulering *tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt* is verbonden met antimisbruikbepalingen, bijvoorbeeld in art. 14, 14a, 14b Wet Vpb 1969, art. 3.55, 3.56, 3.57 Wet IB 2001, art. 3a Wet Div. Hiervoor wordt, kort weergegeven, de volgende redenering gevolgd: het resultaat yb wordt geacht in overwegende mate gericht te zijn op ontgaan of uitstellen van belastingheffing tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt.

hiervan te overtuigen, in competitie met de inspecteur die over toenemende kennis en data kan beschikken. Het is niet elke belastingplichtige gegeven deze ontwikkeling bij te houden. Met name Aardema had sympathie voor de 'fiscale sukkel':

"En ook fiscaal moet sukkels dan toch de ruimte geboden worden om sukkel te zijn zonder dat dit wordt afgestraft in een verhoging van hun totaalwinst tot een bedrag als waren zij geen sukkel."¹²⁶

Een informatie- of kennispositie van belastingplichtige en inspecteur ten aanzien een open norm heeft een dynamisch karakter en is niet alleen van invloed op de bewijslast maar ook op de bewijslastverdeling. Door het complexer worden van $p\phi$ kan daardoor de bewijslast voor y_b worden verzwakt ten gunste van y_u mede omdat de informatie- en kennispositie van de inspecteur in de tijd wordt versterkt, zoals in het voorgaande is aangehaald. Ook is de uitkomst van het parlementaire debat van invloed op de bewijslastverdeling. Indien de Staatssecretaris van Financiën de parlementariërs weet te overtuigen dat een open norm niet complexer is, terwijl het tegendeel geldt, dan wordt de belastingplichtige y_b in een nadeliger positie gebracht door gebrek aan (fiscale) kennis bij de parlementariërs.¹²⁷

Samenvatting bewijslastverdeling

Open normen brengen geen andere vorm van bewijslastverdeling met zich ten opzichte van niet-open normen. De verdeling van de bewijslast kan nader worden aangegeven in de wet of jurisprudentie. In geval van open normen met een onbepaald predicaat p wordt dat in de meeste gevallen omgekeerd door in de wet $\neg p$ te stellen, bijvoorbeeld 'gebruikelijk' wordt dan 'ongebruikelijk' met als gevolg dat de belastingplichtige 'gebruikelijk' moet bewijzen. Bij een eenmaal vastgelegde bewijslastverdeling kan de bewijslast ten nadele van de belastingplichtige door tijdsverloop worden verzwakt door de toenemende en dus betere informatie- en kennispositie van de inspecteur en het complexer worden van een open norm voor de belastingplichtige. Ook het gebrek aan fiscale kennis bij de parlementariërs kan nadelig uitpakken voor de belastingplichtige.¹²⁸ De bewijslastverdeling

126 HR 14 april 1999, nr. 34.137, BNB 1999/326. Middellijke uitdeling van winst. E. Aardema had kennelijk begrip voor de sukkel, zie ook HR 12 juli 2002, nr. 37.136, BNB 2003/61 en HR 6 september 1995, nr. 30.495, BNB 1996/141.

127 Zie "Staatssecretaris Wiebes: (...) De heer Omtzigt heeft er zorgen over dat de meest vergelijkbare dienstbetrekking moeilijker is vast te stellen dan een soortgelijke; hij stelt dat de wetgeving daardoor complexer wordt. Maar zo zit het natuurlijk niet. etc.", Verslag wetgevingsoverleg van 20 november 2014 gehouden op 3 november 2014, Kamerstukken II 2014-2015, 34002, nr. 76, p. 75. De regeling wordt naar mijn mening aantoonbaar complexer door de trapsgewijze toepassingen en het zoeken naar een meest vergelijkbare dienstbetrekking.

128 Zie ook J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008, p. 3: "Ook in fiscalibus geldt dat er te weinig deskundigheid aanwezig is in het parlement in vergelijking met de enorme know how die aanwezig is op het Ministerie van Financiën."

is niet statisch maar dynamisch van karakter en behoort te worden aangepast aan de bij partijen beschikbare kennis en informatie door aanpassing van de formulering in de wet of het delen van informatie van de belastingdienst. Ook open normen zijn door de wetgever naar hun aard als rechtsnorm bedoeld met een voorschrift voor invulling in het publieke domein.

6.5.6 Rechtsgevolgen

Rechtsgevolgen zijn de mogelijke uitkomsten van de toetsing van het geval c aan de open norm. Indien geval c voldoet aan de norm dan is het rechtsgevolg r_1 , in het andere geval r_2 . In het voorgaande is voor rechtsvinding bij toetsing aan open normen de volgende vergelijking als uitgangspunt genomen:

θ_2 : als $c = p\varphi(\varepsilon)$ dan r_1 anders r_2

In het iteratieve denkproces van de rechter. $\omega(\theta_2)$ worden ook r_1 en r_2 betrokken en beoordeeld op aanvaardbaarheid.¹²⁹ Zonder open norm gebeurt dit ook, zie $\omega(\theta_1)$, zodat het onderzoek beperkt kan worden tot wisselwerking tussen het resultaat van de open norm en de rechtsgevolgen r_1 en r_2 . De inhoud van de open norm wordt verkregen door $y = p\varphi(\varepsilon)$ waaruit r_1 en r_2 volgen. Worden in $\omega(\theta_2)$ de rechtsgevolgen niet aanvaardbaar geacht ten gevolge van y dan heeft de rechter de mogelijkheid om φ aan te passen, voor zover φ in $\mathcal{R}$ is samengesteld. Hierin is $y = \varphi(\varepsilon)$ het door de rechter met φ ingevulde resultaat van de open norm, waarin rekening is gehouden met de reeds gegeven regels in rechtspraak en uitvoering:

$p\varphi = \mathcal{R}(\varphi_1) + \mathcal{V}(\varphi_2)$, in de vergelijking is $\mathcal{R}(\varphi_1)$ de vrije ruimte die kan worden benut om φ aan te passen. Voor een goed begrip breng ik de methodologische betekenis van φ voor dit deel in herinnering. Het functievoorschrift φ is steeds actueel bijgewerkt met de toegevoegde regels uit alle voorafgaande gevallen. Derhalve ligt $\mathcal{V}(\varphi_2)$ vast als onderdeel van φ terwijl het open norm gedeelte φ_1 nog kan wijzigen op grond van de beoordeling van $y = p\varphi(\varepsilon)$ in vergelijking met de rechtsgevolgen.

Aanvaardbaarheid heeft betrekking op de methodiek waartoe φ_1 in $\mathcal{R}$ wordt gerekend, niet aanvaardbaarheid in de zin van geval $c = p\varphi(\varepsilon)$ waarin de afwezigheid is geconstateerd van frauduleus, oneigenlijk gebruik of misbruik, maar aanvaardbaarheid in de zin van de methodiek die ten grondslag ligt aan het doel en de systematiek van de open norm. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van goed koopmansgebruik.

p : goed koopmansgebruik;

φ : het functievoorschrift jaarwinst op grond waarvan de inhoud wordt vastgesteld;

129 Zie paragraaf 6.5 voor het iteratieve proces bij rechtsvinding en paragraaf 6.4 voor een iteratief proces bij rechtsontwikkeling.

φ_1 : de regels die deel uit maken van de fiscale jaarwinstbepaling in $\mathcal{R}$, bijvoorbeeld regels voor het opstellen van een jaarrekening, bedrijfseconomische waarderingsregels en accountingregels. Deze regels komen voort uit een methodiek voor goed koopmansgebruik zoals bedoeld door de wetgever en vorm en inhoud gegeven in $p\varphi$ door de rechter. De belastingplichtige volgt de regels op om de jaarwinst naar goed koopmansgebruik vast te stellen.¹³⁰

φ_2 : de regels $\mathcal{V}$, alle actuele regels, inclusief de regels uit $\mathcal{U}$ ¹³¹ en $\mathcal{D}$

Indien nu uit $\mathcal{R}(\varphi_1)$ blijkt dat r_1 en r_2 niet aanvaardbaar worden bevonden, c.q. in strijd te zijn met goed koopmansgebruik, dan kan de rechter in $\mathcal{D}$ een regel ontwikkelen zodanig dat r_1 en r_2 aanvaardbaar zijn voor goed koopmansgebruik. De in $\mathcal{D}$ opgestelde regel wordt vervolgens toegevoegd aan φ_2 in $\mathcal{V}$. Een alternatief is dat de wetgever een regel aan $\mathcal{V}$ toevoegt.

Het deel van de methodiek in $\mathcal{R}(\varphi_1)$ is ondergeschikt aan de ontwikkeling van het functievoorschrift $p\varphi$. Daardoor blijft de regie voor de invulling in handen van de rechter voor zover wetgever hem die ruimte laat, of hem een speelveld geeft voor regelgeving en rechtsontwikkeling.¹³² Dit heeft de rechter de mogelijkheid φ consistent te houden en aan te passen aan veranderende omstandigheden en inzichten in $\mathcal{R}$. De drie onderscheiden partijen bij het fiscale systeem $\mathcal{F}$ die regels toevoegen aan, wijzigen in, en verwijderen uit φ , zijn de wetgever, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$ waarin de mogelijkheid van concurrerende of conflicterende regels ligt besloten. Bijvoorbeeld de rechter kan een regeling toevoegen aan φ die de wetgever niet past vanwege de uitkomst r_1 en r_2 . Het consistent houden van φ vereist derhalve een methodologische aanpak waarop in het kader van dit onderzoek niet verder wordt ingegaan.¹³³

130 Goed koopmansgebruik is geen zuivere bepaalde p omdat de verwijzing plaatsvindt naar een voorschrift dat de bedrijfseconomie als referentiemodel beschouwt. Het is ook geen zuivere onbepaalde p omdat de afwijkingen relatief gering zijn ten opzichte van een bepaald voorschrift in $\mathcal{R}$.

131 Strikt genomen is $\mathcal{U}$ een uitvoerende organisatie maar door delegatie aan de staatssecretaris en ministeriële regelingen is $\mathcal{U}$ tevens aan te merken als een regelgevende organisatie.

132 C.B. Bavinck, De open norm: de rol van de hoogste rechter, in: J.P. Boer(red), *Kwaliteit van de belastingrechtspraak belicht*, Sdu Den Haag 2013.

133 Naar mijn mening liggen uitdrukkingen van de Hoge Raad als goed koopmansgebruik gebiedt, dwingt, rechtvaardigt, verlangt, vereist, verplicht, in strijd met, etc. hieraan ten grondslag. Goed koopmansgebruik lijkt daardoor te functioneren als een autonome rechtsbron terwijl de eisen voorvloeien uit het actueel en consistent houden van de methodiek op grond waarvan φ wordt opgesteld. Het 'omgaan' van de Hoge Raad is in deze opvatting vergelijkbaar met het vervangen van een theorie door een betere theorie. De praktijk zou ook meer gebaat zijn en betrokken kunnen worden in de theorievorming van een open norm.

Voor p bepaald is de regie voor $\mathcal{R}(\varphi_1)$ in handen van de desbetreffende private organisatie, die de methodiek en ontwikkeling voor haar rekening neemt. Een juiste uitvoering van $p\varphi = \mathcal{R}(\varphi_1) + \mathcal{V}(\varphi_2)$ zal in het algemeen een aanvaardbaar resultaat opleveren, een onjuiste uitvoering kan tot een geschil voor de rechter leiden. Een rechterlijke toevoeging aan een NEN-norm ligt niet voor de hand, wel een rechterlijke beoordeling of het resultaat conform de norm is verkregen.¹³⁴

Voor p onbepaald wordt op overeenkomstige wijze $p\varphi$ ontwikkeld door beoordeling van r_1 en r_2 op aanvaardbaarheid. Hierin kan dezelfde p van toepassing zijn op verschillende φ 's. Bijvoorbeeld $p = \text{ongebruikelijk}$ op $\varphi = \text{samenwerkingsverband}$, of $\varphi = \text{terbeschikkingstelling}$ betreft twee verschillende functievoorschriften met een eigen $\mathcal{R}(\varphi_1)$.

Wat ongebruikelijk is, hangt af van de maatschappelijke opvattingen in de desbetreffende kring of branche op dat moment. Die maatschappelijke opvatting van ongebruikelijk is echter niet gelijk aan de fiscaal juridische betekenis, ongebruikelijk heeft een zelfstandig fiscale betekenis die in de methodiek van $p\varphi$ wordt toegekend. Wat in familierelaties gebruikelijk is, kan fiscaal als ongebruikelijk worden aangemerkt.¹³⁵

Bij de invoering van de Wet IB 2001 is door de staatssecretaris opgemerkt:¹³⁶

“De keuze voor de gebruikelijkheidstoets houdt in een keuze voor een open en dynamische norm. Deze keuze is in de eerste plaats ingegeven door de wens de regeling te laten aansluiten bij maatschappelijke ontwikkelingen. Transacties die op enig moment maatschappelijk ongebruikelijk zijn, kunnen later alsnog gemeengoed worden. Andersom is het ook mogelijk dat bepaalde overeenkomsten in onbruik raken. In de tweede plaats is gekozen voor een open norm omdat het alternatief, een opsomming van transacties die onder de regeling vallen, zou leiden tot ontoegankelijke regelgeving met een sterk ad hoc karakter. Wij zijn ons ervan bewust dat hiermee nog steeds sprake is van een bepaalde mate van rechtsonzekerheid.”

Gebruikelijk of ongebruikelijk vertegenwoordigen niet de maatschappelijke opvattingen maar zijn bedoeld om aan te sluiten bij de maatschappelijke ontwikkelingen. Het predicaat p verwijst derhalve niet naar een rechtsbron, in de trant van p gebiedt (...), maar naar de methodiek van $p\varphi$ waarvan $\mathcal{R}(\varphi_1)$ deel uitmaakt. Beoordeelt de rechter het resultaat r_1 en r_2 als niet aanvaardbaar dan wordt een nieuwe regel aan φ toegevoegd met behoud van de consistentie van φ . Het wordt bijvoorbeeld als ongebruikelijk beoordeeld, althans door de rechter, om aandelen over te dragen aan schoonmoeder met

134 Instorting steiger Amer centrale, Hof 's-Hertogenbosch 31 januari 2008, LJN BC3191, nr. 20-002235-06 waarin aan de orde is of de steiger volgens NEN-normen is opgebouwd.

135 HR 15 oktober 2010, nr. 09/02120, BNB 2011/36. Terbeschikkingstelling pand binnen familieverband is door het geheel van omstandigheden maatschappelijk ongebruikelijk.

136 Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, p. 50.

het oog op belastingbesparing.¹³⁷ De handeling om aandelen over te dragen is wel gebruikelijk, echter niet aan een schoonmoeder die slaafs de bevelen van haar schoonzoon moet opvolgen. De toevoeging aan φ van een op deze uitspraak gebaseerde regel maakt de vrije ruimte $\mathcal{R}(\varphi_1)$ kleiner en $\mathcal{V}(\varphi_2)$ groter. In de hiervoor gegeven vergelijking $p\varphi = \mathcal{R}(\varphi_1) + \mathcal{V}(\varphi_2)$ zal door het dynamisch karakter van de open norm voortdurend een verschuiving van regels naar $\mathcal{V}(\varphi_2)$ optreden.¹³⁸

Samenvatting rechtsgevolgen

De vergelijking θ_2 kan voor rechtsvinding in twee delen worden onderscheiden:

- a) de toetsing $c = p\varphi(\varepsilon)$, dit deel onderscheidt zich doordat het geval c kan voldoen aan de gegeven inhoud van de norm, c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$ met voor de rechter aanvaardbaar geachte rechtsgevolgen r_1 en r_2 . Rechtsvinding brengt in deze situatie geen verandering teweeg in $\mathcal{V}(\varphi_2)$ een verandering vanuit de wetgever blijft mogelijk.
- b) c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$, de rechtsgevolgen r_1 en r_2 zijn niet aanvaardbaar vanwege strijdigheid met de methodiek die wordt gevolgd voor het doel van de open norm $p\varphi$. In deze situatie vindt ontwikkeling van de open norm plaats door uitbreiding of verandering van $\mathcal{V}(\varphi_2)$. Daarnaast kan de wetgever bijvoorbeeld om budgettaire redenen eveneens $\mathcal{V}(\varphi_2)$ aanpassen.

Het predicaat p heeft in het proces van rechtsvinding een zelfstandig fiscale betekenis die in de methodiek van $p\varphi$ wordt toegekend.

6.6 RECHTSVINDING EN DE q -NORM

De *quantifier* q is een operator die een verdeling aanbrengt in de inhoud van een entiteit ε .¹³⁹ De pro rata functie is duidelijk: de verdeling kan vrijwel exact worden uitgevoerd naar rato van een gegeven verdeling van een gerechtigdheid, bijvoorbeeld eigendom of uitkeringen. De toedelingsfunctie is minder duidelijk, hierop heeft rechtsvinding betrekking. Uit de inhoud y wordt in een deel in aanmerking genomen dat voldoet aan een kenmerk a_1 .

137 HR 9 november 2012, nr. 11/03829, BNB 2013/24. Verhuur onroerende zaken aan BV waarvan aandelen zijn overgedragen aan schoonmoeder. De wetgever is kennelijk uitgegaan van de gebruikelijke schoonmoeder.

138 Dat houdt niet vanzelfsprekend in dat $\mathcal{R}(\varphi_1)$ een lege ruimte wordt, door uitbreiding van het toepassingsgebied van de open norm door de wetgever kan $\mathcal{R}(\varphi_1)$ per saldo weer toenemen. De inzichtelijkheid en consistentie van de verzameling regels in $\mathcal{V}(\varphi_2)$, die is samengesteld uit codificatie, rechtelijke uitspraken, besluiten van de Staatssecretaris van Financiën en ministeriële regelingen, zou gediend zijn met één toegang tot $\mathcal{V}(\varphi_2)$.

139 Paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*.

Dat deel van inhoud y met kenmerk a_1 wordt gesteld op y_1 . De woordbetekenis van q bevat het criterium voor $\frac{y_1}{y}$ op grond waarvan een beslissing wordt genomen:

als $\frac{y_1}{y}$ voldoet aan q dan r_1 anders r_2 , let wel dat y zelf ongewijzigd blijft.

