



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

De bedoeling van dit hoofdstuk is om het gebruik in de rechtspraak van de term ‘open norm’ in de jurisprudentie en literatuur te vergelijken met de gedefinieerde normen in de theorie. Ook zullen de in rechtspraak vermelde voor- en nadelen worden aangehaald en samengevat. Datgene wat hierover is geschreven heb ik opinabilia – voorwerpen van mening – genoemd, een term ontleend aan Kant.¹ ‘Voorwerpen van mening’ geeft beter de bedoeling van dit hoofdstuk weer. Opinabilia zijn niet zomaar meningen maar ten minste gebaseerd op mogelijke ervaringskennis maar niet bewezen; het blijft bij ‘menen’. Om die redenen zijn de relevante teksten per geval geciteerd.

Open normen, evenals andere normen, leiden al dan niet tot rechtsgevolgen. In fiscale wetten hebben rechtsgevolgen betrekking op belastingheffing die volgens de fictie van tevoren uit de wet moet kunnen worden vastgesteld.² In geval van open normen is een juiste vaststelling twijfelachtig omdat de norm nog ingevuld moet worden. De belastingplichtige wordt wel geacht vooraf de open norm in te kunnen vullen. Dit wordt beschouwd als een (gecontroleerde) keuzevrijheid voor de belastingplichtige. Daartegenover staat een veel gehoord bezwaar dat open normen samengaan met rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige. Pas in de rechtspraak kan definitief zekerheid worden verkregen. De kosten van procedure (denk met name aan het honorarium van een eventuele adviseur) komen daarbij voor rekening van de belastingplichtige.³

1 I. Kant, *Kritiek van het oordeelsvermogen*, Boom Amsterdam 2009, p. 371 e.v.

2 De fictie heeft betrekking op art. 104 Gw. De betekenis van deze bepaling komt erop neer dat belastingplichtigen worden geacht de consequenties van voorgenomen handelingen in materiële zin af te kunnen afleiden uit wettelijke bepalingen.

3 J.E.A.M. van Dijk zegt het wat krasser: “Met een zekere hardnekkigheid wordt de mythe gehandhaafd dat een globale wetsformulering grote voordelen biedt. Men refereert dan gaarne aan woorden “goed koopmansgebruik”, die het toch maar gepresteerd hebben het gehele kwantitatieve winstbegrip te ordenen. (...) Het begrip gkg is uitgekristalliseerd over een lange periode waarvan men het startpunt in de twintiger jaren mag leggen. De staatssecretaris meent dat andere landen ons wellicht om deze flexibele formule benijden, maar men is dan toch vermoedelijk meer onder de indruk van het eindresultaat dan van de lange weg die is afgelegd om dit resultaat via de rechtspraak te bereiken. Rechtspraak heeft immers betekend dat er een conflict is geweest tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige. Over de ruggen van honderden belastingplichtigen is er een uitgekristalliseerd begrip ontstaan (dat overigens nog steeds niet voor de normale leek toegankelijk is). (...) Er is dus geen enkele reden voor romantiek over het eindresultaat dat met een globale omschrijving bereikt kan worden. Het is te hopen dat Kamerleden nooit meer onder de indruk komen van andersluidende betogen van staatssecretarissen die er belang bij hebben dat het probleem van een goede wetgeving wordt verschoven naar een goede rechtspraak.”, in: L.G.M. Stevens, *Durf te vertrouwen op open normen*, WFR 2007/1090, punt 1.2 Het tegengeluid.