Bijvoorbeeld heeft belastingplichtige b zijn loon *hoofdzakelijk* in zijn werkruimte verworven, de werkruimte vormt een naar de verkeeropvatting zelfstandig gedeelte van de woning.¹⁴⁰ $b \in E$ 'verwerft in zijn werkruimte' loon, $y_1 = \varphi(b)$, het totale inkomen van b is y .

als $\frac{y_1}{y}$ voldoet aan q dan kosten werkruimte aftrekbaar anders kosten niet aftrekbaar.

De gebruikte bewoordingen voor q zijn niet in een vaste formule weer te geven: hoofdzakelijk, in belangrijke mate, nagenoeg, etc. doorlopen een relatieve schaal van 0 tot 100%, met geen of gering dicht bij 0 en geheel of nagenoeg geheel dicht bij 100.¹⁴¹ Voor een aantal q 's is in de jurisprudentie een percentage gegeven als indicatie voor de verhouding $\frac{y_1}{y}$.¹⁴²

De afweging en beoordeling van de verdeling op grond van q vindt per geval plaats. Met de q -norm, $q\epsilon$ (zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*), heeft de wetgever een marge geïntroduceerd waarbinnen de besluitvorming van de rechter plaatsvindt. *Quantifier* q is daartoe bewust als een onbepaalde hoeveelheidsverdelers in de wet opgenomen in een grote verscheidenheid aan termen. Daarin heb ik in mijn theorie drie toepassingen kunnen onderscheiden:

- I. een doelmatigheidsmarge waarmee wordt voorkomen dat geringe afwijkingen aanleiding kunnen geven tot een geschil dat aan de rechter wordt voorgelegd. De marge werkt naar twee kanten: zowel naar de belastingplichtige als naar de inspecteur.¹⁴³ In een aantal regelingen heeft de wetgever zelf een doelmatigheidsmarge als percentage opgenomen.¹⁴⁴

140 Dit is tevens een open norm met $p = \text{naar de verkeeropvatting zelfstandig gedeelte}$ en $\epsilon = \text{werkruimte}$. Voor φ heeft de belastingdienst het hulpmiddel 'werkruimte in de woning' op www.belastingdienst.nl beschikbaar.

141 Zie de verzameling in de jargonlijst op <http://www.loonheffing.nl/besluiten/JARGON.html> met verwijzingen naar de wet en rechtspraak.

142 Een overzicht wordt gegeven door J.A.G. van Es, Fiscale hoegrootheden, WFR 2011/1069. Van Es besluit met de aanbeveling "dat de regelgever, de uitvoerder en de rechter gewoon duidelijk in een concreet percentage aangeven wat ze bedoelen in plaats van 'geheime fiscaalterminologie' te gebruiken."

143 De vraag kan worden gesteld of dit wederzijds geven en nemen kwantitatief een evenwichtig resultaat oplevert.

144 Bekende voorbeelden zijn: gebruikelijk loon korting 25% ingevolge art. 12a Wet LB 1964, werkkosten 1,2% van de loonsom ingevolge art. 31a Wet LB 1964, tarief 52% Regeling voor vervroegd uittreden (RVU) ingevolge art. 32ba Wet LB 1964, tarief 75% pseudo-eindheffing ingevolge art. 32bb Wet LB 1964.

- II. een toedelingsmarge waarmee met geven en nemen een zo fair mogelijke heffing wordt benaderd. Daarmee wordt bedoeld dat een zuivere heffing nooit kan worden bereikt. Er is bijvoorbeeld vrijwel altijd een privévoordeel aan aftrekbare (zakelijke) onkosten verbonden, of een privénaadeel aan belaste opbrengsten. Door toepassing van q kan de rechter per voorgelegd geval de lijn trekken binnen de door de wetgever gegeven marge.
- III. een onzekerheidsmarge, geïntroduceerd door de wetgever om via de rechter belastingontwijking te bestrijden. Een concreet percentage kan in voorkomende gevallen nadelig voor de fiscus uitwerken zoals is gebleken bij aftrek van rentekosten.¹⁴⁵ Ter bestrijding van agressieve taxplanning en belastingontwijkende constructies is de dubbele zakelijkheidstoets voorzien van de woorden *in overwegende mate*. De bedoeling is een *evenwichtige* bewijslastverdeling te creëren tussen belastingplichtige en inspecteur.¹⁴⁶

Uit de jurisprudentie kan geen eenduidige betekenis van q worden afgeleid. Evenmin kan een exacte betekenis aan een percentage worden toegekend aangezien ook een percentage berust op de verhouding $\frac{y_1}{y}$ die uit het geval met de feiten omstandigheden wordt bepaald. Feitelijk geldt q per geval en per voorschrift. q is met name een rechtर्सnorm die in een geschil binnen de marge tot concretisering komt en juist daardoor kan variëren, hetzij in percentage hetzij in interpretatie.¹⁴⁷

In een geschil worden de resultaten y_b van de belastingplichtige en y_u van de inspecteur beoordeeld aan de hand van de hiervoor gegeven vergelijking. Het zakelijk motief en het fiscale motief zijn hierin tegengesteld vertegenwoordigd. Het fiscale verschil in wel of niet voldoen aan q kan vrij nauwkeurig worden berekend. Het zakelijk motief is in het algemeen kwalitatief van aard. Daardoor speelt q in het geschil een belangrijke rol in de uitspraak van de rechter.¹⁴⁸

145 Art. 10a, lid 3, Wet Vpb 1969. Aanvankelijk een open norm, het percentage was per 1 januari 2007 op 10% vastgezet en vervolgens per 1 januari 2008 voorzien van de dubbele zakelijkheidstoets, met dubbele bewijslast, waardoor de belastingplichtige geen zekerheid kon ontlenen aan het voldoen aan 10%.

146 In de fiscale wetgevingstechniek veel gebruikt: normaal is a , de wetgever stelt $\neg a$, vervolgens $\neg \neg a$ geldt indien in overwegende mate b geldt. Dit laatste moet de belastingplichtige bewijzen.

147 De marge zelf is niet scherp begrensd, in geval $q = \text{hoofdzakelijk}$ kan $\frac{y_1}{y}$ op grond van kwalitatieve argumenten als hoofdzakelijke worden aangemerkt, of als percentage bijvoorbeeld $\geq 60\%$ of $\geq 75\%$.

148 Vanaf een bepaalde omvang van het fiscale voordeel kan de inspecteur in eerste instantie het zakelijk motief eenvoudig afwijzen. Zonder fiscaal voordeel wordt het motief geacht zakelijk te zijn, zonder zakelijk motief wordt het motief geacht zuiver fiscaal te zijn.

Hierna neem ik de splitsingsfaciliteit in de vennootschapsbelasting als voorbeeld.¹⁴⁹ De faciliteit mag niet worden toegepast indien aan de splitsing niet in overwegende mate zakelijke overwegingen ten grondslag liggen. De inspecteur stelt y_u , de belastingplichtige y_b , de rechtbank, het hof en de Hoge Raad beslissen y_b omdat de belastingplichtige geslaagd is in het leveren van tegenbewijs met als gevolg dat de faciliteit mocht worden toegepast. Daarin staat q voor de beoordeling *in overwegende mate zakelijke overwegingen*, de belastingplichtige slaagt in het tegenbewijs, terwijl de inspecteur onvoldoende bewijs levert voor $\neg q$. De rechter beslist op grond van door partijen geleverd aannemelijk bewijs en argumentatie, ook in geval van de q -norm is de bewijslast en bewijslastverdeling hiervoor de aangewezen vorm.

Ook de rechter introduceert regelmatig in navolging van de wetgever de q -norm in door hem geformuleerde rechtsregels. Zie bijvoorbeeld de rechtsregel:¹⁵⁰

“Eveneens is bij uitponding sprake van belastbare arbeidsinkomsten indien bijzondere kennis er in belangrijke mate toe heeft bijgedragen dat de belastingplichtige met die uitponding voordeel heeft kunnen behalen.”

De door de Hoge Raad geformuleerde regel voor de waarde in het economische verkeer bevat een driedelige q -norm: de *meest geschikte wijze*, de *beste voorbereiding*, de *meestbiedende* gegadigde.¹⁵¹ De bedoeling van de aan $p\phi$ toegevoegde regel is onmiskenbaar de marktwaaarde objectief en zo reëel mogelijk te benaderen met uitschakeling van marktversturende oorzaken die gelegen zijn in het subjectief (laten) behalen van belastingvoordelen. Anders gezegd, het gaat om vaststelling van een zakelijke waarde in het economische verkeer, waarbij geen directe of indirecte bevoordeling van met elkaar verbonden personen plaatsvindt. Dit speelt met name een belangrijke rol in het erfrecht waar de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van de verkrijging de grondslag vormt voor de bepaling van het belastbare bedrag.¹⁵²

Bij de invulling van goed koopmansgebruik door de rechter is in een aantal gevallen de q -norm in de uitspraken opgenomen met dezelfde functie als hiervoor toegelicht.¹⁵³ Daarbij is naar mijn mening terecht opgemerkt dat:¹⁵⁴

149 HR 2 juni 2006, nr. 41.942, BNB 2006/282, inzake art. 14a Wet Vpb 1969, tekst 2000.

150 HR 9 oktober 2009, nr. 43.035, BNB 2010/117, aangehaald als regel in HR 24 december 2010, nr. 09/02964, BNB 2012/21.

151 HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63.

152 W.D. Kolkman (eds.), *Erfrecht*, Tekst en commentaar, Kluwer Deventer 2006, art. 21 Successiewet 1956, commentaar Waarde in het economische verkeer, p. 687 e.v.

153 Lubbers 2005, p. 349. De q -norm wordt hierin vermeld als vage norm.

154 Lubbers, 2005, p. 350.

“Het grote voordeel is dat de vage norm (lees θ_2 , PR) een kader biedt waarbinnen de feitenrechter een ‘redelijke’ oplossing kan zoeken. Het biedt de feitenrechter een handvat om diverse zaken – ook de gevallen die de Hoge Raad moeilijk had kunnen voorzien – op te lossen. Een nadeel van het gebruik van vage normen (lees q -normen, PR) is overigens wel dat zij in het algemeen voor belastingplichtigen en fiscus een weinig voorspellende kracht hebben.”

Uit oogpunt van consequente wetgevingstechniek kan hiertegen nauwelijks bezwaar worden gemaakt indien aan de rechter de functie van (mede)wetgever is gedelegeerd. Het systematische gevolg daarvan is dat de bezwaren, zoals onduidelijkheid en rechtsonzekerheid, daardoor ook worden gedeeld.

De vaststelling van $\frac{y_1}{y}$, de vergelijking met q en de weging van zakelijke en fiscale motieven vindt daardoor plaats in een weinig transparant, maar in een wel door de wetgever zo bedoeld rechterlijk proces.¹⁵⁵

Samenvatting rechtsvinding en de q -norm

Uit het voorgaande blijkt nogmaals duidelijk dat de q -norm ingevolge de definitie geen open norm kan zijn. Er is immers geen verwijzing naar onbepaald voorschrift $\mathcal{R}$ voor de inhoud. De q -norm verwijst voor de inhoud naar een heuristisch voorschrift van de rechter die q per geval een waardering kan toekennen, mede op grond van aangedragen bewijsmiddelen.

Daarmee blijft de q -norm in een nevel gehuld, slechts voorzien van een indicatie waarop de belastingplichtige zich kan oriënteren.

Het vervangen van q door een percentage lijkt concreter maar $\frac{y_1}{y}$ moet daaraan ook weer voldoen. Indachtig de lijfspreuk van Kamerlingh Onnes “Door meten tot weten”, op het Kamerlingh Onnesgebouw van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden, moet ook de rechtswetenschap meten wat er te meten valt of anders vaststellen.

6.7 DE ONTWIKKELING VAN DE OPEN NORM ONDER REGIE VAN DE RECHTER

In deze paragraaf zal de ontwikkeling van een open norm in de tijd worden onderzocht. Het gaat daarbij om de specifieke kenmerken die een open norm onderscheiden van andere soorten normen zoals in dit onderzoek afgeleid uit de definitie van norm en open norm.¹⁵⁶ Het ontstaan en volgen van een open norm dient te worden getraceerd uit de wet- en regelgeving.

155 Een illustratie hiervan is HR 5 juni 2015, nr. 14/0343, BNB 2015/165. In de noot van R.J. de Vries wordt *in overwegende mate* vergeleken met een weegschaalbenadering: “de uitdrukking ‘in overwegende mate’ in art. 10a lid 3 onderdeel a Wet Vpb 1969 impliceert dat niet-fiscale of bedrijfseconomische beweegredenen dienen te worden vergeleken met (vermoedelijk Nederlandse) fiscale motieven teneinde te kunnen vaststellen welke van die twee doorslaggevend is geweest.” Naar mijn mening is ‘weegschaal’ een juiste benaming voor de functie van q .

156 Zie paragraaf 5.3.

Voor sommige open normen voert dit terug tot het Romeinse recht.¹⁵⁷ Tot zover zal niet worden teruggegaan; dit deel heeft betrekking op open normen die conform de definitie van een open norm in de huidige wet- en regelgeving kunnen worden herkend aan het predicaat en te herleiden zijn tot hun ontstaan.

De huidige wet- en regelgeving wordt bekendgemaakt door middel van publicatie via officiële bekendmakingen in gedrukte bladen en in elektronische vorm via internet.¹⁵⁸ De term 'open norm' komt daarin niet voor. In sommige gevallen is de term in de parlementaire behandeling aan een norm toegekend. Daarmee is niet gezegd dat die toekenning samenvalt met de in dit onderzoek afgeleide definitie van een open norm.

Uitgegaan wordt van de systeemindeling $\mathcal{F}$ waarin de partijen die invloed kunnen uitoefenen op de ontwikkeling van een open norm zijn weergegeven. Dit zijn de onderscheiden delen $\mathcal{V}$, $\mathcal{D}$ en $\mathcal{U}$, met het systeem $\mathcal{R}$ voor het gedeelte voor de inhoud van de open norm in het reële systeem. De open norm in de weergave $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' $p\varphi$, waarin $p\varphi$ wordt gedacht te zijn samengesteld uit $p\varphi = \mathcal{R}(\varphi_1) + \mathcal{V}(\varphi_2)$ met in $\mathcal{V}$ steeds de actuele stand in φ van regels afkomstig uit $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$. De regels uit $\mathcal{U}$ zijn afkomstig van besluiten en ministeriële regelingen van de Staatssecretaris en Minister van Financiën. De regels uit $\mathcal{D}$ zijn afkomstig van de rechter en ontstaan uit rechtsontwikkeling betreffende de open norm. Het deel $\mathcal{R}(\varphi_1)$ vormt het open norm voorschrift in het reële systeem $\mathcal{R}$. Dat voorschrift wordt door de belastingplichtige uitgevoerd. Het resultaat daarvan wordt aangegeven en beoordeeld, in eerste instantie in $\mathcal{U}$ en vervolgens mogelijk in $\mathcal{D}$. De belangen van de verschillende partijen behoeven hierin niet parallel te lopen. De rechter kan een beslissing nemen die nadelig uitwerkt voor de inkomsten van de overheid, de inspecteur en belastingplichtige hebben tegengestelde belangen, de wetgever kan een belastingplichtige benadelen met een onrechtvaardige regeling, etc.

Het algemene model dat voor de ontwikkeling van een open norm hier wordt gebruikt is:

$$p\varphi = \alpha \mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha) \mathcal{V}(\varphi_2).$$

De variabele α heeft een waarde $0 \leq \alpha < 1$. Voor $\alpha = 0$ is de norm niet open, voor α dicht bij 1 is de norm bijna volledig open aangezien er in dat geval

157 Niet alleen bona fides, aequitas, humanitas, etc. maar ook *waarde in het economische verkeer* in Dig. 49,14,3 nr. 5 waar bij verkopen ten behoeve van de keizerlijke fiscus 'de juiste prijs niet op grond van de aankoop in het verleden, maar op grond van de geschatte waarde van het actuele moment moet worden bepaald'.

158 <https://www.officiële bekendmakingen.nl/>, bekendmakingen uit Staatscourant, het Staatsblad en het Tractatenblad alsmede het gemeenteblad, provinciaal blad, waterschapsblad en blad gemeenschappelijke regeling van deelnemende overheden.

slechts een verwijzing in $\mathcal{V}(\varphi_2)$ is opgenomen naar de norm in $\mathcal{R}$.¹⁵⁹ Anders gezegd, α is een indicatie voor de vrijheid die een belastingplichtige in $\mathcal{R}$ heeft ten aanzien van het samenstellen van φ_1 rekening houdend met de regels in φ_2 . De regels in φ_2 worden ingebracht door de wetgever, de rechter en de belastingdienst, soms in onderlinge competitie. De uiteindelijke bepaler van φ_2 is de rechter als medewetgever.¹⁶⁰ Dit blijkt ook duidelijk uit de Wet WOZ, een vervanging van de open norm voor de waarde in het economische verkeer waaruit de heffingsgrondslag voor een woning werd afgeleid ten behoeve van de berekening van het huurwaardeforfait.¹⁶¹

Uit oogpunt van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en duidelijkheid is de Wet WOZ ingevoerd om een stelsel van waardebepaling en rechtens bindende vaststelling van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken te voorzien.¹⁶² De oude regeling werd als ondoelmatig en inefficiënt beoordeeld. De wetgever wilde één zaakwaarde hanteren voor de verschillende wetten waarin deze voor de heffingsgrondslag werd ingezet. De Wet WOZ werd volledig gecodeerd, inclusief de instelling van de waarderingskamer als een publiekrechtelijk zelfstandig bestuursorgaan.¹⁶³ Daarmee werd φ_1 van de belastingplichtige praktisch uitgeschakeld (of $\alpha \rightarrow 0$).¹⁶⁴ Dit gold niet voor het aantal ingediende bezwaren en beroepen. Uit doelmatigheidsoverwegingen werd de zogenoemde Fierensmarge geïntroduceerd.¹⁶⁵ De marge was bedoeld te voorkomen dat burgers met kleine verschillen bezwaar zouden maken en beroep zouden instellen. De Hoge Raad besliste naar mijn mening terecht dat toepassing van de Fierensmarge onverenigbaar is met art. 1, Eerste protocol EVRM.¹⁶⁶ Ten overvloede voegt de Hoge Raad hieraan toe:

159 $\alpha = 1$ betreft normen in $\mathcal{R}$ buiten het systeem $\mathcal{F}$.