Dit geldt overigens ook voor niet-open normen waarover een geschil met de belastingdienst leidt tot een rechtszaak. Of de zaak betrekking heeft op een open norm blijkt niet uit de uitspraken zelf maar volgt uit het als zodanig daarbuiten aanmerken van de in het geding zijnde norm als een open norm. Voor het als zodanig aanmerken kan de bij de norm behorende documentatie worden geraadpleegd. Deze documentatie maakt onderdeel uit van de jurisprudentie – te denken valt aan conclusies, annotaties en bijlagen met citaten uit Kamerstukken en literatuur⁴ – maar bevat geen mening van de rechter zelf ten aanzien van open normen. Zoals eerder betoogd, benoemt de wetgever een norm niet als open norm in de wettekst. Dit geldt ook voor de rechter, die in zijn uitspraken een norm niet snel als open norm zal aanduiden. Onderzoek in de jurisprudentie naar het voorkomen van de term ‘open norm’ leidt tot de constatering dat het aanmerken van een norm als open norm tamelijk arbitrair plaatsvindt. Om deze constatering wat meer reliëf te geven is een aantal beslissingen in belastingzaken onderzocht op de term ‘open norm’.⁵ Daarin zijn twee onderwerpen te onderscheiden – een norm aanhalen als open norm (paragraaf 7.1), en de vermeende implicaties van een open norm (paragraaf 7.2) – die hiernavolgend worden behandeld. Paragraaf 7.3 bevat de samenvatting van beide paragrafen. Vervolgens komen in paragraaf 7.4 *Opinabilia* in de literatuur ter sprake en aansluitend bespreken we de voor en nadelen van bepaalde open normen in paragraaf 7.5 en van onbepaalde normen in paragraaf 7.6. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 7.6 afgesloten met een samenvatting.

7.1 AANMERKEN VAN OPEN NORMEN IN DE RECHTSPRAAK

In deze paragraaf wordt weergegeven welke normen in de documentatie van de rechtspraak als open norm worden aangemerkt. Het resultaat is verkregen uit onderzoek van jurisprudentie van de HR en de daarbij gepubliceerde documentatie zoals conclusies van de A-G en noten. Jurisprudentie omvat slechts datgene wat in de uitspraak van de rechter is vastgelegd. Conclusies van de A-G, met uitzondering van de punten die door de rechter in zijn uitspraak zijn ingevoegd, en noten behoren niet tot de jurisprudentie. Door dit onderscheid in rechtspraak en jurisprudentie kan het gebruik van de term ‘open norm’ door de rechter worden nagegaan. Daaruit blijkt dat de rechter in het belastingrecht normen niet snel als open normen aanmerkt.⁶

4 Daarin worden Kamerstukken, literatuur en geraadpleegde jurisprudentie aangehaald waarin de term ‘open norm’ - soms toevallig - is opgenomen.

5 Onderzocht zijn de BNB uitspraken op het voorkomen van de term ‘open norm’ in de tekst. Er zijn ca. 80 BNB-nummers gevonden en doorgenomen waarin ten minste eenmaal de term open norm voorkomt. De periode bestrijkt de jaren 1991 t/m 2018.

6 In het civiele recht kan dit wel voorkomen, met name wordt art. 6:233, sub a, BW – beding in algemene voorwaarden – door de rechter als open norm aangemerkt.

Met name de jurisprudentie van de Hoge Raad op het gebied van belastingrecht bevat in de onderzochte uitspraken geen term ‘open norm’, dit in tegenstelling tot de bijbehorende conclusies en noten die tot de rechtspraak worden gerekend.⁷ Een aantal in de rechtspraak vermelde normen voldoet aan de onderzoekdefinitie **def.3** van een open norm. Daarbij kan worden gedacht aan goed koopmansgebruik, waarde in het economische verkeer, zakelijke verrekennprijzen, naar omstandigheden beoordeeld, zo spoedig mogelijk, etc. Deze komen aan de orde bij het onderwerp voor- en nadelen van open normen.⁸ Het merendeel van de in de documentatie van rechtspraak aangetroffen open normen voldoet hier niet aan.

De hiernavolgende opsomming van een aantal voorbeelden van normen die geen open normen zijn in de zin van in dit onderzoek gehanteerde definities, geeft aan hoe divers dat gebruik wel niet is. Daarbij is aangegeven hoe de norm zou worden ingedeeld volgens de theorie en definitie op grond van dit onderzoek.