160 De rechter moet de wet volgen maar niet beoordelen. Zie art. 11 Wet AB: "De regter moet volgens de wet regt spreken: hij mag in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet beoordeelen." De rechter mag wel aan een verdrag toetsen, althans aan eenieder verbindende verdragsbepaling.

161 Tot 1 januari 1997: art. 42a Wet IB 1964, de heffingsgrondslag is de waarde in bewoonde staat, bedraagt 60% van de waarde in het economische verkeer.

162 Kamerstukken II 1992-1993, 22885 nr. 3, p. 7.

163 Organisatorisch was de gemeente de aangewezen organisatie voor de uitvoering, taxatie kon worden uitbesteed aan beëdigde makelaars en taxateurs.

164 Bezwaar en beroep zijn nog steeds mogelijk, het tegenbewijs van de belastingplichtige moet het opnemen tegen de taxatie van de gemeente, met andere woorden, afkomstig van dezelfde deskundigen. De waarde in het economische verkeer vormt nog steeds het uitgangspunt voor de waardering.

165 De Fierensmarge was een in art. 26a Wet WOZ omschreven marge waarbinnen voor een bij beschikking vastgestelde waarde van een onroerende zaak geen bezwaar- en beroepsprocedures open stond.

166 HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, BNB 2010/335 (Fierensmarge). De Hoge Raad besliste dat art. 26a Wet WOZ buiten toepassing diende te blijven op grond van art. 1 Eerste Protocol EVRM. Tevens herzag de Hoge Raad zijn eerder gegeven opvatting over dit wetsartikel. Essentieel is dat door het hanteren van deze marge geen effectief rechtsmiddel meer beschikbaar was voor de burger.

“3.4.5. Hierbij verdient nog opmerking dat de regeling over vaststelling van de waarde van onroerende zaken in de Wet WOZ zich in dit opzicht onderscheidt van regelingen die voorzien in een forfaitaire waardebepaling of in een indeling van zaken in waardeklassen. Ook bij toepassing van dergelijke regelingen zal een onjuist oordeel van het bestuursorgaan over de werkelijke waarde (veelal) niet met succes via een rechterlijke of andere procedure bestreden kunnen worden. De oorzaak daarvan is echter dat de onjuistheid van het oordeel van het bestuursorgaan in die gevallen op grond van de toepasselijke wettelijke regeling niet van invloed is op het bedrag van de verschuldigde belasting, zodat daarmee de rechtmatigheid van de heffing van die belasting niet op het spel staat.”

De overweging ‘ten overvloede.’ van de Hoge Raad is naar mijn mening in directe tegenspraak met het algemeen gebruik van een marge in fiscale regelingen uit doelmatigheidsoverwegingen, zoals aan de orde is geweest bij de behandeling van de *q-norm*, een verdelingsnorm voor de inhoud.¹⁶⁷ Toepassing van de *q-norm* op grond van de toepasselijke wettelijke regeling is juist wel van invloed op het bedrag van de verschuldigde belasting, met uitzondering van forfaitaire waardebepalingen. Daarentegen is bezwaar en beroep mogelijk maar voor de burger is het wel moeilijk om zijn gelijk te krijgen.

Het voorbeeld van de Wet WOZ geeft aan dat de onderscheiden subsystemen van het fiscale systeem – rechtspraak $\mathcal{D}$ en belastingdienst $\mathcal{D}$ – elk voor zich een eigen doelstelling nastreven, en elkaar onderling beïnvloeden binnen de doelstelling van $\mathcal{F}$ die de staat ter behoud van het staatsinkomen via de wetgever onder controle wil houden.

Deze systeemstructuur vormt het uitgangspunt voor het volgen van de ontwikkeling van een open norm vanaf de introductie, vanaf het opnemen in een rechtsregel.

De ontwikkeling valt onder verantwoordelijkheid van de rechter die, zoals eerder opgemerkt, daarvoor een eigen methodiek volgt. Deze methodiek kan worden afgeleid uit de jurisprudentie en reacties hierop uit de praktijk en van de wetgever. De hier in abstracte zin bedoelde methodiek dient om een onderscheid te kunnen maken in de private ontwikkeling van de norm in $\mathcal{R}$ waarnaar uit $\mathcal{D}$ als open norm wordt verwezen en de hierop aangebrachte juridische aanvullingen en modificaties in $\mathcal{D}$.¹⁶⁸ Hoewel elke open norm een eigen methodiek vereist, zijn er algemene aspecten aan de methodiek van de rechter te onderkennen die gemeenschappelijk gelden bij de ontwikkeling van open normen. De aspecten van de rechterlijke methodiek worden hierna uitgewerkt. Deze zijn ontleend aan het onderzoek van

¹⁶⁷ Zie paragraaf 6.6 (Rechtsvinding en de *q-norm*).

¹⁶⁸ Methodiek betekent hier een samenstel van methoden, regels, theorieën, die worden aangewend om het voorschrift φ te concretiseren. De methodiek is geen vast gegeven, maar verandert in de tijd door ontwikkelingen in het referentiemodel doch zal er niet op vooruit lopen. Uitgangspunt is één methodiek per $p\varphi$. Het ligt voor de hand dat de Hoge Raad dit onder zijn hoede neemt. Tot de methodiek behoren o.a. beoordeling, regelgeving, motivering, kennis van het referentiemodel, beginselen toepassing.

Lubbers naar de rol van wetgever en rechter bij de introductie en ontwikkeling van goed koopmansgebruik.¹⁶⁹ Goed koopmansgebruik is, zoals gezegd, een zeer bekende en complexe open norm in het fiscale recht. De norm is al sinds 1914 onder deze naam in een wettelijke regeling opgenomen en sindsdien in de rechtspraak inhoudelijk ontwikkeld tot het huidige voorschrift voor de bepaling van de jaarwinst uit een onderneming.¹⁷⁰ Vrijwel alle aspecten die van belang zijn voor de juridische ontwikkeling van een open norm komen in hiervoor genoemd onderzoek aan de orde. Ik behandel onder a tot en met f zes aspecten.

a. Het referentiemodel in $\mathcal{R}$.

De verwijzing naar een gebruik, een verkeersopvatting, een methode, een waardering, etc. in $\mathcal{R}$ betekent niet dat daarmee de betreffende open norm in juridische zin is ingevuld. De rechter hanteert een eigen methodiek voor de invulling van een open norm waarbij de theorie en praktijk in $\mathcal{R}$ dienen als referentiemodel. Zo'n referentiemodel bestaat voor goed koopmansgebruik uit theorie en praktijk op het gebied van bedrijfseconomie en jaarrekening.¹⁷¹ Zuivere theorievorming en ontwikkeling vinden in de praktijk plaats, de rechter beoordeelt wanneer en wat hiervan in zijn methodiek wordt opgenomen. Op dit punt heeft de Hoge Raad geoordeeld:¹⁷²

“De term goed koopmansgebruik betekent niet dat uitsluitend hetgeen gebruikelijk is, noch dat al hetgeen gebruikelijk is daartoe behoort. De term staat niet in de weg aan de toepassing van op zichzelf goede wijzen van winstberekening die niet eerder zijn toegepast, en houdt anderzijds geen waarborg in dat al hetgeen te eniger tijd als goed koopmansgebruik is aanvaard, niet in het licht van latere ontwikkelingen zal moeten worden afgewezen. Wel kan worden gezegd dat de omstandigheid dat een stelsel van winstberekening tot dusver in de jurisprudentie is aanvaard en in de praktijk een ruime toepassing heeft gevonden, zodat het als gebruikelijk kan worden aangemerkt, een belangrijke aanwijzing inhoudt dat het stelsel met goed koopmansgebruik in overeenstemming is.”

De maatschappelijke, wetenschappelijke of bedrijfseconomische ontwikkelingen in $\mathcal{R}$ vormen de basis voor de methodiek van open norm in $\mathcal{D}$. Daardoor verkrijgt een open norm een dynamische ontwikkeling die gecontroleerd door, of onder regie van de rechter via zijn methodiek concreet vorm wordt gegeven. Een methodiek is eveneens van toepassing op minder complexe open normen, bijvoorbeeld predicaat p als *waarde*

169 Lubbers 2005, p. 309-417.

170 Zie art. 3.25 Wet IB 2001 en 9 Wet IB 1964. Art. 8 Wet Vpb 1969 verwijst voor de bepaling van de winst voor de vennootschapsbelasting eveneens naar art. 3.25 Wet IB 2001.

171 Lubbers 2005, p. 347.

172 HR 18 december 1991, nr. 26.674, BNB 1992/181.

in het economische verkeer, gebruikelijk, etc. Er is een referentiemodel in $\mathcal{R}$ maar de methodiek van de rechter bepaalt wat p betekent voor invulling van $p\varphi$, waaruit in een concreet geval op basis van de ingevoerde gegevens bij uitvoering een resultaat voortvloeit.

- b. Aanleiding voor de introductie van de norm $p\varphi$.

Aanleiding voor de introductie van de open norm goed koopmansgebruik vormde de invoering van de wet tot Heffing eener inkomstenbelasting in 1914.¹⁷³ In de ontstaansgeschiedenis van deze norm ligt tevens de doelstelling besloten die de wetgever voor ogen heeft gehad. Goed koopmansgebruik had aanvankelijk alleen betrekking op afschrijving zoals gebruikelijk werd geacht in een bepaalde branche. Voorwaarde vormt het bestendige gebruik van een stelsel door de belastingplichtige. De reden hiervoor was, en nog steeds, is om fiscaal gedreven stelselwijzingen te voorkomen. In het algemeen geldt dat een belastingplichtige niet naar willekeur zijn eigen belastingheffing mag kunnen vaststellen. Dat gegeven ligt ook ten grondslag aan het gebruik van een open norm in de praktijk, te weten vermindering van willekeur en misbruik ten aanzien van belastingheffing.

Daaruit zijn weer open normen ontstaan vanwege antimisbruik maatregelen. Gedacht kan worden aan: 'een naar Nederlandse maatstaven redelijke rente' tegen winstdrainage, 'gebruikelijk loon' tegen van nulconstructies en oppotten van vermogen, 'ongebruikelijke terbeschikkingstelling' tegen boxhoppen, 'ontwijken of uitstellen van belastingheffing' in het kader van antimisbruik van belastingfaciliteiten, 'ongebruikelijk samenwerkingsverband' tegen misbruik van ondernemersfaciliteiten.

Andere open normen zijn bedoeld voor een juiste waardevaststelling, bijvoorbeeld 'goed koopmansgebruik' voor de jaarwinst, 'at arm's length' waarde voor verrekeningsprijzen, 'werkruimte naar de verkeersopvatting' voor kostentoedeling, 'administratie naar de eisen van dat bedrijf' voor de controle van belastingheffing, die ook een rol speelt bij 'woonplaats naar omstandigheden' voor de feitelijke vaststelling woonlocatie.

- c. Methodiek van de rechter betreffende $p\varphi$ in $\mathcal{D}$.

De rechter ontwikkelt en beheert de methodiek voor goed koopmansgebruik met referentie aan de bedrijfseconomie en het jaarrekeningenrecht.¹⁷⁴ Algemeen gesteld is de methodiek afgestemd op een referentiemodel in $\mathcal{R}$ voor een bepaalde open norm $p\varphi$. De methodiek voor goed koopmansgebruik heeft betrekking op uitspraken in geschillen (welke rechtsregel is van toepassing op het desbetreffende geval) en regelgeving.

¹⁷³ Lubbers 2005, p. 23 e.v. De historie van het begrip 'goed koopmansgebruik'.

¹⁷⁴ Lubbers 2005, p. 347. Met de suggestie dat de Hoge Raad expliciet aangeeft waaraan hij refereert.

Het eerste, uitspraken in geschillen, is het voldoen aan $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' $p\varphi$ en leidt niet tot nieuwe rechtsregels. Dit geldt algemeen voor open normen, waarbij overigens wel een correctie op het resultaat kan worden toegepast vanwege een foutieve waardering of een incorrecte uitvoering van $p\varphi$.

Het tweede, regelgeving, leidt tot nieuwe rechtsregels in overeenstemming met

θ_2 : als $c = p\varphi(\varepsilon)$ dan r_1 anders r_2 .¹⁷⁵

Het formuleren van rechtsregels is vergelijkbaar met een rechtsvormende taak die op basis van casuïstiek moet worden uitgevoerd. De methodiek geeft de benadering en de ontwikkeling aan in het formuleren van rechtsregels:¹⁷⁶

Benadering

- ruimte laten voor toekomstige ontwikkelingen, niet alle toekomstige gevallen en uitzonderingen zijn kenbaar of voorzienbaar;
- liever zwijgen dan spreken, meer woorden betekent meer interpretaties in het gebruik;¹⁷⁷
- grenzen van het gebruik van de open norm aangeven ten opzichte van de doelstelling en de ontwikkeling van het referentiemodel in $\mathcal{R}$;

Ontwikkeling

- opeenvolgende versies van $p\varphi$ door verduidelijking, uitbreiding of beperking;
- consistente en coherente reeks van opeenvolgende versies, waarbij de ontwikkelde jurisprudentie van toepassing blijft;
- soms wordt reeks onderbroken ('het omgaan') en is sprake van het begin van een nieuwe reeks met een vervangende rechtsregel;
- toepassen van beginselen van behoorlijke regelgeving en deugdelijke motivering.

De rechtsregels in $\mathcal{D}$ worden geacht te zijn toegevoegd aan $p\varphi$ in $\mathcal{V}$ zodat daarin de actuele status van functievoorschrift $p\varphi$ aanwezig is

¹⁷⁵ Zie paragraaf 6.5.6 (Rechtsgevolgen r_1 en r_2).

¹⁷⁶ Zie Lubbers 2005, over de wijze waarop de Hoge Raad te werk gaat bij de invulling van goed koopmansgebruik, p. 331-359.

¹⁷⁷ Een implicatie van de behoedzame wijze waarop rechtsregels worden ontwikkeld en het vermijden van toevoegingen ten overvloede. Met name de Hoge Raad heeft veel volgers als exegeten van zijn woorden.

- d. Actie van de wetgever n.a.v. verandering van $p\phi$ in $\mathcal{V}$ door de rechter. Het invullen van een open norm overlaten aan de rechter betekent niet dat de wetgever niet mag ingrijpen indien een door de rechter geformuleerde nieuwe rechtsregel een ongewenst resultaat oplevert voor de wetgever.¹⁷⁸ De wetgever behoort hierin zeer terughoudend op te treden. De belangrijkste aanleiding hiertoe is vaak gelegen in het budgettaire motief, in de woorden van Lubbers:¹⁷⁹

“Uit de door mij op een rij gezette gevallen van ingrijpen door de wetgever blijkt dat het budgettaire motief steeds de belangrijkste grond voor dat ingrijpen is. Bij dit motief kan een tweetal kanttekeningen worden geplaatst. In de eerste plaats is het lastig om de budgettaire gevolgen van een arrest in te schatten. Zo leek de schatting die was gedaan ten aanzien van de gevolgen van het baksteenarrest erg ruw te zijn. Hier komt nog bij dat het voor Kamerleden vervolgens erg lastig is om een door het Ministerie van Financiën genoemd bedrag gemotiveerd te betwisten. In de tweede plaats wijst de Raad van State in het kader van de reparatie van het aankoopkostenarrest erop dat de omstandigheid dat met een bepaalde post in de begroting geen rekening is gehouden het gevolg is van de uitleg die de belastingdienst aan de betreffende bepaling heeft gegeven. De gevolgen van de door het arrest gebleken onjuiste uitleg vormen – aldus de Raad van State – een normaal ‘bedrijfsrisico’ voor de staat. Hiermee ben ik het eens.”

Een tweede voorbeeld is de open norm ‘een naar Nederlandse maatstaven redelijke rente’ die door de wetgever per 1 januari 2007 werd geconcretiseerd in een tarief van ten minste 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde grondslag.¹⁸⁰ Hierop kon (voorzienbaar!) vrij nauwkeurig taxplanning worden afgestemd. Dit was reden voor de Staatssecretaris van Financiën ijlings per 1 januari 2008 weer een open norm in te voeren om ‘aanzienlijke budgettaire gevolgen’ te voorkomen.¹⁸¹

- e. De toevoeging van regels vanuit $\mathcal{U}$. Toevoeging van regels vanuit de belastingdienst als uitvoerende organisatie heeft hier betrekking op open normen. Dus niet op regels die de Minister of Staatssecretaris van Financiën als wetgever uitvaardigt. Die zijn op grond van de theorie als rechtsregels opgenomen in $\mathcal{V}$. Evenmin op delegatiebepalingen waarin de minister of staatssecretaris een bepaalde bevoegdheid is gedelegeerd, op grond waarvan hij (veelal bij KB, maar het kan ook gaan bij een besluit van lager orde) een wettelijke norm nader met regels mag invullen.¹⁸²

178 Lubbers 2005, p. 359 e.v.

179 Lubbers 2005, p. 368.

180 Art. 10a, lid 3, Wet Vpb 1969.

181 Belastingpakket 2008, Kamerstukken II 2007-2008, 31 205, nr. 25.

182 Zie ook paragraaf 4.2 Delegatie en open normen.

Een bijzonder aspect van open normen is de behoefte van de belastingplichtige en de belastingdienst aan inhoud – zekerheid – voordat de rechter zich hierover kan uitspreken. Krachtens uitvoerende bevoegdheid kan de Minister- of Staatssecretaris van Financiën als gezaghebbend bewindspersoon van de belastingdienst de onzekerheid weg nemen door het voortouw te nemen voor de invulling van een open norm via een algemene beleidsregel.¹⁸³ Staatssecretaris Grapperhaus stelt in die zin:

“Ik meen dat hij (kamerlid Joekes, PR) het meer in deze zin moet zien, dat de fiscale overheid van mening was, dat de wijze, waarop de winst werd berekend, niet juist was en de maatschappijen heeft gezegd, hoe het naar haar mening (de overheid, PR) moest gebeuren en de maatschappijen hebben daarin bewilligd. (...).

Ik geef een interne instructie aan de ambtenaren, hoe zij zullen hebben te handelen met betrekking tot de wijze van goed koopmansgebruik, hoe de uitleg van dat begrip in een bepaalde situatie is. Een verzekeringsmaatschappij die er een beroep op wil doen, vindt dan een ambtenaar die is geïnstrueerd, hoe hij te dien aanzien de aangifte voor de vennootschapsbelasting heeft te behandelen.”¹⁸⁴

De belastingdienst interpreteert de invulling naar eigen inzicht vanuit de bedoeling van de wetgever. De juiste invulling of uitleg wordt evenwel door de rechter beslist, uiteindelijk door de Hoge Raad. Met andere woorden, door de belastingdienst gepubliceerde beleidsregels worden weliswaar als ‘recht’ beschouwd maar kunnen alsnog door toetsing in cassatie worden aangepast. De rechter is hieraan niet gebonden. Deze ‘voorlopige’ rechtsregels behoren eveneens tot *V*.¹⁸⁵ Het volgende voorbeeld illustreert dit voor open normen. De open norm *pφ = ongebruikelijk samenwerkingsverband* is door een besluit van de Staatssecretaris van Financiën a priori van invulling voorzien, met de afsluitende opmerking:¹⁸⁶

“Vanzelfsprekend staat het belastingplichtige vrij in voorkomend geval het tegendeel aannemelijk te maken.”

183 Gepubliceerde beleidsregels zijn ‘recht’ in de zin van art. 79 RO. Zie Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/115-116. A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Sdu Fiscale geschriften Den Haag 2007, p. 64.

184 Kamerstukken II 1968-1969, Handelingen Tweede Kamer OCV / UCV 1968-1969, 20 februari 1969, vaste Commissie voor Financiën, Staatssecretaris Grapperhaus in verslag p. J45.

185 Hierbij wordt aangetekend dat een interpretatie van deze ‘voorlopige’ rechtsregels ook vanuit de rechtswetenschap ten behoeve van de belastingplichtige gegeven kan worden.

186 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 9 november 2001, nr. CPP 2001/1419M, BNB 2002/48 (V-N 2001/60.10). Het betreft hoofdzakelijk man-vrouw firma’s met een indeling naar sector.

Eventuele geschillen kunnen vervolgens worden voorgelegd aan de rechter, met de bewijslast bij de belastingplichtige. Hieruit zouden weer nieuwe rechtsregels kunnen ontstaan.

f. Vrijheid van de belastingplichtige in $\mathcal{R}$

Ogenschijnlijk heeft een belastingplichtige enige vrijheid om een open norm met een onbepaald predicaat p van een inhoud te voorzien. De vrijheid wordt echter begrensd door wetgever en de rechter. De wetgever wil voorkomen dat een belastingplichtige zelf zijn verschuldigde belasting willekeurig kan beïnvloeden. De rechter beoordeelt het resultaat van toepassing van een open norm op aanvaardbaarheid met inachtneming van de wet en zijn autonome bevoegdheid voor invulling van de inhoud. In geval van goed koopmansgebruik heeft de belastingplichtige een zekere vrijheid om een stelsel toe te passen mits niet in strijd met goed koopmansgebruik en de belangen van de fiscus niet worden geschaad.¹⁸⁷ De vrijheid van de belastingplichtige is in $\mathcal{R}(\varphi_1)$ tot uitdrukking gebracht. De vrijheid is een gecontroleerde vrijheid, de ondernemer of belastingplichtige mag een keuze maken uit verschillende stelsels of voorschriften maar niet om uitsluitend incidentele fiscale voordelen te behalen. De aard van de vrijheid is per $p\varphi$ verschillend, voor p is *waarde in het economische verkeer* heeft de belastingplichtige de beperkte vrijheid om φ samen te stellen mits het resultaat y van $y = p\varphi(\varepsilon)$ binnen de marge blijft die de rechter ingevolge zijn eigen methodiek toelaat.

Het zal duidelijk zijn dat er geen vrijheid voor de belastingplichtige is indien verwijzing naar een open norm met een bepaalde p in $\mathcal{R}$ plaatsvindt, bijvoorbeeld naar NEN-normen of concreet aangewezen normen, zoals een catalogusprijs of Euribor. De norm wordt door een private partij beschikbaar gesteld die zelfstandig de regie over ontwikkeling, beheer en onderhoud voert.¹⁸⁸ Ook bij deze normen is sprake van een ontwikkeling in de tijd, veelal op grond van voortgang in de stand van wetenschap en techniek.¹⁸⁹

Samenvatting ontwikkeling van de open norm onder regie van de rechter

In deze paragraaf is onderzocht in hoeverre de ontwikkeling van een open norm onder regie van de rechter plaatsvindt. Daarbij is uitgegaan van een abstracte, althans niet kenbare methodiek van de rechter die mede is gebaseerd op een referentiemodel in $\mathcal{R}$. De ontwikkeling van een open norm

187 A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, p. 311 e.v.

188 Zie paragraaf 5.7.2.

189 In de regelgeving wordt deze term als open norm toegepast: naar de laatste stand van de techniek, rekening houdend met de vooruitgang van wetenschap en techniek, in overeenstemming met de stand van de wetenschap en techniek; afzonderlijk komen de stand van de wetenschap en de stand van de techniek frequent in allerlei regelingen voor. De rechterlijke methodiek voorziet in dergelijke gevallen in het inschakelen van deskundigen.

wordt gestuurd vanuit de wetgevende taak van de rechter door middel van nieuwe of aangepaste regels. De (re)actie van de wetgever heeft in de meeste gevallen betrekking op (ingeschatte) budgettaire problemen. De fiscus neemt een dominante positie in voor de a priori invulling van open normen, versterkt door de regelgevende bevoegdheden van staatsecretaris en Minister van Financiën. Enige vrijheid voor de belastingplichtige ten aanzien van het gebruik open normen is, met uitzondering van goed koopmansgebruik, als zodanig niet door de wetgever voorzien. Voor zover die vrijheid aanwezig is, is er sprake van een gecontroleerde vrijheid.

6.8 OPEN NORMEN EN METHODISCHE ASPECTEN IN DE RECHTSpraak

In deze paragraaf wordt behandeld wat in de rechtspraak met de term open norm wordt aangeduid en hoe deze wordt toegepast. Het onderzoek in de rechtspraak is uitgevoerd op uitspraken van de Hoge Raad in www.rechtspraak.nl waarin gezocht is op de term 'open norm'.¹⁹⁰ Daarnaast is in de BNB database gezocht op de term 'open norm'.¹⁹¹ Als aanvullende rechtspraak bronnen zijn NTFR en V-N geraadpleegd. De in de rechtspraak gebruikte termen komen in de meeste gevallen niet overeen met de definitie van een open norm volgens **def.3**. De open norm heeft namelijk geen onderscheiden betekenis in de methodiek van de rechter. Daarmee wordt bedoeld dat indien bij een behandeling van een wetsvoorstel in Kamerstukken een norm als open norm wordt aangemerkt, de rechter (lees: de Hoge Raad) dit in zijn uitspraak en motivering niet herkenbaar vermeldt.¹⁹² In door het Parket (hierna ook: het Parket) bij Hoge Raad genomen conclusies wordt de term open norm wel gebruikt. In de meeste gevallen heeft de vermelding van een open norm in dat kader betrekking op aangehaalde Kamerstukken, literatuur, noten en onderzoek waarin de term open norm voorkomt. Het Parket is aldus een tertiaire bron voor open normen, met doorgaans de wetgever de primaire en de wetenschap de secundaire bron.¹⁹³ De Hoge Raad refereert enkele keren in zijn jaarverslag aan een open norm. In het geval van de verkoop van LaSalle door ABNAMRO in 2008 ging het om de toepas-

190 In de periode 2000 - 2019 betreft dit totaal 156 publicaties waarvan 12 uitspraken en 144 conclusies. Daarvan is er 1 uitspraak en 53 conclusies welke betrekking hebben op belastingen. De periode < 2000 geeft slechts één uitspraak.

191 Geraadpleegd via Kluwer Navigator. Deze bron heeft geleid tot ca. 80 zaken waarin ten minste de term 'open norm' eenmaal voorkomt in de periode 1992 - 2018. In de periode < 1992 komt de term 'open norm' in rechtspraak die in BNB is gepubliceerd niet voor.

192 Wel komt in enkele gevallen in een uitspraak van de Hoge Raad een citaat voor waarin de term 'open norm' is opgenomen.

193 De Kamerstukken (primaire bron) worden door de wetenschap (secundaire bron) aangehaald en vervolgens worden kamerstukken en wetenschap door het Parket in een conclusie (tertiaire bron) vermeld. Dit gegeven maant tot voorzichtigheid om conclusies te trekken uit tellingen van open normen.

sing van art. 2:107a BW. Er is sprake van een niet-limitatieve opsomming die wordt aangemerkt als een in beginsel open norm.¹⁹⁴

“Weliswaar bevat de bepaling geen limitatieve opsomming, maar uit de totstandkomingsgeschiedenis blijkt dat de in beginsel open norm in verband met de vereiste rechtszekerheid in zoverre een duidelijke beperking inhoudt dat aan de AvA een goedkeuringsrecht uitsluitend toekomt wanneer een bestuursbesluit zodanig ingrijpend is, dat daardoor een wezenlijke verandering wordt gebracht in de identiteit of het karakter van de vennootschap of onderneming en de aard van het aandeelhouderschap.”

De volgende vermelding in 2013 heeft betrekking op de noodzakelijk geachte efficiency maatregelen die moeten worden genomen om Hoge Raad en het Parket optimaal te kunnen laten functioneren:¹⁹⁵

“De instroom van zaken is de afgelopen decennia niet alleen getalsmatig, maar ook in diversiteit en complexiteit toegenomen. Vaak moet de Hoge Raad uitleg geven aan in nationale of internationale regelgeving of rechtspraak geformuleerde open normen en nieuwe gevallen inpassen in bestaande leerstukken.”

Zonder omschrijving of definitie van het begrip ‘open norm’ concludeert de Hoge Raad dat uitleg van open normen voor de Hoge Raad meer werk en deskundigheid met zich brengt maar ook dat de feitenrechtspraak open normen formuleert. Overigens voldoen de hiervoor genoemde open normen niet aan de definitie van open norm zoals gegeven in dit onderzoek.

6.8.1 Open normen bij de Hoge Raad

De term ‘open norm’ in de conclusies van het Parket bij de Hoge Raad wordt op zeer uiteenlopende wijze gebruikt ten opzichte van de definitie van open norm in dit onderzoek. Zoals eerder opgemerkt, is dit het gevolg van de terminologische verwarring in de wetenschappelijke literatuur. Het Parket haalt deze literatuur aan in de conclusies. Hierna volgen enkele voorbeelden waarin het Parket de norm als open norm aanmerkt met daarachter volgens mijn normtheorie de soort norm:

‘delegatiebepaling’ artikel 6.17, lid 1, onderdeel g, Wet IB¹⁹⁶: een delegatienorm,

¹⁹⁴ Jaarverslag Hoge Raad 2007 en 2008, Hoge Raad Den Haag 2009, p. 71. In de hier beschreven theorie zou dit als een open verzameling worden aangemerkt.

¹⁹⁵ www.rechtspraak.nl, Hoge Raad der Nederlanden verslag over 2013, p. 6. “Van ‘open’ normen wordt wel gesproken bij regels die, anders dan bijvoorbeeld de regel dat iets ‘binnen een termijn van twee weken’ moet gebeuren, veel ruimte laten voor nadere interpretatie, zoals het recht op berechting ‘binnen een redelijke termijn’”. Een ‘redelijke termijn’ is een open norm van de vorm $p\varphi$.

¹⁹⁶ Zie conclusie A-G Niessen voor HR 2 juni 2017, nr. 16/04645, BNB 2017/151, onderdeel 6.8. De delegatiebepaling ‘bij ministeriële regeling te stellen regels’ komt veelvuldig voor in de Wet IB 2001, in totaal 90 keer.

‘sectoren met een soortgelijke functie’ uit de Zesde richtlijn¹⁹⁷: open norm,
‘omstandigheden van het geval’, vestigingsplaats lichaam, art. 4 AWR¹⁹⁸:
open norm,
‘keuzerecht’ art. 2.5 Wet IB 2001¹⁹⁹: duidelijke norm, de keuze is a of b,
‘redelijke voortvarendheid’, n.a.v. verlengde navordering, art. 16, lid 4,
AWR²⁰⁰: *q-norm*,

‘pleitbaar standpunt’, afbakening pleitbaar en niet-pleitbaar standpunt.²⁰¹:
kwalificatienorm

Op de laatstgenoemde norm zal nader worden ingegaan omdat deze als open norm aangemerkte norm tevens samenhangt met normnakoming en normgeschillen. De eerste vraag is of een pleitbaar standpunt zelf een open norm is. Dat zou betekenen dat ingevolge **def.3** voor de invulling van de norm wordt verwezen naar *R*. De tweede vraag is of de pleitbaarheid van een standpunt afhankelijk gesteld zou kunnen worden van het type norm. Erkenning van een pleitbaar standpunt voorkomt namelijk een fiscale verzuimboete of vergrijpboete op grond van opzet of grove schuld.²⁰²

De eerste vraag moet ontkennend worden beantwoord. Het predicaat *pleitbaar* verwijst niet naar een bepaald of onbepaald voorschrift in *R* maar naar de attributen van de entiteit *standpunt*. De attributen hebben betrekking op een juridische beoordeling of op de rechtsgronden van pleitbaarheid van het op feiten vastgestelde *standpunt*. De hiermee overeenkomende norm in de normtheorie is een kwalificatienorm.²⁰³

De tweede vraag ten aanzien van een pleitbaar standpunt in geval van een open norm wordt aangehaald in de conclusie van de A-G:²⁰⁴

197 Zie conclusie A-G De Wit voor HR 26 januari 2007, nr. 41.917, BNB 2007/153, onderdeel 5.5b; “(...) open norm (‘sectoren met een soortgelijke functie’), terwijl de Nederlandse wetgever aan die norm concreet invulling lijkt te hebben willen geven door een ogenschijnlijke limitatieve opsomming op te nemen. Uiteraard zal bij de uitlegging van de Wet de open norm uit de Zesde Richtlijn moeten worden gevolgd.” Artikel 13, B, letter b, punt 1, van de Zesde richtlijn en artikel 11, lid 1, aanhef en letter b, punt 2, van de Wet op de omzetbelasting 1968.

198 Zie conclusie A-G Overgaauw voor HR 17 december 2004, nr. 39.720, BNB 2005/106, Bijlage bij de conclusies met nrs. 39 713 e.v. van A-G Overgaauw van 4 maart 2004, onderdeel 2.1.

199 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 13 november 2015, nr. 12/02305, BNB 2015/236, onderdeel 7.3.

200 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 19 december 2013, nr. 13/01201, BNB 2014/138, onderdeel 5.

201 Zie §4 Besluit Bestuurlijke Boeten belastingdienst, Stcrt. 2016, 34921.

202 Zie bijvoorbeeld HR 23 september 1992, nr. 27293, BNB 1993/193, r.o. 3.3.6.

203 Zie paragraaf 5.3.2.

204 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 11 september 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, onderdeel nr. 4.31.

“Indien het gaat om de toepassing van een ‘open norm’ of ‘vaag begrip’ is een standpunt vermoedelijk eerder pleitbaar dan in gevallen waarin een heldere norm moet worden toegepast. Een (onjuist) standpunt dat wordt gedeeld door een lagere rechter of door een advocaat-generaal, zal pleitbaar zijn tot het moment waarop de Hoge Raad dat standpunt onjuist heeft bevonden.”

Het hiervoor geuite vermoeden dat pleitbaarheid afhankelijk zou kunnen zijn van het type norm zou in geval van bevestiging de kwalificatie van een pleitbaar standpunt per soort norm mogelijk maken. Voor alle soorten normen geldt:²⁰⁵

“Van een pleitbaar standpunt is sprake indien aan de aangifte een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het (fiscale) recht, in die zin dat de belasting- of inhoudingsplichtige ten tijde van het doen van de aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg en daarmee de door hem gedane aangifte juist was (zie HR 21 april 2017, nr. 15/05278, ECLI:NL:HR:2017:638, *NTFR* 2017/1240).”

Het resultaat van de aangifte van de belastingplichtige is y_b . In het betreffende geval wijkt het resultaat y_b van de belastingplichtige af van het resultaat y_u van de inspecteur. Stel y_b is het resultaat van een open norm: $y_b = p\varphi(\varepsilon)$, met p = onbepaald. Dan heeft de belastingplichtige zelf een voorschrift in $\mathcal{R}$ moeten vaststellen volgens de formule $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.²⁰⁶ Aan het standpunt van de belastingplichtige ligt ten grondslag het door hem samengestelde en uitgevoerde voorschrift φ_1 in $\mathcal{R}$, het hem onbekende deel α en het bij hem bekend veronderstelde deel $(1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.²⁰⁷ Het deel $\alpha\mathcal{R}(\varphi_1)$ is naar zijn aard subjectief maar dient een resultaat te geven binnen aanvaardbare grenzen van een objectief in $\mathcal{R}$ verkrijgbare uitkomst. Aan dit deel van de open norm kan naar mijn mening een pleitbaar standpunt toegekend worden ingeval hierover een geschil ontstaat tussen belastingplichtige en inspecteur. In het algemeen kan een pleitbaar standpunt achteraf worden gerechtvaardigd indien sprake is van een soort norm waarin door de wetgever onduidelijkheid is gelaten die a priori een aannemelijke uitleg van de belastingplichtige toelaat.²⁰⁸ Bijvoorbeeld als de wetgever een vage norm voorschrijft dan bezit de norm een onduidelijk grensgebied met twee moge-

205 HR 11 september 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, r.o. 2.4.1. Zie ook www.rechtspraak.nl, Hoge Raad der Nederlanden, jaarverslag 2017, Taxplanning structuur en pleitbaar standpunt.