<i>aangemerkt als open norm</i>	<i>bron</i>	<i>volgens mijn theorie</i>
Onzakelijke lening: ⁹	A-G onderdeel 4.28	kwalificatienorm.
Ondernemer: ¹⁰	A-G onderdeel 4.4	onbepaald begrip.
In betekende mate: ¹¹	A-G onderdeel 4.26	<i>q-norm</i> .
Zeer gering financieel belang: ¹²	A-G onderdeel 4.13	<i>q-norm</i> .
Delegatiebepaling: ¹³	A-G onderdeel 6.8	delegatienorm
Communicatiemiddelen: ¹⁴	A-G onderdeel 5.5	abstract begrip
Rechterlijke onpartijdigheid: ¹⁵	A-G onderdeel 4.12	kwalificatienorm.
Keuze regeling: ¹⁶	A-G onderdeel 7.6	norm (met een optie)
Evident onredelijk: ¹⁷	noot Happé	kwalificatienorm.

7 Zie inleiding ook paragraaf 6.8.

8 Zie hierna in paragraaf 7.5.

9 HR 2 maart 2018, nr. 17/01191, BNB 2018/113.

10 HR 30 maart 2018, nr. 17/00395, BNB 2018/114.

11 HR 17 februari 2017, nr. 16/01547, BNB 2017/144.

12 HR 2 juni 2017, nr. 16/03967, BNB 2017/150.

13 HR 2 juni 2017, nr. 16/04645, BNB 2017/151. De delegatiebepaling heeft betrekking op artikel 6.17, lid 1,

Sub d, Wet IB 2001 (geldend tot 2009). Hierbij wordt opgemerkt dat een delegatienorm ook open, vaag, abstract of onbepaald van inhoud kan zijn. Theoretisch is een delegatienorm een verwijzing naar een persoon die uitvoering en inhoud geeft aan de norm. Voorbeelden zijn ministeriële regelingen en voor bezwaar vatbare beschikkingen van de inspecteur.

14 HR 11 september 2015, nr. 14/05508, BNB 2016/1.

15 HR 14 november 2014, nr. 12/05832, BNB 2015/46. De tweede zin luidt: “Wanneer als procespartij iemand optreedt die in een vorige werkring van de rechter een cliënt van hem was, kan dit de rechter noodzaken tot het niet behandelen van die zaak.” Aanbeveling 7, Leidraad onpartijdigheid van de rechter, www.rechtspraak.nl.

16 HR 13 december 2013, nr. 12/02305, BNB 2014/39. Zie ook conclusie A-G Niessen voor HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77.

17 HR 22 november 2013, nr. 13/01622, BNB 2014/30.

Te wijten: ¹⁸	A-G onderdeel 4.34	kwalificatienorm.
Arbeidsovereenkomst: ¹⁹	noot Kavelaars	abstract begrip.
Redelijke voortvarendheid: ²⁰	A-G onderdeel 6.3	kwalificatienorm.
Administratie: ²¹	noot Feteris	terecht open norm.
Tijdstip ten goede komen: ²²	A-G onderdeel 5.5.5	vage norm.

Deze voorbeelden illustreren het overwegend aanhalen van de term ‘open norm’ in conclusies van de A-G en in noten. De term ‘open norm’ heeft in de hiervoor gegeven voorbeelden de betekenis van een norm met een marge van onbepaaldheid of openheid. Ongeacht de soort norm concretiseert de rechter in een bepaald geval de norm die vanwege de mate van onbepaaldheid in de uitleg van een uitspraak vervolgens als open norm kan worden gekarakteriseerd en ook weer als zodanig zal worden aangehaald (in een zichzelf herhalend proces zonder einde).