206 Zie ook paragraaf 6.5.4.

207 Hiertoe behoren §4 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, Stcrt. 2016, 34921, en de op het pleitbare standpunt betreffende regels van de Hoge Raad. Zie voor een uitgebreid overzicht conclusie van A-G IJzerman ter zake van een pleitbaar standpunt en de noot van A.O. Lubbers bij HR 11 september 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, waarin het ‘maatwerk’ van de open norm in verbinding met *het pleitbare standpunt* wordt uiteengezet.

208 Zie paragraaf 5.3.

lijke uitkomsten.²⁰⁹ Voorts kan een pleitbaar standpunt betrekking hebben op zowel de uitvoering van een voorschrift als op het resultaat van dat voorschrift.

Hieronder volgt een overzicht van verschillende soorten normen waarin per soort norm de mogelijke pleitbaarheid, onder de voorwaarden zoals vermeld in §4 lid 2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, wordt aangegeven op grond van de hiervoor genoemde onduidelijkheid. De pleitbaarheid van de belastingplichtige staat tegenover het door de inspecteur ingenomen standpunt.

<i>Soort norm</i>	<i>mogelijke pleitbaarheid</i>
functievoorschrift φ :	indien φ van een norm incorrect uitgevoerd, in beginsel geen pleitbaar standpunt tenzij complexiteit of onduidelijkheid van φ dit zou kunnen rechtvaardigen.
open norm $p\varphi$	pleitbaar t.a.v. een onbepaalde p en het door de belastingplichtige zelf opgestelde functievoorschrift φ_1 in $\mathcal{R}$.
resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$:	pleitbaar als resultaat in $\mathcal{R}(\varphi_1)$ van open norm $p\varphi$.
vage norm:	pleitbaar t.a.v. grensgevallen.
q -norm:	pleitbaar t.a.v. de kwalificatie van ε t.b.v. E . pleitbaar t.a.v. de verhouding of maatstaf zoals toegepast op q .
verzameling:	pleitbaar of ε wel of niet tot de verzameling kan worden gerekend.
abstract begrip:	pleitbaar of ε wel of niet onder het abstracte begrip valt.
onbepaald begrip:	pleitbaar of ε wel of niet tot het onbepaalde begrip moet worden gerekend.

Elke hiervoor vermelde norm bevat de mogelijkheid voor een pleitbaar standpunt op grond van verschil in uitleg ten aanzien van het bij de norm genoemde aspect. Hieruit blijkt dat de mate van pleitbaarheid afhankelijk gesteld kan worden van de soort norm. Verder onderzoek naar de relatie tussen pleitbaarheid en soort norm zou in het kader van mijn onderzoek te ver voeren. Dat onderwerp valt buiten de doelstelling en zou een afzonderlijk onderzoek met zich meebrengen. Om deze redenen wordt hierop niet verder ingegaan.

Zoals al eerder opgemerkt, kan door het ontbreken van een definitie elke norm, begrip of zin waarin een enigszins open kenmerk kan worden onderkend als een open norm worden aangemerkt. Een dergelijke algemene kwalificatie staat in de weg aan de ontwikkeling van een methodiek bij concretisering van of toetsing aan open normen door de rechter. In een specifiek op open normen afgestemde rechterlijke methodiek zou rekening kunnen worden gehouden met de vrijheid, deskundigheid en rechtsbescherming

209 Zie paragraaf 5.4.1 (Vage normen).

van de belastingplichtige. Met een dergelijk verband tussen onderscheiden soort normen en een hierop toegepaste rechterlijke methode wordt, voor zover mij bekend, in de rechtspraak geen rekening gehouden, althans niet zichtbaar. Ten aanzien van de cassatierechtspraak zijn verschillende meningen gevormd uit analyses van de jurisprudentie van de Hoge Raad. De ene mening houdt in:²¹⁰

“Indien de vaststelling van feiten en de juridische kwalificatie van die feiten, uitzonderingen daargelaten, te scheiden zijn, dan moet dat onontkoombaar leiden tot de slotsom dat niets zich ertegen verzet dat de cassatierechter steeds toetst of de lagere rechter met recht de gegeven situatie met zo’n rechtsbegrip heeft geïdentificeerd, anders gezegd of hij aan die feiten de juiste kwalificatie heeft gegeven.”

De andere mening laat zich aldus samenvatten:²¹¹

“(…) dat bij toepassing van vage normen en open begrippen het rechtsoordeel veelal zozeer verweven is met waarderingen van feitelijke aard, dat cassatiecontrole niet mogelijk is.”

De Hoge Raad heeft zich op geen van beide meningen vastgelegd maar volgt een eigen uit de jurisprudentie afgeleide gedragslijn waaruit blijkt dat:²¹²

“(…) de Hoge Raad zich van oudsher zekere beperkingen heeft opgelegd bij de beoordeling van beslissingen die berusten op toepassing van vage normen en onbepaalde begrippen, waarbij de uitkomst afhankelijk is van de concrete omstandigheden van het geval, (…)”

Naar mijn mening zou het voorgaande ook van toepassing verklaard kunnen worden op de in dit onderzoek onderscheiden soorten open normen, onbepaalde begrippen en abstracte begrippen.²¹³ Tot het feitelijk deel van de open norm $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ behoren veelal concrete omstandigheden van het geval

210 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/139. De termen vage norm en onbepaald begrip stemmen niet overeen met de in mijn onderzoek gedefinieerde begrippen. De vage norm vertoont enige gelijkenis met de open norm, het onbepaalde begrip omvat ‘de traditioneel als ‘vage normen’ aangeduide begrippen’, maar ook de categorie ‘open begrippen’, nr. 144. Om de terminologische verwarring te ontlopen, vlucht men in een overkoepelend begrip of in een aaneenschakeling van verschillende begrippen die, zoals vage normen en onbepaalde begrippen, één categorie vormen.

211 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/140. Tegen deze opvatting hebben de schrijvers bedenkingen, naar hun mening zijn waardering van feiten en hun juridische kwalificatie onlosmakelijk met elkaar verbonden.

212 Asser *Procesrecht/Korthals Altes & Groen* 7 2015/143.

213 De beperking die de Hoge Raad zichzelf oplegt heeft mede tot doel het aantal cassatiezaken te beperken tot zaken ‘die ertoe doen’, of een arbeidsverdeling tussen de Hoge Raad en de lagere rechter. Wel zal er een bepaalde relatie gelegd moeten kunnen worden tussen de soort norm en de behandeling in cassatie.

en van de norm. Dit leidt tot gemengde beslissingen die in cassatie deels van juridische en deels van feitelijke aard worden beschouwd.²¹⁴ De Hoge Raad maakt zelf een afweging voor de omvang van de toetsing, de beperking komt tot uiting in:²¹⁵

“(...) de formule dat het bestreden oordeel niet blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting en voor het overige als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op zijn juistheid kan worden getoetst.”

Ten slotte is er een toenemend gebruik van open normen in regels, afkomstig van door de wetgever geïnstitutionaliseerde autoriteiten belast met toezicht. De wetgever hanteert dan zelf de term open norm niet in de wetten, maar delegeert het toezicht aan de betreffende autoriteit die in beleidsdocumenten zelfstandig open normen kan opnemen. De AFM bijvoorbeeld legt dit als volgt uit:²¹⁶

“Daarnaast kennen veel toezichtwetten zowel open als gesloten normen. Open normen geven onder toezicht staande ondernemingen in specifieke situaties ruimte bij de invulling ervan, waarbij het de eigen verantwoordelijkheid van de onderneming is die normen op de juiste manier te interpreteren. Voor de handhaving maakt dit onderscheid geen verschil. Zodra een overtreding van een open dan wel een gesloten norm is geconstateerd wordt in beide gevallen in beginsel – overeenkomstig het uitgangspunt zoals weergegeven onder c – normconform gedrag afgedwongen door de inzet van handhavingsinstrumenten. Wel vraagt handhaving van open normen altijd een motivering waarmee moet worden aangetoond dat de open norm is overtreden, terwijl bij gesloten normen soms kan worden volstaan met een verwijzing naar de gedraging en de overtreden bepaling.”

De invulling van een open norm wordt in dergelijke situaties aan de onder toezicht staande ondernemingen overgelaten, niet aan de rechter. Wel kan tegen een beoordeling van de invulling van de open norm door de toezichthoudende instantie bij de rechter worden opgekomen.²¹⁷ Naar mijn mening is in dergelijke gevallen een volledige toetsing noodzakelijk om te voorkomen dat een toezichthoudende instantie zijn eigen juridische weg opgaat.

Samenvatting open normen bij de Hoge Raad

In geval van open normen volgt de rechter niet zichtbaar een hierop aangepaste specifieke methodiek van rechtsvinding. De algemeen erkende en toegepaste methoden van rechtsvinding lijken ook van toepassing op con-

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

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

216 Handhavingsbeleid van de Autoriteit Financiële Markten en De Nederlandsche Bank, publicatie Stichting AFM en DNB van 10 juli 2008, p. 4, punt b. Het genoemde punt c heeft betrekking op optreden bij een overtreding.

217 CBb 19 juli 2013, nr. AWB 10/646, JONDR 2013/1107. Invulling open norm van ‘onverantwoorde kredietverstrekking’ in art. 4:34 Wft.

cretisering van open normen door de rechter. Een formele extra stap is de invulling van de open norm om hieraan vervolgens een geval te toetsen. In de praktijk gaat dit samen in de beoordeling door de rechter van door procespartijen ingevulde normen. In het fiscale systeem zijn de partijen de belastingplichtige en de inspecteur. Bij de bestudeerde jurisprudentie, zie hiervoor de inleiding van deze paragraaf, kan er geen concreet verband tussen open norm en een hierop afgestemde methodiek van de rechter worden aangetoond. De wetgever geeft een open norm soms en niet altijd eenduidig in Kamerstukken aan maar neemt de term in geen geval in de wet over. De rechter hoeft de open norm als zodanig niet te erkennen en zal dan formeel in zijn beoordeling uitgaan van een norm, niet van een open norm. Een en ander nog afgezien van de terminologische onduidelijkheid in het gebruik van de open norm in de rechtspraak. De concretisering van open normen kan ook worden opgevat als een beoordeling waarbij het resultaat afhankelijk is van omstandigheden van het geval. Dergelijke beoordelingen werden en worden nog steeds toegepast voor vage normen en onbepaalde begrippen. Het gebruik van open normen sloot en sluit ook in dit geval geruisloos aan bij vage normen. Deze categorie normen, met een uitkomst afhankelijk van de 'omstandigheden', behoort tot de zogenoemde gemengde beslissingen. Daarvoor bepaalt de Hoge Raad zelf de mate van cassatiecontrole waarmee tevens het aantal zaken in kwantitatief opzicht gereguleerd kan worden.²¹⁸ Met deze zienswijze heeft de Hoge Raad geen behoefte aan een separate categorie open normen.

6.8.2 De methodiek van de rechter

De bedoeling van deze paragraaf is om de methodiek van de rechter in samenhang met de ontwikkeling in de tijd van de open norm te onderzoeken. Tevens zullen *quantifiers* als deelverzameling van kwalificatienormen worden besproken. Deze verzameling omvat de groep normen waarvoor een kwalitatieve aanduiding in de methodiek van de rechter wordt omgezet in een kwantitatieve grootheid, meestal een percentage. Ter toelichting wordt het voorbeeld *ongebruikelijk samenwerkingsverband* gegeven.

De rechter concretiseert per geval een open norm waaruit een nieuwe rechtsregel kan ontstaan voor volgende gevallen. Ook kunnen veranderingen in een voorschrift in het reële systeem $\mathcal{R}$ optreden die de rechter in acht behoort te nemen. Geleidelijk vindt door rechtsvinding en rechtsvorming ten aanzien van een open norm binnen een bepaald rechtsgebied een steeds duidelijker positionering hiervan plaats. Enerzijds door de beoordeelde gevallen in $\mathcal{R}$, anderzijds door de toevoeging van rechtsregels aan $\mathcal{V}$.

²¹⁸ Zie paragraaf 6.8.1.

Ten behoeve van de overzichtelijkheid worden de met de methodiek samenhangende formules hierna samengevat:²¹⁹

- uitgangssituatie: geval c , open norm $p\varphi$ waarvan de regels bestaan uit twee delen: het deel in $\mathcal{V}$ en het deel in $\mathcal{R}$, dit laatste deel is of moet nog worden geconcretiseerd afhankelijk van $p =$ bepaald of $p =$ onbepaald; het verband tussen de twee delen wordt aangegeven door middel van de formule $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.
- beslissingsvergelijking θ_2 : **als** $c = p\varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2
- methodiek van de rechter: $\omega(\theta_2)$ waaruit een uitspraak volgt die wordt weergegeven in r_1 en r_2 ;²²⁰ bevat de uitspraak een nieuwe rechtsregel dan wordt deze toegevoegd aan $\mathcal{V}(\varphi_2)$;
- eindsituatie: $\alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$ met een aangepaste α .

In de begin- en eindsituatie is α een relatieve maat voor de openheid van het functievoorschrift $p\varphi$. Voor $\alpha = 1$ is of wordt de open norm volledig in $\mathcal{R}$ bepaald hetgeen overeenstemt met p verwijst naar een concrete norm²²¹ of p verwijst naar een nog op stellen voorschrift van een open norm. Voor $\alpha = 0$ is de norm volledig in $\mathcal{V}$ bepaald en geen open norm (meer).²²²

Deze laatstgenoemde situatie wordt als de gewone situatie beschouwd waarvoor de gangbare en bekende rechtsvindingmethoden tot de methodiek van de rechter worden gerekend.²²³ Hiertoe worden bijvoorbeeld gerekend de grammaticale, wetshistorische, systematische, historische en teleologische interpretatie. Daarop hoeft in het kader van dit onderzoek niet nader te worden ingegaan. Rechtsvindingmethoden op grond van de vrij-

219 Zie paragraaf 6.5.4. Methodiek als abstract begrip voldoet aan de gegeven definitie van een abstract begrip in paragraaf 5.4.3, dat in dit geval verbonden is met de rechterlijke beoordeling van een geval. Anders gezegd, de rechterlijke methodiek omvat alle door de rechter toepasselijke methoden, technieken en denkwijzen en berust op de gelegiti-meerde bevoegdheid van de rechter om bindende beslissingen te nemen.

220 Er is één uitspraak, of deze de enig juiste beslissing bevat of een keuze uit een verzameling juiste beslissingen bevat, doet in de hier behandelde theorie niet ter zake.

221 Dit betreft verwijzingen naar een concrete norm in de private sector voor de inhoud van een open norm. Voor dergelijke normen is geen afwijkende methodiek nodig. In geval van verwijzing naar technische normen kan de rechter een deskundige raadplegen of om advies vragen. Inschakelen van deskundigen behoort echter in het algemeen al tot de methodiek van de rechter (zie art. 8:60, lid 1, Awb: "De bestuursrechter kan (...) deskundigen benoemen").

222 Theoretisch kan een open norm door de rechter worden gedicht door toevoeging van rechtsregels.

223 Asser-Scholten (Algemeen deel), p.41-85, Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, FED Amsterdam 1965. Hierin worden de gangbare rechtsvindingmethoden uitgebreid behandeld met o.a. als conclusie dat fiscale rechtsvinding hiervan qua methode niet afwijkt. Zie ook R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer Deventer 1996. Met name rechtsbescherming door de belastingrechter op grond van het gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel.

heid van de rechter zijn de door Wiarda onderscheiden begrippen heteronomie en autonomie. Heteronomie duidt kort gezegd op gebondenheid van de rechter aan de wettekst terwijl autonomie duidt op een aanvullende normeringsbevoegdheid van de rechter, een taak als die van 'rechter-plaatsvervanger'.²²⁴ Autonomie betekent vrijheid voor de rechter, een groter speelveld. Het verband tussen autonomie van de rechter en de soort normen wordt door Wiarda als volgt aangegeven:²²⁵

“Men pleegt wettelijke voorschriften van deze vrijwel alles aan de rechter overlatende aard als vage normen, ook wel als onbepaalde, open of blanco normen aan te duiden. Zij hebben niet steeds hetzelfde karakter en kunnen van de rechter invullingen van verschillende aard vragen.”

In essentie gaat het in geval van open normen om het deel $\alpha\mathcal{R}(\varphi_1)$ waarvoor in $\mathcal{R}$ een referentiemodel aanwezig wordt geacht waarnaar de rechter zich kan richten. Tevens veronderstelt de wetgever dat een justitiabele dit ook kan, althans ten minste een notie hiervan heeft.

De regie voor de inhoud van $p\varphi$ is aan de rechter gedelegeerd voor zover de wetgever dit niet heeft geregeld in $\mathcal{V}(\varphi_2)$.²²⁶ Autonomie impliceert het optreden van de rechter als wetgever-plaatsvervanger in geval van open normen. Uit het volledige functievoorschrift $p\varphi$ volgt de inhoud waaraan geval c wordt getoetst. De toetsing bevat een beoordeling van de juiste toepassing van het functievoorschrift $p\varphi$ en een beoordeling door de rechter van het resultaat $y = p\varphi(\varepsilon)$ ten opzichte van r_1 en r_2 volgens de formule $\omega(\theta_2)$ zoals in het voorafgaande is samengevat.²²⁷

Voor veel open normen van de vorm $p\varphi$, $p =$ onbepaald, zijn vanuit de rechtspraak regels aan $\mathcal{V}(\varphi_2)$ toegevoegd.²²⁸ Hieronder geef ik drie voorbeelden.

1. $p\varphi =$ waarde in het economische verkeer object waaraan de regel is toegevoegd:²²⁹ “(...) de prijs die bij aanbidding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed.”

224 Wiarda a.w., p. 28. Zie ook A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren*, Sdu Amersfoort 2007, p.287, ‘In de eerste plaats treedt de rechter als wetgever-plaatsvervanger op daar waar de wetgever gebruik heeft gemaakt van open normen in de fiscale wetgeving.’