7.2 IN DE RECHTSPRAAK AANGEGEVEN IMPLICATIES VAN OPEN NORMEN

De hieronder opgenomen opinabilia omtrent het gebruik van open normen geven diverse aspecten aan die samenhangen met het gebruik van open normen.²³ De opinabilia zijn geen bewijzen maar het betreft mogelijke ervaringskennis die is opgedaan bij de toepassing van open normen. Daaruit zouden vervolgens op grond van systematisch onderzoek specifiek hierop gerichte aanbevelingen voor wetgever en rechter kunnen worden afgeleid. Evenals in de vorige paragraaf is uiteengezet heeft rechtspraak betrekking op jurisprudentie en de daarbij onderscheiden documentatie van conclusies van de A-G en noten.

Toepassing van open normen maakt per geval maatwerk voor de rechter mogelijk:²⁴

“Desalniettemin kunnen vage, of beter gezegd, open normen hun waarde bewijzen om beslissingen op maat te kunnen nemen.”

18 Conclusie A-G voor HR 5 oktober 2012, nr. 11/01555, BNB 2012/312. Art. 40, zesde lid, IW 1990. Anders gezegd, een mate van verwijtbaarheid.

19 HR 17 februari 2012, nr. 11/00371, BNB 2012/129.

20 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 19 december 2013, nr. 13/01201, BNB 2014/138. (Voortvarendheid kan betrekking hebben op daadkracht of op snelheid.)

21 HR 27 september 2002, nr. 36.676, BNB 2003/13.

22 HR 21 maart 2001, nr. 35.425, BNB 2001/329. Art. 16, lid 3, AWR; aanvang tijdstip van ten goede komen.

23 De opinabilia zijn afkomstig uit dezelfde verzameling van ca. 80 BNB-nummers als onder hiervoor vermeld.

24 Zie conclusie A-G Niessen voor HR 19 december 2013, nr. 13/01201, BNB 2014/138, onderdeel 6.3.

De mate van pleitbaarheid kan in verband worden gebracht met het gebruik van open normen, zelfs indien een vaag begrip wordt toegepast:²⁵

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

Een formulering voor een terughoudende rol van de rechter ten aanzien van open normen:²⁶

“Met het gebruik van ‘open normen’ wil de wetgever nog wel eens ruimte laten voor rechterlijke interpretatie en rechtsvorming. De rechter zelf echter stelt geen normen. Hij geeft beslissingen over toepassing ervan in concrete situaties. Soms moet hij zelf een norm bindend interpreteren.”

De wetgever kan door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregels ongedaan maken of aanpassen. In geval van open normen doorkruist de wetgever hiermee de aan de Hoge Raad gegeven verantwoordelijkheid en bevoegdheid voor de invulling en ontwikkeling van open normen. Formeel is het standpunt juist: als de wetgever ontevreden is met de invulling van de open norm door de rechter dan kan hij met wetgeving het ongewenste resultaat – voor de toekomst – bijbuigen of repareren. In de praktijk zou ingrijpen bij hoge uitzondering moeten plaatsvinden.²⁷

“Wij achten deze tendens om rechtspraak van de Hoge Raad, gewezen in het kader van de open norm van goed koopmansgebruik, ongedaan te maken, in strijd met de rechtszekerheid en met het open karakter van die norm.”

Het is niet uitgesloten dat aan de rechter voorgelegde zaken leiden tot nieuwe stappen in de rechtsontwikkeling die achteraf een onwelgevallige verrassing voor de wetgever vormen. Met name de rechterlijke invulling van open normen legitimeert dergelijke verrassingen of biedt hiertoe gelegenheid:²⁸

25 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 11 augustus 2017, nr. 16/04756, BNB 2017/193, onderdeel 6.3 van zijn conclusie onder aanhaling Lubbers en Poelmann

26 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 17 februari 2017, nr. 16/01547, BNB 2017/144, onderdeel 4.26 van zijn conclusie met aanhaling Snoijink. Er wordt aan voorbij gegaan dat de rechter ook via rechtsontwikkeling normen stelt, bijvoorbeeld goed koopmansgebruik, stakingsrecht, ontslagrecht, euthanasie en alimentatie.