225 Wiarda a.w., p. 28.

226 Zie paragraaf 6.5.4.

227 Zie paragraaf 6.5.5.

228 Zie paragraaf 6.5.4. Wellicht ten overvloede wordt erop gewezen dat de term ‘toegevoegd’ ook wijziging, aanvulling of verwijdering van een regel uit de rechtspraak kan inhouden.

229 HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63.

2. $p\varphi$ = naar omstandigheden bepaalde woonplaats met een open verzameling omstandigheden:²³⁰ “(...) In het licht daarvan moet worden aangenomen dat voor de aanwezigheid van een woonplaats in Nederland niet is vereist dat de betrokkene economische banden met Nederland heeft, bijvoorbeeld door het verrichten van betaalde arbeid.”
3. $p\varphi$ = volgens goed koopmansgebruik bepaalde jaarwinst waaraan vele regels zijn toegevoegd.²³¹ De Hoge Raad formuleert soms een regel vanuit goed koopmansgebruik:²³²

“(...) Goed koopmansgebruik gebiedt (...) dat de opbrengsten van een in het kader van een onderneming verrichte levering of dienst tot uitdrukking worden gebracht uiterlijk op het tijdstip waarop de levering of de dienst ten uitvoer is gebracht.”

Kwalificatienormen en de methodiek van de rechter

Een onderscheiden soort kwalificatienormen in dit onderzoek vormen de *quantifiers*, de *q-normen* waarvan een deel in de rechtspraak van een percentage is voorzien.²³³ Benadrukt wordt dat de *q-norm* een relatieve verhouding voorstelt die ook als percentage veelal een indicatieve waarde heeft. Bijvoorbeeld in *overwegende mate* gericht op het ontgaan of uitstellen van *belastingheffing* wordt bepaald op grond van kwalitatieve argumenten:²³⁴

“Belanghebbende heeft het tegendeel niet aannemelijk gemaakt, aldus nog steeds het Hof. Volgens het Hof was de voorgenomen splitsing in overwegende mate gericht op het uitstellen van directe heffing van inkomstenbelasting, en andere doelen voor de splitsing heeft belanghebbende naar 's Hofs oordeel niet aannemelijk gemaakt.”

Met name de omzetting van een kwalitatieve waardering van een norm naar een relatieve kwantitatieve verhouding – bijvoorbeeld in procenten – kan per geval wisselende waarderingen veroorzaken. Aan de hand van de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* de toepassing van de *q-norm* hier-

230 HR 21 januari 2011, nr. 10/00563, BNB 2011/98. Het fiscale woonbegrip is bepalend, ook voor de Algemene Kinderbijslagwet (AKW). In geval van een open verzameling is het wel of niet in aanmerking nemen van omstandigheden een rechtsopvatting.

231 Zie A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, 10.4.2. De wijze waarop de Hoge Raad te werk gaat bij de invulling van goed koopmansgebruik, p. 331.

232 HR 8 september 1993, nr. 28.871, BNB 1994/92, r.o. 3.3.

233 Zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*. Zie ook B.F.A. van Huijgevoort, Begrippenlijstje 2016 en wensenlijstje, NTFR 2016/781 (een update van NTFR 2010/2553).

234 HR 29 juni 2006, nr. 10/00807, BNB 2012/261, r.o. 3.4.1. De Hoge Raad laat het hofoordeel in stand.

na als voorbeeld uitgewerkt in de verdeling $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.²³⁵ Hierbij wordt opgemerkt dat dit voorbeeld niet bedoeld is als een representatieve open norm voor alle open normen maar als voorbeeld dient voor de toepassing van de methodiek. Een representatieve open norm is nauwelijks te geven vanwege de grote verscheidenheid in aard, omvang en invulling.²³⁶ Slechts in abstracte vorm, zoals geformuleerd in dit onderzoek, is dat mogelijk voor alle open normen. Dit geldt zowel voor p = bepaald als voor p = onbepaald.

Uitwerking van de norm ongebruikelijk samenwerkingsverband

De norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* kent in het reële systeem $\mathcal{R}$ een grote verscheidenheid aan samenwerkingsverbanden waarover inmiddels een omvangrijke jurisprudentie is ontstaan. De norm is onderdeel van art. 3.6 Wet IB 2001, dat het urencriterium definieert voor onder andere de toepassing van de zelfstandigenaftrek. Vanwege de samenhang in de beoordeling van de werkzaamheden en het samenwerkingsverband wordt het beslissingsmodel nader toegelicht.

Het functievoorschrift voor de vaststelling van het urencriterium is φ_u .

De entiteiten binnen φ_u worden als volgt omschreven:

- x : belastingplichtige als ondernemer, of starter indien x in een of meer van de vijf voorafgaande jaren geen ondernemer was.
- B : een of meer ondernemingen waaruit x winst geniet.
- u : tijd totaal besteed aan B , loon en overige werkzaamheden.
- u_1 : tijd in uren besteed aan werkzaamheden voor B , ook wel hoofdactiviteit genoemd.

De vergelijking θ_1 voor het urencriterium is:

als $u \geq 1225 \wedge (\frac{u_1}{u} \geq 0,5 \vee x = \text{starter})$ dan r_1 anders r_2 .

235 Art. 3.6, lid 2, Wet IB 2001. Dit artikel is overigens ook interessant vanwege de verschillende soorten normen die het bevat. De *q-normen* en *grotendeels* en *hoofdzakelijk*, de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband*, abstracte begrippen *werkzaamheden*, *ondernemingen*, vage normen *samenwerkingsverband*, *huishouden*, *zwangerschap*. De *q-normen* en vervullen in dit artikel duidelijk de functie van *quantifiers* in de betekenis hoegrootheidverdelers. Wordt voldaan aan *grotendeels* (*verhouding* $\geq 50\%$) dan geldt het geheel als besteed aan die ondernemingen, wordt voldaan aan *hoofdzakelijk* (*verhouding* $\geq 70\%$) dan geldt het geheel als besteed aan ondersteunende werkzaamheden. Overigens kan dit ook worden geformuleerd als verhouding *niet-hoofdzakelijk* $>30\%$, hetgeen A-G Overgaauw voorstelt in zijn conclusie voor HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140. Dit illustreert de relatieve grenzen van de *q-norm*, de inspecteur zal de verhouding $\geq 70\%$ stellen, de belastingplichtige de ontkenning in de verhouding $> 30\%$.

236 Bijvoorbeeld *goed koopmansgebruik*, *waarde in het economische verkeer*, *verkeersopvatting*, *ongebruikelijke terbeschikkingstelling* zijn onderling onvergelijkbaar maar in abstracte vorm op gelijke wijze weer te geven. Ook kunnen bepaalde eigenschappen van een specifieke open norm niet zonder meer worden gegeneraliseerd. Vanwege de bekendheid en omvang fungeert goed koopmansgebruik veelal als voorbeeld, terwijl juist goed koopmansgebruik zeer zeker geen representatieve open norm is.

Rechtsgevolg r_1 kan nog worden aangetast door lid 2 van dit artikel. Dit betreft de mogelijke uitsluiting van werkzaamheden in samenwerkingsverband waartoe de ondersteunende werkzaamhedentoets en de gebruikelijkheidstoets dienen. De vergelijking voor de deze toetsen wordt als volgt samengesteld:

φ_s : samenwerkingsverband met een of meer met x verbonden personen waarvan een onderneming in B deel uit maakt, onder samenwerkingsverband wordt mede verstaan het in lid 4 van dit artikel genoemde samenwerkingsverband.

u_s : tijd in uren besteed aan werkzaamheden ten behoeve van φ_s .

u_2 : tijd in uren besteed aan ondersteunende werkzaamheden voor φ_s .

x_v : een met x verbonden persoon volgens lid 3 van dit artikel.

b_1 : onderneming verbonden met φ_s waaruit x_v winst geniet maar x niet (lid 2b van dit artikel).

als $(\exists \varphi_s \wedge \left(\left(\frac{u_2}{u_s} \geq 0,7 \wedge p\varphi_s = \text{ongebruikelijk} \right) \vee (b_1 \in \varphi_s) \right))$ **dan** uitsluiting u_s
anders u_s .

In geval van uitsluiting van werkzaamheden u_s zal de eerste vergelijking opnieuw worden getoetst waaruit de uitkomst van φ_u volgt: wel of geen toepassing van de betreffende faciliteit op grond van het urencriterium.²³⁷

Deze benadering stemt overeen met de hiervoor gegeven algemene vergelijking:

θ_1 : als $c = \varphi(\varepsilon)$ **dan** r_1 **anders** r_2 waarop de rechter zijn methodiek $\omega(\theta_2)$ toepast. Een deel van een dergelijke methodiek ten aanzien van dit artikel is door A-G Overgaauw in zijn conclusie opgenomen.²³⁸

“De jurisprudentie van de feitenrechters levert op hoofdlijnen het volgende beeld op. Eerst stelt de rechter vast wat de hoofdactiviteiten van het samenwerkingsverband zijn. Daarna wordt beoordeeld of, in het licht van de hoofdactiviteiten, de werkzaamheden van belanghebbende hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn. Het aanmerken van een activiteit als een activiteit van ondersteunende aard wordt veelal, op een verwijzing naar de hoofdactiviteit na, niet expliciet nader gemotiveerd. De beoordeling of belanghebbende hoofdzakelijk ondersteunende werkzaamheden verricht gebeurt soms expliciet aan de hand van de tijdsbesteding. Een enkele keer wordt niet kwantitatief gekeken, maar lijkt een meer kwalitatieve maatstaf te worden gehanteerd. Ingeval de werkzaamheden van belastingplichtige hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn, wordt vervolgens getoetst of het samenwerkingsverband ongebruikelijk is. De bewijslast wordt ter zake van zowel de ondersteunende-werkzaamhedentoets als de gebruikelijkheidstoets bij de belanghebbende gelegd.

237 De volgorde van de toetsen is ingegeven door de redactionele structuur van dit artikel. De ondersteunende werkzaamhedentoets en de gebruikelijkheidstoets zouden ook vooraf kunnen worden toegepast en daarna de toets voor het urencriterium.

238 Conclusie A-G Overgaauw voor HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140, onderdeel 3.11 van de bijlage.

In de jurisprudentie voeren de partner samenwerkingsverbanden, veelal aangeduid als man-vrouw firma's de boventoon. De gebruikelijkheid wordt per geval vastgesteld waarbij het verschil in hoofdactiviteit en ondersteunde activiteit in sterke mate bepalend is voor de gebruikelijkheid van het samenwerkingsverband.

(...)

In alle 'huisarts met partner'-achtige samenwerkingsverbanden (de tandarts, de klinisch psycholoog en de loods), welke samenwerkingsverbanden zo naar voren komen in de parlementaire geschiedenis, achten de feitenrechters de belanghebbende/partner er niet in geslaagd aannemelijk te maken dat de uitsluitingsregel niet van toepassing is. In de keren dat een feitenrechter wel oordeelt dat de belanghebbende daarin is geslaagd (de fotostudio, het metaal- en constructiebedrijf, het transportbedrijf en het makelaarskantoor) betreft het grosso modo samenwerkingsverbanden waarin een onderneming wordt gedreven, waar de persoonlijke dienstverlening minder voorop staat en/of waar minder eisen worden gesteld aan de beroepskwalificaties voor het (mogen en kunnen) uitvoeren van de hoofdactiviteit."

Kan de belastingplichtige partner de hoofdactiviteit niet zelfstandig uitvoeren dan zijn de werkzaamheden al snel ondersteunend. Ook wordt wel een onderscheid gemaakt in omzet en winst verhogende werkzaamheden, vanuit de gedachte dat ondersteunende werkzaamheden winstverhogend werken. De belastingplichtige partner moet dan aantonen dat zijn of haar omzet verhogende werkzaamheden relatief $> 30\%$ zijn ($\frac{-u_2}{u_s} > 0,3$).

Tot de methodiek $\omega(\theta_2)$ van de rechter voor de invulling van de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* $p\varphi_s$ behoort het voorgaande beslissingsmodel. Indien van ondersteunende werkzaamheden toets en de gebruikelijkheidstoets $\left(\frac{u_2}{u_s} \geq 0,7 \wedge p\varphi_s = \text{ongebruikelijk}\right)$ één van beiden of allebei niet geldt, dan vindt geen uitsluiting van werkzaamheden plaats. De beoordeling is niet geheel onafhankelijk, indien geldt $\left(\frac{u_2}{u_s} \geq 0,7\right)$ dan ligt veelal ($p\varphi_s = \text{ongebruikelijk}$) voor de hand vanwege het (grote) verschil in activiteiten, of omgekeerd, indien het samenwerkingsverband als ongebruikelijk wordt aangemerkt zijn de werkzaamheden gewoonlijk ondersteunend. Het ontbreken van een expliciete motivering voor de kwalificatie van ondersteunende werkzaamheden is vermoedelijk verklaarbaar vanuit de eigen wetenschap van de rechter, mede aangevuld door ervaringsregels uit eerdere gevallen.²³⁹ De beroepskwalificaties voor de hoofdactiviteit zijn van algemene bekend-

239 E.M. Wesseling-Van Gent, Eigen wetenschap van de rechter, NJB 17 september 1988, p. 1118-1121.

Zie met name hierin de paragraaf met de titel 'Jurisprudentie inzake eigen wetenschap van de belastingkamer van de Hoge Raad.' Ook is voor een aantal sectoren een beleid geformuleerd, bijvoorbeeld een man-vrouw firma in de agrarische sector is niet ongebruikelijk, etc. Zie aant. 4.3.6 t/m 4.3.36 Vakstudie Wet IB 2001, art. 3.6.

heid waardoor slechts in bijzondere situaties tot geen uitsluiting van de door een verbonden persoon uitgevoerde ondersteunende werkzaamheden wordt besloten.²⁴⁰ Het referentiemodel in $\mathcal{R}$ van de rechter bestaat uit een sectorale onderneming met een kenmerkende hoofdactiviteit waarvoor een belastingplichtige partner ondersteunende activiteiten verleend. De open norm $p\varphi_s = \text{ongebruikelijk samenwerkingsverband}$ is daarbij van belang voor het voldoen aan het urencriterium van de belastingplichtige partner om als ondernemer in aanmerking te komen voor de bijbehorende faciliteiten.

Aan het deel van de open norm $p\varphi_s$ in $\mathcal{V}(\varphi_2)$ zijn vanuit de rechtspraak geen algemene regels toegevoegd. De norm is weliswaar op veel verschillende gevallen toegepast, maar dit heeft niet geleid tot een toevoeging aan $\mathcal{V}(\varphi_2)$. De gevallen waarin de Hoge Raad tot een uitspraak komt ten aanzien van een *ongebruikelijk samenwerkingsverband* dienen ter verduidelijking van toepassing of uitleg van deze open norm. Hierna volgen drie voorbeelden, te weten A. discriminatie, B. meerdere ondernemingen, en C. buitenlandse werkzaamheden.

A. Een zaak van discriminatie:²⁴¹

“3.2.4. Het motief van de wetgever om de aan het ondernemerschap verbonden faciliteiten te onthouden aan hen die het ondernemerschap enkel ontlenen aan het samenwerkingsverband met een met hem of haar verbonden persoon (en niet aan de aard van de door hem of haar verrichte werkzaamheden), is niet discriminerend en het wordt dat ook niet doordat in de praktijk bij bepaalde beroepsgroepen meer vrouwen dan mannen op deze wijze de hoedanigheid van ondernemer verwerven.”

B. In geval van meerdere ondernemingen:²⁴²

“3.2.2 Uit de wetsgeschiedenis blijkt immers dat de wetgever juist heeft beoogd in geval van samenwerkingsverbanden tussen met elkaar verbonden personen de ondernemersfaciliteiten van de Wet IB 2001 slechts in uitzonderlijke gevallen toe te kennen, namelijk in gevallen waarin ondanks het ondersteunende karakter van de werkzaamheden van een van de betrokken personen niettemin tussen onafhankelijke derden een dergelijk samenwerkingsverband wordt aangegaan.”

240 Man-vrouw firma tandtechnisch laboratorium: Hof Arnhem 24 december 2008, nr. 07/00334, www.rechtspraak.nl. In tegenstelling tot de rechtbank concludeert het Hof dat het aandeel niet-ondersteunende werkzaamheden >30% is. Daardoor hoeft niet meer te worden ingegaan op de vraag of het samenwerkingsverband ongebruikelijk is.

241 HR 9 oktober 2009, nr. 43.992, BNB 2010/77. Huisartsenpraktijk in man-vrouwmaatschap. Gebruikelijkheidscriterium is niet in strijd met EVRM of IVBPR. Geen discriminatie van vrouwen.

242 HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140, r.o. 3.3.3: “Indien sprake is van verschillende binnen een samenwerkingsverband gedreven ondernemingen, dient per onderneming te worden beoordeeld of de door de belastingplichtige verrichte werkzaamheden hoofdzakelijk van ondersteunende aard zijn.”

Dit laatste moet dan niet een zeldzaamheid zijn want dat geldt weer als bewijs van ongebruikelijk.²⁴³

C. In geval van buitenlandse werkzaamheden:²⁴⁴

“3. De tekst van artikel 3.6 van de Wet laat toe dit artikel aldus uit te leggen dat daarin geen impliciete uitzondering wordt gelezen van uren die een niet-ingezeten belastingplichtige besteedt aan werkzaamheden voor een buitenlandse vestiging van zijn onderneming.”

Dat deze open norm een sterk feitelijk karakter heeft blijkt ook uit het aantal in www.rechtspraak.nl opgenomen uitspraken met *ongebruikelijk samenwerkingsverband*: bij de Hoge Raad waren dat er 5, bij de gerechtshoven en rechtbanken 60. Deze verdeling illustreert de hiervoor gegeven conclusie uit de analyse van de jurisprudentie voor de toetsing in cassatie van gemengde beslissingen die de Hoge Raad ook voor open normen volgt.

Op analoge wijze kan de hiervoor gevolgde methodiek op andere open normen worden toegepast waarin telkens de variabelen worden ingevuld voor de betreffende norm. Aan de hand van de jurisprudentie kan dan worden onderzocht welke aanvullingen, afkomstig uit de rechtspraak, zijn toegevoegd aan de open norm $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.