27 Zie conclusie A-G Wattel voor HR 16 oktober 2015, nr. 13/04121, BNB 2016/14, onderdeel 7.6.

28 HR 9 september 2011, nr. 10/04967, BNB 2011/257, onder noot Snoijink punt 7.

“En kan de wetgever dan nog ooit met droge ogen open normen formuleren en de invulling ervan gaarne aan de rechter overlaten?”

Vooraf wanneer de wetgever de invulling van de open norm aan de rechter overlaat – de standaardformulering bij open normen in Kamerstukken – zou bij het ongedaan maken van de door de rechter gegeven invulling de wetgever terughoudendheid moeten betrachten:²⁹

“‘Onevenredig voor- of nadeel’ is een begrip dat in de belastingwetgeving bekend staat als een ‘vage norm’. (...) De wetgever heeft van deze vage of open normen als het ware alleen de contouren geschetst, en laat de nadere invulling over aan de belastingrechtspraak.”

Anderzijds behoren bij beslissingen ten aanzien van open normen in alle gevallen een heldere uitleg en motivering te worden gegeven. Dit geval betreft het ontbreken van uitleg van de Hoge Raad over tegengestelde beslissingen aan een eerder gewezen arrest. Het zogenoemde ‘in stilte omgaan’:³⁰

“Dit lijkt mij op gespannen voet te staan met de verantwoordelijkheid die hoort bij de rol van ‘medewetgever’ die de Hoge Raad van de ‘echte’ wetgever heeft gekregen als het gaat om de invulling van de open norm goed koopmansgebruik.”

Een open norm introduceren en vervolgens met regels inkaderen ontnemt een open norm zijn bedoeling:³¹

“De boeiende vraag was dus: wat onderscheidt een ‘beloningsvoordeel’ van een ‘beloning’? Helaas werden dit soort principiële discussies in de praktijk in de kiem gesmoord door de bijna obsessieve neiging, die we in de sfeer van de loonheffingen wel vaker zien, om open normen te versimpelen met een woud van detailregels, beleidsbesluiten, handboeken, webinars en ‘V&A’s’. Het gevolg hiervan is dat in deze sfeer details en kokervisies regeren. De vraag of de regeltjes werkelijk nog hun basis vinden in wat naar maatschappelijke opvattingen onder loon wordt verstaan, raakt in dat klimaat volledig op de achtergrond.”

Een uitleg van bijvoorbeeld de open norm *waarde in het economische verkeer* door de Hoge Raad kan open norm-achtig zijn.³² Evenzo kan een uitleg van een EU-norm open-norm-achtig zijn.³³

29 Zie conclusie A-G Moltmaker voor HR 27 juli 1999, nr. 33.321, BNB 1999/391, onderdeel 3.2.6 met aanhaling rapport genoemd in noot 8.

30 Zie conclusie A-G Wattel voor HR 9 april 2010, nr. 08/03645, BNB 2010/242, onderdeel 6.2 met aanhaling van Essers.

31 Noot Mertens bij HR 30 januari 2015, nr. 13/03776, BNB 2015/110.

32 Zie HR 5 februari 1969, nr. 16.047, BNB 1969/63. Ook genoemd in paragraaf 6.6.

33 Zie conclusie A-G IJzerman voor HR 21 april 2017, nr. 15/02180, BNB 2017/130, onderdeel 7.14. In de uitleg is sprake van open norm ‘een bijzondere omstandigheid’ die een bedrijfsbehoefte legitimeert.

“Naar wij vermoeden zal deze open-norm-achtige uitleg van het Hof van Justitie EG in menig lidstaat de nodige discussies opleveren. Open EU-normen onderscheiden zich niet van nationale open normen, althans wat betreft de definitie en methodiek. Wel is er een onderscheid in het door de wetgever kunnen aanpassen van een onwelgevallige rechterlijke uitspraak.”

Het vooraf verlenen van zekerheid is een gunst van de belastingdienst. Indien bij een belastingplichtige onzekerheid kan ontstaan over de documentatieverplichting, kan bij een inspecteur vooraf zekerheid worden verkregen.³⁴

“Bij de codificatie van de documentatieverplichting is bewust niet gekozen voor een uitputtende lijst van documenten die ter onderbouwing van het arm's-lengthkarakter van de transacties nodig zijn. In die zin is sprake van een open norm.”

Een afweging tussen een definitie van het begrip loon en loon als open norm. De strekking hiervan is dat het ontbreken van een definitie als een open norm wordt beschouwd.³⁵

“Het nadeel van een definitie is evident: er hoeft maar aan een onderdeel niet te worden voldaan en van een aanspraak is geen sprake meer. De problematiek komt eigenlijk neer op de vraag of de regelgever ervoor moet kiezen een begrip of regeling in detail vast te leggen, of dat een open norm de voorkeur verdient. Ik behoor stellig tot de categorie die de laatste benadering voorstaat, met dien verstande dat er gevallen van regelgeving zijn waar een precieze vastlegging wenselijk of noodzakelijk is.”

Rechtszekerheid is een belangrijk maar een relatief weinig wetenschappelijk onderzocht onderwerp bij toepassing van open normen.³⁶

“Deze eisen worden nader omschreven in art. 12, Boek 3 BW, dat luidt: ‘Bij de vaststelling van wat redelijkheid en billijkheid eisen, moet rekening worden gehouden met algemeen erkende rechtsbeginselen, met de in Nederland levende rechtsovertuigingen en met de maatschappelijke en persoonlijke belangen, die bij het gegeven geval zijn betrokken’. Ook dit blijft uiteraard een vage, open

34 Besluit Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2013, IFZ 2013/184M, *Stcrt.* 2013, 32854, BNB 2014/132, nr. 14, Documentatieverplichting. Ter geruststelling laat de staatssecretaris weten: “Gelet op de gehanteerde open norm realiseer ik me dat er bij belastingplichtigen onzekerheid kan ontstaan over de vraag of de aanwezige documentatie door de Belastingdienst als voldoende zal worden beoordeeld. Daarom is het mogelijk om bij de bevoegde inspecteur zekerheid te verkrijgen over de vraag of voldaan is aan de documentatieverplichting van artikel 8b, derde lid, Wet Vpb 1969.” A contrario verkeert de belastingplichtige permanent in door de wetgever gecreëerde onzekerheid.

35 Noot P. Kavelaars bij HR 23 januari 2009, nr. 612, BNB 2009/78.

36 Noot P. den Boer bij HR 4 december 1991, nr. 27.589, BNB 1992/61. Zie voor rechtszekerheid in het belastingrecht: H.J. Hellema, De rechtszekerheid in het belastingrecht, WFR 1960/418 en de reactie van D. Brull, Overpeinzingen naar aanleiding van de voordracht van prof. Hellema op de Belastingconsulentendag 1960, WFR 1960/615.

norm, maar met name de laatste zinsnede lijkt toch wel goed te passen bij de in de aanvang van deze noot vermelde spanning tussen de rechtszekerheid (een persoonlijk belang) en de objectieve juistheid van de belastingheffing (een maatschappelijk belang)."

De citaten geven in het kort de aspecten weer die als aanbevelingen of als commentaar kunnen worden beschouwd op het structuurloze gebruik van open normen. Dit laatste regardeert de rechter niet, wel de wetgever.

7.3 SAMENVATTING RECHTSPRAAK

Door paragraaf 7.1 wordt duidelijk, of wordt nogmaals bevestigd,³⁷ dat het aanmerken van een norm als open norm een vrijblijvende en arbitraire aan gelegenheid is. Vrijwel elke norm kan als open norm worden beschouwd, juist omdat aan elke norm een bepaalde mate van openheid kan worden toegekend. Hetzelfde zou van vage normen gezegd kunnen worden indien geen onderscheid wordt gemaakt in openheid en vaagheid. De aangehaalde voorbeelden uit de documentatie van rechtspraak geven aan dat het aanmerken van een norm als open norm de mogelijkheid geeft om gelegenheidsargumenten te gebruiken. Partijen kunnen naar believen argumenten naar voren brengen dat open normen maatwerk, keuzevrijheid en maatschappelijke conformiteit mogelijk maken. Of zij kunnen betogen dat open normen rechtsonzekerheid, rechtsongelijkheid, onbegrijpelijkheid, extra kosten en procesrisico's met zich meebrengen. Anders gezegd, in geval van een open norm is een bepaald standpunt – zo lang de Hoge Raad zich daarover nog niet heeft uitgelaten – eerder verdedigbaar of pleitbaar.