Samenvatting methodiek van de rechter

De methodiek van de rechter ten aanzien van de open norm *ongebruikelijk samenwerkingsverband* kan worden onderscheiden in enerzijds de methodiek die de feitenrechters²⁴⁵ hanteren en anderzijds de methodiek van de Hoge Raad. In de methodiek van de feitenrechters wordt de concretisering van een open norm vormgegeven, met inachtneming van besluiten van de Staatssecretaris van Financiën.²⁴⁶ De methodiek bestaat slechts als abstractie en kan ten dele worden afgeleid uit de rechtspraak. Elke open norm vergt een eigen voorschrift voor concretisering dat, althans voor een onbepaalde p , aan de hand van een referentiemodel in $\mathcal{R}$ met in acht neming van de regels in $\mathcal{V}$ wordt gerealiseerd.

243 HR 19 december 2008, nr. 42.092, BNB 2009/140, r.o. 3.5: “Het Hof heeft voorts geoordeeld dat het samenwerkingsverband tussen belanghebbende en haar echtgenoot ongebruikelijk is, gelet op de verklaring van belanghebbendes echtgenoot dat een samenwerkingsverband als het onderhavige bijna niet meer voorkomt.”

244 HvJ EU 18 maart 2010, nr. C-440/08, BNB 2010/179 (zaak Gielen). Gielen is een Duitse ondernemer die in Nederland op contractbasis perkplanten gekweekt. De werkzaamheden in Nederland kwalificeren als een vaste inrichting. Aan de vaste inrichting besteedt Gielen minder dan 1225 uren, terwijl Gielen aan zijn totale onderneming wel meer dan 1225 uren besteedt.

245 Vanaf 1 januari 2005 in twee instanties.

246 Besluit Staatssecretaris van Financiën 9 november 2001, CPP2001/1419M, BNB 2002/48.

De Hoge Raad beperkt zich in cassatie in het algemeen tot behandeling van uitzonderlijke of grensgevallen. Wel stelt de Hoge Raad zich, zeker sinds het rapport Hammerstein en de invoering per 1 juli 2012 van onder meer art. 80a RO iets minder minimalistisch op bij het beantwoorden van (belangrijke) rechtsvragen en geeft hij vaker in overwegingen ten overvloede – die dus strikt genomen niet van belang zijn voor de onderhavige zaak – zicht op een volledig systeem van regels.²⁴⁷ Te denken valt bijvoorbeeld aan wat oudere arresten als het Falcons-arrest in de deelnemingsvrijstelling,²⁴⁸ maar ook aan een meer recent arrest als over de aan- en verkoopkosten deelneming²⁴⁹ en over hedging/samenhangende waardering.²⁵⁰ De feitelijkheid en casuïstiek van open normen illustreert de flexibele concretisering van de open norm in verschillende gevallen. In het algemeen is de wijze waarop concretisering plaatsvindt per open norm verschillend, onder meer afhankelijk van de aard van de open norm, de voorgelegde gevallen en de formulering in de wet.²⁵¹ In cassatie betracht de Hoge Raad voorzichtigheid bij het formuleren van nieuwe regels om voor zichzelf en de feitelijke instanties ruimte te laten voor rechtsontwikkeling. Daartoe gebruikt de Hoge Raad specifieke formuleringen waarvan de meest in het oog springende de dubbele ontkenning is. In de volgende paragraaf zal ik hieraan aandacht besteden.

6.8.3 De dubbele ontkenning van de Hoge Raad

Open normen en de dubbele ontkenning van de Hoge Raad komen samen in de beoordeling van door de feitenrechter gegeven gemengde beslissingen. Deze vormen onderdeel van een driedeling in rechterlijke oordelen: de zuivere rechtsoordelen, de gemengde oordelen en de zuiver feitelijke oordelen.²⁵² Gemengde oordelen zijn beslissingen die volgens de Hoge Raad deels juridisch deels feitelijk van aard zijn.

Indien het ingestelde cassatieberoep ontvankelijk is, verklaart de Hoge Raad het cassatieberoep ongegrond of gegrond. In dat laatste geval vernietigt hij de bestreden uitspraak. De beoordeling van de uitspraak van de feitenrechter vindt primair plaats aan de hand van het cassatieberoepschrift. De Hoge Raad beoordeelt of de klachten (cassatiemiddelen) die tegen de oordelen van de feitenrechter zijn aangevoerd, doel treffen. Bij die beoor-

247 Versterking van de cassatierechtspraak 2008. *Rapport van de commissie normstellende rol Hoge Raad*, bijlage bij *Kamerstukken II* 2007/08, 29 279. Wet van 15 maart 2012 tot wijziging van de Advocatenwet, de Wet op de rechterlijke organisatie en enige andere wetten ter versterking van de cassatierechtspraak (versterking cassatierechtspraak), *Stb.* 2012, 116.

248 HR 22 november 2002, nr. 36.272, BNB 2003/34.

249 HR 7 december 2018, nr. 17/01211, BNB 2019/26.

250 HR 8 februari 2019, nr. 17/02617, BNB 2019/58.

251 Bijvoorbeeld aan de open norm *ongebruikelijke terbeschikkingstelling* heeft de Hoge Raad de regel toegevoegd dat een verbonden persoon ook een schoonmoeder kan zijn, zie paragraaf 5.6.6.

252 A.J.A. van Dorst, *Cassatie in strafzaken*, Kluwer Deventer 2012, p. 170-171.

deling speelt de aard van het oordeel een rol. De aard van het oordeel is niet alleen van belang voor de mogelijkheden die de Hoge Raad heeft bij de toetsing van dat oordeel. Afhankelijk van de aard van het desbetreffende oordeel, zal de Hoge Raad specifieke afdoeningsformules gebruiken bij de beoordeling of het oordeel wel of niet kan worden aangetast in cassatie.

In de voorgaande paragraaf is het verband behandeld tussen open normen en rechtsontwikkeling. De bedoeling van deze paragraaf is om de daarbij toegepaste formuleringen te analyseren. Het belang hiervan is dat invulling van een open norm door haar overwegend feitelijke aard bij feitelijke instanties plaatsvindt.²⁵³ De Hoge Raad kan een feitelijk oordeel slechts casseren als zo'n oordeel een (fundamenteel) motiveringsgebrek vertoont. De klachten in cassatie zijn – soms fors aangezet – erop gericht dat aan te tonen. Daardoor moet de Hoge Raad in zijn uitspraak over de beoordeling van de klachten impliciet het oordeel van de feitelijke instantie betrekken. De formuleringen die de Hoge Raad in zijn uitspraak hiervoor kiest, geven op genuanceerde en enigszins afstandelijke wijze de kwalificatie van het oordeel van de feitelijke instantie aan. De uitspraak zelf van de Hoge Raad is te beschouwen als een beslissing op grond van een cassatienorm, kort gezegd: motiveringsgebrek of onjuiste rechtsopvatting.²⁵⁴ Logisch beschouwd met een bevestigende of een ontkennende uitkomst. Op logische wijze – met ja of nee – een klacht afhandelen is wel heel erg kort. De Hoge Raad geeft in de gekozen formuleringen nadere toelichting op zijn oordeel waarin tevens tegenspraak aan het gestelde in de klacht besloten kan liggen. Bijvoorbeeld indien een motiveringsklacht het oordeel van het hof ten onrechte als volstrekt onbegrijpelijk neerzet, zal de afwijzende beslissing hierop een ontkenning – 'niet onbegrijpelijk' – kunnen bevatten. Dezelfde benadering past de Hoge Raad toe ten aanzien van rechtsklachten. Bijvoorbeeld een onterecht voorgestelde rechtsklacht kan worden afgewezen met de formulering dat het bestreden rechtsoordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Daarin ligt besloten dat de Hoge Raad het feitelijk oordeel aan de lagere rechter laat, ook indien een andere interpretatie van de feiten tot een ander oordeel zou kunnen leiden.

Hierna zullen uitspraken van de Hoge Raad die een dubbele ontkenning bevatten zoals 'geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting' of 'niet onbegrijpelijk'²⁵⁵ worden behandeld. Aan de hand van deze voorbeelden zal de dub-

253 Aan vastgestelde feiten is de Hoge Raad gebonden ingevolge art. 419, lid 3, Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

254 Modelmatig een beslissingsvergelijking die overeenkomt met $\theta 1$ in paragraaf 6.5. De normen zijn te beschouwen als onbepaalde begrippen zoals omschreven in paragraaf 5.4.2.

255 Zoeken op de term 'niet onbegrijpelijk' levert in de database van www.rechtspraak.nl 3996 uitspraken van de Hoge Raad op die deze term tenminste eenmaal bevatten. Overigens wordt de term door alle instanties op alle rechtsgebieden, met uitzondering van internationaal publiekrecht, toegepast, totaal in 6633 uitspraken.

bele ontkenning logisch worden geanalyseerd. Een voorbeeld is de volgende formulering:²⁵⁶

“Het oordeel dat belanghebbende de door haar gestelde waardestijging niet heeft onderbouwd, berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen; het is ook niet onbegrijpelijk in het licht van de stukken van het geding. (...)”

Het is in het licht van ‘s Hofs onder 3.2 besproken en ‘s Hofs overige, in cassatie niet bestreden, oordelen, ook niet onbegrijpelijk.”

De Hoge Raad geeft met deze term aan dat de beslissing van het Hof naar zijn oordeel niet onbegrijpelijk is. Is hiermee gezegd dat de Hoge Raad de beslissing van het hof begrijpt? Met andere woorden, is de betekenis van niet-onbegrijpelijk gelijk aan begrijpelijk? Om dit nader te onderzoeken gaan wij te rade bij de logica. Niet-onbegrijpelijk is een dubbele ontkenning die op het eerste gezicht zichzelf weer opheft en dus gelijk is aan begrijpelijk: $x = \neg\neg x$ (het teken $\neg$ staat voor ‘niet’).

De vraag kan nu worden herleid tot de vraag of er een wezenlijk verschil bestaat tussen de bewering ‘ x ’ (x is waar) en de bewering ‘ $\neg\neg x$ ’ (x is niet onwaar).²⁵⁷ De laatste bewering wordt toegepast bij het bewijs uit het ongerijmde, waarvoor het principe van de uitgesloten derde de grondslag vormt.²⁵⁸ Dit principe speelt in de wiskunde en de klassieke logica al sinds Aristoteles een belangrijke rol ($x \vee \neg x$ is altijd waar).

Een bewijs uit het ongerijmde geeft echter geen manier aan om x daadwerkelijk te construeren en te bewijzen, dus te begrijpen. Het bewijs uit het ongerijmde gaat uit van de aanname x is waar, die vervolgens leidt tot een contradictie waaruit volgt $\neg x$ is waar. Daaruit volgt echter niet de constructie of het vinden van x , wat wel het geval is indien x direct kan worden bewezen aan de hand van de constructie. Indien nu tussen x en $\neg x$ een grensgebied bestaat waarin x en $\neg x$ niet gelden dan wel beide gelden, dan ontstaat een wezenlijk verschil tussen ‘ x ’ en ‘ $\neg\neg x$ ’.²⁵⁹

Het onderdeel van de wiskunde dat het bewijs uit het ongerijmde afwijst, is de constructieve (of intuïtionistische) wiskunde van L.E.J. Brouwer.²⁶⁰ Feitelijk accepteerde Brouwer bij een bewijs uit het ongerijmde de tweewaardigheid van de logica niet vanwege de constructieve beperkingen, of gebrek

256 HR 22 september 1999, nr. 34.555, BNB 1999/408.

257 Marco Swaen, *Zwevende getallen*, Nieuw archief voor wiskunde, dec. 2009

258 Bekend als: principium tertium non datur, x is waar of niet waar, een derde mogelijkheid bestaat niet.

259 Dit treedt bijvoorbeeld op bij de onderscheiden soorten rechtsnormen, met name bij open normen en vage normen.

260 D. van Dalen, *L.E.J. Brouwer en de grondslagen der wiskunde*, Epsilon Utrecht 2005.

aan effectiviteit.²⁶¹ In dit geval volgt uit het constructieve bewijs x is waar of niet waar. Toepassing van het constructieve bewijs is onder meer van belang voor het bewijs van de correctheid van een algoritme.

De vraag is nu of voor juridische bewijzen Euclides dan wel Brouwer de voorkeur verdient.²⁶² Stel de Hoge Raad moet in cassatie vaststellen of de rechtsopvatting van het hof juist is. Hij spreekt zich hierover uit in de volgende formulering: 's Hofs uitspraak geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Dit betekent dat de Hoge Raad in het 'universum van rechtsopvattingen' geen bewijs heeft gevonden dat 's hofs rechtsopvatting onjuist is.

Dit zegt in logische zin nog niets over de constructie, in de rechtspraak over het bewijs, van de uitspraak van het hof. Hierbij dient – zoals eerder opgemerkt – de Hoge Raad het feitelijke oordeel aan het hof te laten. Analooq geldt deze redenering voor begrijpelijk. De Hoge Raad stelt voor zichzelf dat de uitspraak van het hof onbegrijpelijk is, vervolgens leidt deze aanname tot een tegenspraak waaruit de Hoge Raad concludeert dat de uitspraak van het hof niet onbegrijpelijk is. De conclusie is gebaseerd op het vermoeden dat de uitspraak van het hof begrijpelijk is, maar het bewijs wordt door de Hoge Raad niet gegeven noch geeft hij aan waar dat gevonden kan worden. Het alternatief is dat in de rechtspraak uitspraken constructief bewijsbaar en begrijpelijk moeten zijn; dan kan geen gebruik worden gemaakt van het bewijs uit het ongerijmde en verdient Brouwer de voorkeur.²⁶³

Een argument pro Brouwer is tevens dat in de rechtspraak $x \vee \neg x$ elkaar niet uitsluiten vanwege open normen, vage normen en interpretatieverschillen. Het kenmerk hiervan is juist dat er een grensgebied is waar zowel x en $\neg x$ waar kunnen zijn. Uit $\neg x$ is onwaar kan in dat geval niet worden geconcludeerd dat x waar is, evenmin uit x is onwaar dat $\neg x$ waar is.²⁶⁴

Evenmin kan bij een vermoeden een bewijs uit het ongerijmde worden toegepast: een vermoeden is waar noch onwaar, er is (nog) geen constructief bewijs geleverd voor de waarheid of onwaarheid.²⁶⁵ Het vermoeden van schending van een norm wordt door middel van bewijsvoering in de rechtspraak bevestigd of verworpen. Uit het niet kunnen bewijzen van de niet-

261 Een klassiek voorbeeld is de stelling van Euclides: er zijn oneindig veel priemgetallen (Euclides, *Elementen*: Boek IX, Propositie 20). De aanname van een eindige verzameling priemgetallen leidt tot een contradictie waaruit volgt: er zijn oneindig veel priemgetallen. Het bewijs bevat geen constructie voor een volgend priemgetal, aangetoond is slechts dat het niet mogelijk is dat er geen oneindige rij priemgetallen is. Brouwer verwierpt een dergelijk bewijs omdat het niet constructief is.

262 Euclides (ca. 300 v. Chr.) is de grondlegger van de wiskunde op basis van axiomatische beginselen waarin een bewijs uit het ongerijmde niet was uitgesloten. De Hoge Raad volgt dus Euclides in zijn uitspraken, maar zou voor een duidelijke uitspraak Brouwer kunnen volgen.

263 Zie ook D. van Dalen, *Intuitionistische Analyse, een constructief denkraam*, Epsilon Utrecht 2010, p. 14.

264 Zie T.A.O. Endicott, *Vagueness in law*, Oxford University Press Oxford 2003, met name hoofdstuk 5: How not to Solve the Paradox of the Heap.

265 In geval van een vermoeden is in de uitspraak $x \vee \neg x$ geen bewijs voor x noch voor $\neg x$.

schending van de norm volgt niet dat de schending is bewezen, uit het niet kunnen bewijzen van schending volgt niet het bewijs van niet-schending. Schending of niet-schending moet constructief kunnen worden bewezen. Op grond van de voorafgaande overwegingen gaat de voorkeur uit naar toepassing van de constructieve methode van Brouwer in de rechtspraak.

Er is echter een belangrijke oorzaak dat de rechtspraak een voorkeur heeft voor Euclides en het bewijs uit het ongerijmde. Die oorzaak is de rechtsontwikkeling in drie instanties waarin ruimte wordt gelaten voor de vorming van rechtsregels. De formulering van de Hoge Raad wordt zodanig gekozen dat er voor de feitelijke instanties in volgende gevallen andere rechtsopvattingen mogelijk blijven. De formuleringen ‘niet-onbegrijpelijk’ en ‘geen juiste rechtsopvatting’ zullen in de volgende paragrafen worden behandeld.

6.8.3.1 *Niet-onbegrijpelijk*

In het voorafgaande is uiteengezet dat een wezenlijk verschil bestaat tussen begrijpelijk en niet-onbegrijpelijk waardoor toepassing van de klassieke logica in dergelijke gevallen niet tot een zuivere uitkomst leidt. Om deze problematiek te ‘omzeilen’ neemt de Hoge Raad aan dat een uitspraak van het hof onbegrijpelijk is. Daardoor blijft de verzameling van niet-onbegrijpelijke en begrijpelijke uitspraken in de sfeer van het hof. Vervolgens gaat de Hoge Raad voor zichzelf na of zijn aanname tot een contradictie leidt. Zo ja, dan is de uitspraak niet-onbegrijpelijk. Zo nee, dan is de uitspraak onbegrijpelijk. Dat zal dan door de Hoge Raad uitdrukkelijk worden uitgesproken. Bijvoorbeeld indien de Hoge Raad het bewijsoordeel van het hof stellig als ‘niet begrijpelijk’ kwalificeert wordt dat in cassatie ook uitgesproken.²⁶⁶ Minder stellig maar ook tot cassatie leidend met de formulering ‘niet zonder meer begrijpelijk’ over het bewijsoordeel van het hof.²⁶⁷ Een genuanceerd oordeel van de Hoge Raad ligt besloten in de zin ‘Anders dan het Hof heeft geoordeeld kan uit de gebezigde bewijsmiddelen niet zonder meer worden afgeleid (...)’.²⁶⁸

Het oordeel niet-onbegrijpelijk van de Hoge Raad hoeft niet noodzakelijkerwijs gebaseerd te zijn op dezelfde feiten, interpretaties en overwegingen van het hof.²⁶⁹ De vaststelling niet-onbegrijpelijk laat de verzameling

266 HR 12 december 2019, nr. 17/04396, NJB 2019/426 en HR 12 februari 2019, nr. 17/02773, NJB 2019/425.

267 HR 17 december 2013, nr. 12/02825, NJB 2014/156, r.o. 2.3.3 in de Nijmeegse scooterzaak.

268 HR 14 mei 2013, nr. 12/02168, NJB 2013/1402.

269 Op grond van dezelfde feiten, interpretaties en waarderingen van bewijzen waarop het Hof zijn oordeel heeft gevormd, zullen in het algemeen meerdere – zelfs verschillende – niet-onbegrijpelijke oordelen mogelijk zijn. De Hoge Raad zou zijn mening op een ander niet-onbegrijpelijk oordeel kunnen baseren zonder dit kenbaar te hoeven maken.

mogelijke uitspraken ongemoeid waarvan in toekomstige gevallen door het hof gebruik kan worden gemaakt. Ook laat de Hoge Raad niet alleen voor de feitelijke rechtspraak maar ook voor zichzelf een voorzichtige rechtsontwikkeling toe. Een nadeel van deze methode is dat er door de Hoge Raad geen direct bewijs kan worden gegeven dat de uitspraak van het hof begrijpelijk is.