Juist door generalisatie verdwijnen de vaak relevante opinabilia zoals weergegeven in paragraaf 7.2 in de verzameling meningen die voor alle normen geldt. Bijvoorbeeld indien de mate van pleitbaarheid van een standpunt ruimer uitvalt bij een open norm, en elke norm een open norm kan zijn, dan geldt die ruimere pleitbaarheid voor alle normen. Anders gezegd, specifieke voorwaarden of regelingen bij het gebruik van open normen kunnen slechts gesteld of ontwikkeld worden indien wetgever, rechtspraak en rechtspraktijk een open norm als zodanig definiëren en consistent toepassen.

7.4 OPINABILIA IN DE LITERAATUUR

De opinabilia in de literatuur ten aanzien van open normen onderscheiden zich van de hiervoor gegeven opinabilia in de rechtspraak. Een genuanceerde opvatting wordt aangetroffen bij Hofstra die overigens niet spreekt over open normen maar over algemene – zgn. abstracte – formuleringen.³⁸

³⁷ Zie hoofdstuk 2 (De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm').

³⁸ Hofstra & Niessen a.w., p. 140-141.

Daaronder verstaat Hofstra 'goed koopmansgebruik', 'waarde in het economische verkeer', de begrippen 'in belangrijke mate' en grotendeels'. Hofstra vervolgt met de vraag: "De omstandigheid dat de HR er in geslaagd is aan de hierbedoelde abstracte begrippen een bevredigende inhoud te geven, roept de vraag op of zij ook elders in het belastingrecht niet een ruimere toepassing verdienen." Zijn afgewogen antwoord daarop luidt: "Hoewel detaileringen in de wet in een aantal gevallen onmisbaar zullen blijven, lijkt de gestelde vraag in beginsel voor een bevestigend antwoord vatbaar."

In een artikel over open normen is meestal sprake van een kritische stellingneming voor of tegen het gebruik van open normen. Langereis vindt het gebrek aan eenstemmigheid opmerkelijk.³⁹ Zijn pleidooi is om de open rechtsnormen in het belastingrecht meer ruimte te bieden. De nadelen worden neergezet als misverstanden over open rechtsnormen. De voordelen van open rechtsnormen zijn daarentegen duidelijk: a. rechtszekerheid voor de burger, b. voorspelbaarheid van het recht, c. geringe gevoeligheid van het systeem voor *fraus legis* en d. werkbesparing voor de overheid en burgers.

Stevens is eveneens voorstander van het gebruik van open normen, maar onderkent dat zonder voorwaarden te stellen de rechtszekerheid en rechtsbescherming voor de burger hierdoor geschaad kunnen worden.⁴⁰ Door middel van doelgerichte normen kan de regeldruk voor de ondernemers worden verminderd en zelfregulering worden bevorderd.⁴¹ De voordelen zijn efficiency en maatwerk. Van Dijck stelt op grond van zijn lange ervaring dat open normen ten nadele van de belastingplichtige werken.⁴² Het argument dat met open normen de maatschappelijke ontwikkelingen gevolgd kunnen worden, acht hij een drogreden. Hij kan het wel eens zijn om met toepassing van open normen de belastingwetgeving te vereenvoudigen mits de belastingplichtigen een betere rechtsbescherming krijgen. Berkhout gaat dit allemaal niet ver genoeg. Hij houdt een gepassioneerd pleidooi voor het bewust creëren en koesteren van open normen.⁴³ Hij ziet vooral de noodzaak om de balans tussen wetstoepassing en praktijk via meer open normen naar de praktijk te laten doorslaan, waarbij de praktijk

39 Ch. J. Langereis, *Open normen in het belastingrecht*, Liberale Giften, vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus, Deventer 1999, p. 243 e.v.