Voor de gevolgtrekking ‘onbegrijpelijk’ die de Hoge Raad hanteert voor een uitspraak van het hof, gelden zwaardere eisen.²⁷⁰ Een interpretatie van feiten en omstandigheden zal niet altijd tot een eenduidige conclusie leiden. Wel moet de onbegrijpelijkheid worden beoordeeld op hetgeen in de stukken van het geding voor het hof is vastgelegd.²⁷¹ Daaruit kunnen A-G en Hoge Raad verschillend concluderen. Zie bijvoorbeeld een naar de mening van de A-G onbegrijpelijke uitspraak van Hof Leeuwarden, die de Hoge Raad als niet-onbegrijpelijk aanmerkt.²⁷² De A-G concludeerde tot een ongegrondverklaring van het beroep vanwege de dubieuze bewijsvoering, de Hoge Raad ging hierin niet mee en respecteerde de vrijheid die hij aan de feitenrechter geeft door aan het hof de voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen te laten. Er is in het algemeen geen eenduidige relatie tussen feiten en uitspraak; op grond van dezelfde feiten zijn meerdere uitspraken mogelijk.²⁷³

Indien de Hoge Raad het oordeel van het hof als onbegrijpelijk aanmerkt, heeft het hof feiten vastgesteld die niet met elkaar te verenigen zijn of het oordeel van het hof volgt niet uit de feiten en omstandigheden zoals die in de stukken van het geding zijn opgenomen of in de procedure naar voren zijn gebracht.²⁷⁴ Logisch beschouwd had het hof onmogelijk tot die beslissing kunnen komen.

270 A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en begrijpen*, Sdu Fiscale geschriften 2007. ‘(...) Zolang de vaststelling van de feiten niet onbegrijpelijk en voldoende gemotiveerd is, zal van het instellen van beroep in cassatie geen succes behoeven te worden verwacht. Zelfs indien een bepaalde vaststelling van de feiten meer voor de hand had gelegen dan de door het hof gemaakte vaststelling, maakt dat het oordeel van het hof nog niet onbegrijpelijk (...)’ p. 19, t.a.p. Gladpootjes.

271 In HR 25 april 2008, nr. 42.511, BNB 2010/2, overweegt de Hoge Raad: “Het bij pleidooi in cassatie gedane verzoek is niet vatbaar voor inwilliging, omdat de begrijpelijkheid van ‘s Hofs bewijsoordelen beoordeeld dient te worden in het licht van – uitsluitend – de stukken van het geding voor het Hof.”

272 In HR 14 november 2003, nr. 37.901, BNB 2004/47, overweegt de Hoge Raad: “‘s Hofs oordeel dat belanghebbende de verschuldigde parkeerbelasting heeft betaald, berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen. Het is *niet onbegrijpelijk* en behoeft geen nadere motivering. De tegen dit oordeel gerichte klacht faalt derhalve.” A-G Groeneveld had geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep, tot vernietiging van de uitspraak van het Hof en tot verwijzing van de zaak naar een ander gerechtshof.

273 Lubbers 2007, p. 180: “Als de feiten en omstandigheden ruimte laten voor een ander oordeel, maakt dit het door het hof gegeven oordeel nog niet onbegrijpelijk.”

274 Lubbers 2007, p. 180 en 197.

De formele afleiding is als volgt.

u = uitspraak, $u = \omega(\theta_2)$, zie voor verklaring vorige paragraaf.

v = verklaring, logische gevolgtrekking op basis van feiten en omstandigheden.

b = begrijpelijk, $\neg b$ = onbegrijpelijk, $\neg\neg b$ = niet-onbegrijpelijk.

De vraag is of de Hoge Raad een verklaring niet-begrijpelijk kan geven voor een uitspraak van het Hof: $\exists v | u(v) = \neg\neg b$?

De Hoge Raad neemt aan dat er een v bestaat voor $u(v) = \neg b$ en beoordeelt of deze aanname tot tegenspraak leidt, dus $\nexists v | (u(v) = \neg b)$. Zo ja, dan volgt hieruit dat het niet zo is dat er geen v bestaat:²⁷⁵ $\neg(\nexists v | (u(v) = \neg b))$ of $\exists v | u(v) = \neg\neg b$ waaruit geconcludeerd wordt dat $u(v) = \neg\neg b$ zonder dat daadwerkelijk de v waarvoor dit geldt geconstrueerd is (bewijs uit het ongerijmde).²⁷⁶

Voorbeeld: het hof heeft een uitspraak gedaan, de Hoge Raad neemt aan $\exists v | u(v) = \neg b$, de v van het hof leidt tot een tegenspraak. De Hoge Raad kwalificeert de uitspraak van het hof vervolgens als $\exists v | u(v) = \neg\neg b$. Hiermee bevestigt de Hoge Raad niet de uitspraak van het hof maar zegt impliciet dat de hiervoor genoemde aanname tot een tegenspraak leidt. Dit kan de Hoge Raad zonder nader onderzoek stellen indien de v van het hof als bewijs wordt genomen.

De kwalificatie niet-onbegrijpelijk impliceert niet de juistheid van een uitspraak, in veel gevallen wordt de juistheid niet onderzocht vanwege verwevenheid met waarderingen van feitelijke aard. Zo kan een verklaring van de uitspraak van het hof als begrijpelijk worden aangemerkt maar niet juist hoeven te zijn.

De Hoge Raad zou in dat geval ongeacht de juistheid of onjuistheid eensgezind zijn oordeel *niet-onbegrijpelijk* kunnen geven.

Hij geeft als collectief een oordeel over niet-onbegrijpelijk, een vage en subjectieve norm.²⁷⁷ Aan een dergelijk oordeel ligt in de meeste gevallen de aan een open norm gegeven inhoud ten grondslag. Deze inhoud van feitelijke aard wordt ten behoeve van de toetsing gekwalificeerd. Kwalificatie is de vertaalslag van de feiten naar het recht; de vertaalslag die de rechter

275 De clou van de dubbele ontkenning door de Hoge Raad is het vermijden van een constructief bewijs waardoor, althans in de rechtspraak, oplossingsruimte voor de feiten-rechter overblijft voor nieuwe, soortgelijke gevallen.

276 De v van de Hoge Raad is niet noodzakelijkerwijs gelijk aan de v van het Hof.

277 Zie ook O. Marres, Onbegrijpelijk, in FED, fiscale ergernissen. <http://taxlive.nl/-/onbegrijpelijk>. Marres ontkent een verschil tussen 'begrijpelijk' en 'niet-onbegrijpelijk' in objectieve zin. Naar mijn mening negeert Marres dat in de door de Hoge Raad behandelde gevallen juist de objectieve factoren niet kenbaar worden gemaakt. Een scherpe definitie van 'begrijpelijk' ontbreekt (eveneens in het door hem gegeven voorbeeld van 'zwanger', de markering van 'niet-zwanger' naar 'zwanger' moet per definitie op een vaste grens worden vastgesteld). Een dubbele ontkenning impliceert een onbeslist grensgebied, niet-negatief is 0 of positief, 0 kan zowel negatief als positief uitvallen (een vermoeden van zowel positief als negatief).

moet maken.²⁷⁸ De norminhoud wordt in feitelijke instanties vastgesteld maar mag daardoor niet cassatiebestendig worden gemaakt. De Hoge Raad wil ook de feitenrechter niet aan een eenmalige concretisering van een open norm binden. De toepassing van de dubbele ontkenning is hiervoor een niet-onbegrijpelijke formulering.

6.8.3.2 *Geen blij van een onjuiste rechtsopvatting*

Deze formulering van de Hoge Raad laat de rechtsopvatting in de uitspraak van het hof onaangetast. Anderzijds mag hieruit niet worden geconcludeerd dat de Hoge Raad expliciet de rechtsopvatting van het hof als juist bevestigt. Met deze formulering wordt in cassatie de definitieve rechtsopvatting uitgesteld waaraan vervolgens in volgende zaken onder regie van de Hoge Raad een bijdrage kan worden geleverd. Op deze wijze kunnen meerdere juiste oplossingen van het hof mogelijk zijn, hetgeen van belang kan zijn voor de rechtsontwikkeling van met name open normen. Gebruikelijk is de volgende formulering:²⁷⁹

“2.3.3. Zijn oordeel dat de geldverstrekking aan de vader moet worden aangemerkt als een onzakelijke lening geeft in dat licht niet blij van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderings van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk.”

Deze uitspraak bevat tevens de formulering voor het geval de uitspraak van het hof van een onjuiste rechtsopvatting getuigt. Daarvoor gebruikt de Hoge Raad een elegante formulering die is samengesteld uit twee implicaties waardoor ook in deze gevallen het hof een juiste rechtsopvatting in acht genomen zou kunnen hebben:

“2.3.6. Indien het Hof ervan is uitgegaan dat een verlies zoals hiervoor in 2.3.4 bedoeld, niet aftrekbaar is op grond van de rechtspraak over onzakelijke leningen, getuigt zijn uitspraak van een onjuiste rechtsopvatting. Indien in het oordeel van het Hof besloten ligt dat een zodanig verlies wel aftrekbaar is maar zich in dit geval niet heeft voorgedaan, is dat oordeel, in het licht van hetgeen belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd, onvoldoende gemotiveerd. In

278 A.E.M. Röttgering, *Cassatie in strafzaken. Een beschermend perspectief*, diss. Tilburg, Sdu Den Haag 2013, p. 137/138. Röttgering gebruikt hiervoor de termen vage normen en onbepaalde begrippen.

279 HR 16 november 2018, nr. 18/00051, BNB 2019/35, zie ook overeenkomstig HR 2 maart 2018, nr. 16/05277, BNB 2018/112.

zoverre slagen de klachten.”²⁸⁰

Volledigheidshalve volgen hierna de twee implicaties:

1. **indien** het Hof ‘dat’ heeft gemeend **dan** is het uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting;
2. **indien** het Hof is uitgegaan van een juiste rechtsopvatting **dan** ontbreekt een nadere motivering.

Het ‘dat’ van het Hof heeft betrekking op een uitleg of nieuw geformuleerde (sub)regel van de Hoge Raad. Bijvoorbeeld de uitleg van de regel zoals het Hof die zou moeten of kunnen hebben toegepast:²⁸¹

“3.4.2. Het Hof heeft in het midden gelaten of de onderhavige lening op het moment van het aangaan reeds als een onzakelijke lening moet worden aangemerkt. Daarom moet in cassatie veronderstellenderwijs ervan worden uitgegaan dat zulks niet het geval is. Uit ‘s Hofs uitspraak blijkt niet dat het Hof hetgeen hiervoor in 3.4.1, tweede en derde volzin, is overwogen aan zijn oordeel ten grondslag heeft gelegd. Als het Hof dat niet heeft gedaan, getuigt dat van een onjuist rechtsoordeel. Indien het Hof is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting, is zijn uitspraak onvoldoende gemotiveerd. Middel II slaagt. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. Verwijzing dient te volgen.”

Deze redenering – in de wandelgangen van de Hoge Raad ‘de vork’ genoemd – geeft de Hoge Raad de mogelijkheid om op het eerste zicht onaan-

280 Zie ook met enige variatie in de formulering HR 17 oktober 2006, nr. 01599/05, V-N 2006/59.10, HR 8 maart 2013, nr. 11/01551, BNB 2016/98, HR 9 juli 2004, nr. 39.827, BNB2004/342, HR 21 maart 2008, nr. 43.695, BNB 2008/206, HR 9 oktober 2009, nr. 43.035, BNB 2010/117, HR 25 juni 2004, nr. 38.997, BNB 2004/343, HR 4 december 2009, nr. 08/02258, BNB 2010/65, HR 12 juli 2002, nr. 36.902, BNB 2002/317, HR 4 mei 2007, nr. 42.457, BNB2007/233, HR 28 oktober 2016, nr. 15/02940, BNB 2017/25, HR 11 september 2017, nr. 16/04553, BNB 2017/192, HR 22 december 2017, nr. 16/05639, FED 2018/72, HR 12 juli 2013, nr. 12/04210, V-N 2013/34.18, HR 24 februari 2006, nr. 41.166, BNB 2006/209, HR 14 juli 2006, nr. 41.228, BNB 2006/297, HR 8 juli 2005, nr. 39.953, BNB 2005/299, HR 9 juni 2006, nr. 40.681, BNB 2006/285, HR 11 februari 2005, nr. 39.179, BNB 2005/157.

281 HR 1 maart 2013, nr. 12/03088, BNB 2013/148. In r.o. 3.4.1. wordt de regel uitgelegd: “Of sprake is van een onzakelijke lening dient te worden beoordeeld naar het moment van het aangaan van de lening met dien verstande dat een zakelijke lening gedurende haar looptijd ten gevolge van onzakelijk handelen van de crediteur alsnog een onzakelijke lening kan worden (HR 25 november 2011, nr. 08/05323, BNB 2012/37). Voor het niet in aanmerking nemen van een debiteurenverlies op een lening die bij het aangaan zakelijk was, zal de inspecteur feiten (en omstandigheden) aannemelijk moeten maken waaruit volgt op welk moment een zakelijk handelende derde in soortgelijke omstandigheden als belanghebbende (waaronder de kennis die belanghebbende heeft van de debiteur), welke maatregel zou hebben genomen om zijn rechten voortvloeiende uit de desbetreffende vordering veilig te stellen, en in hoeverre deze daarin dan zou zijn geslaagd. Indien deze analyse ertoe leidt dat en in hoeverre ook een derde verlies zou hebben geleden, is het door belanghebbende geleden verlies in zoverre aftrekbaar.”

tastbaar lijkende oordelen van een hof over feiten te vernietigen en de kwestie na verwijzing opnieuw te laten beoordelen.²⁸²

Logisch is één van beide implicaties van toepassing op de uitspraak van het hof waardoor de Hoge Raad zonder zich volledig te binden de mogelijkheid openlaat voor een volgende afwijkende beoordeling door de lagere rechters. Uiteraard bindt de Hoge Raad zich wel aan het gegeven inzicht in de rechtsregel en een eventueel hieruit geformuleerde (sub)regel, die in mijn theorie wordt toegevoegd aan $\mathcal{V}$.

De formele afleiding onderscheidt zich van niet-onbegrijpelijk:

u = uitspraak, u bevat 'dat';

v = motivering: logisch verband tussen u en d , ofwel de consistentie; soms merkt de Hoge Raad op dat het Hof onvoldoende inzicht heeft gegeven in zijn gedachtegang;

d = juiste rechtsopvatting, $\neg d$ = geen juiste rechtsopvatting.

1. **als u dan $\neg d$,**

2. **als d dan $\neg v$,** vermoed wordt dat een juiste rechtsopvatting gevonden kan worden waarvan de motivering logisch gesproken niet in u gegeven kan zijn.

Vervolgens kunnen opnieuw door de lagere rechters deze implicaties en de nieuwe (sub)regel in een volgende behandeling in acht worden genomen.

Samenvatting de dubbele ontkenning van de Hoge Raad

De dubbele ontkenningen in de uitspraken van de Hoge Raad vormen een belangrijk aspect voor een zorgvuldige rechtsontwikkeling en regiefunctie voor de invulling van open normen door de feitenrechters. Voor rechtsuitleg en het formuleren van nieuwe (sub)regels komt de Hoge Raad in beeld. De discretionaire bevoegdheden en beoordelingsruimte met betrekking tot de feitelijke oordelen laat de Hoge Raad ongemoeid. De dubbele ontkenningen spelen ook een belangrijke rol in de verhouding met de lagere rechters. De Nederlandse rechtspraak volgt niet de theorie van de enig juiste uitleg of beslissing.²⁸³ Hoewel logisch de methode van Brouwer de voorkeur zou verdienen – waardoor elke uitspraak constructief uit de feiten en omstandigheden van het geval zou moeten worden afgeleid – moet toch de methode van Euler worden gevolgd met behoud van de dubbele ontkenning in de methodiek van de rechter. Tweemaal negatief blijft daarmee ongelijk aan positief. Dit gegeven brengt met zich dat een geval van niet-onbegrijpelijk ongelijk is aan begrijpelijk en het vermoeden van begrijpelijk blijft bestaan. Maar zoals Nieuwenhuis betoogt: “Vermoedens vormen een onmisbaar bestanddeel van het recht.”, om te eindigen met “Vaststaande feiten, dwingend recht; slechts één zekerheid bieden zij: vermoedelijk recht.”²⁸⁴

282 Zie HR 22 december 2012, nr. 16/05636, BNB 2018/171.

283 P.J. Boukema en Arnout Klap, Vage normen in het bestuursrecht, Themis 8 oktober 1995. Zie ook Klap a.w., p. 251.

284 H.J. Nieuwenhuis, Het vermoeden, Themis 8 oktober 1995.