40 L.G.M. Stevens, *Durf te vertrouwen op open normen*, WFR 2007/1090. Zie ook L.G.M. Stevens, *Terugkoppeling door het Ondernemersklankbord Regeldruk*, p. 129-146, in J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008.

41 Zie ook voor het verband tussen open normen en regeldruk B.R. Dorbeck-Jung e.a., *Rapport Open normen en regeldruk*, Onderzoek in opdracht van het Ministerie van Justitie, Enschede, december 2005.

42 J.E.A.M. van Dijck, *Slotwoord*, WFR 2007/1183.

43 T.M. Berkhout, *Wetgevers en rechters: creëer en koester open normen*, NTFR 2012/723. Zie ook E. Drion, *Open normen en het belang van de waarom-vraag*, NJB 2017/1979. R.J. Anderson, *Open normen in de fiscale wetgeving*, WFR 2018/15.

meer verantwoordelijkheid moet nemen en krijgen.⁴⁴ Meussen vindt goed koopmansgebruik een open norm die uitstekend functioneert maar wettelijke regelingen met het karakter van antisbruikregelingen lenen zich naar zijn mening niet voor vage, open en abstracte normen. Een dergelijke norm dient volgens Meussen concreet, zo mogelijk kwantitatief door de wetgever te worden geformuleerd.⁴⁵

De voorgaande pro en contra argumentatie ten aanzien van het gebruik van open normen doet denken aan de scholastieke methode: het verwijzen naar een gezaghebbende bron die een leerstelling heeft gegeven over de toepassing van open normen. De rechtswetenschap kan naar deze gezaghebbende bronnen verwijzen, die als waar mogen worden aangenomen. De gezaghebbende bronnen poneren leerstellingen die met elkaar in strijd zijn. Doordat in de wetenschap hierop naar keuze een beroep kan doen, ontstaan hieruit opennorm-stromingen met voor- en tegenstanders terwijl inhoudelijk de open norm zelf niet door de gezaghebbende bronnen is gedefinieerd. Uit de rechtspraak volgt dat het aanmerken van een norm als open norm arbitrair plaatsvindt. Uit de literatuur volgt dat de standpunten over het gebruik verdeeld zijn. In beide gevallen geldt dat indien een open norm niet is gedefinieerd, het weinig zinvol is hierover een standpunt in te nemen, hetzij als voorstander hetzij als tegenstander van het gebruik van open normen.

De definitie van de open norm vormt het uitgangspunt voor wat men hiermee wil bereiken. De in dit onderzoek gehanteerde definitie van een open norm, afgeleid van de definitie **def.2** van een rechtsnorm, is als volgt:

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

Deze definitie is in overeenstemming met de doelstelling om de actuele maatschappelijke en technische ontwikkelingen via een open norm te realiseren. Verwezen wordt door middel van een predicaat naar een onbepaalde of bepaalde open norm. De bepaalde open norm is in deze definitie een beschikbare private norm, de onbepaalde open norm een nog qua functievoorschrift voor de inhoud samen te stellen norm. Vervolgens kan het effect van de gedefinieerde **def.3** open norm op juridische en uitvoeringsaspecten worden onderzocht.⁴⁶ De aldus gedefinieerde open norm heeft bijvoorbeeld

44 De praktijk omvat de belastingadviseurs, inspecteurs en belastingplichtigen.

45 G.T.K. Meussen, Wetgever moet afzien van open normen, WFR 2002/603.

46 Daarmee wordt bedoeld: de gevolgen voor de belastingplichtigen, de belastingdienst en de rechtspraak. Ook kan een bepaald effect samenvallen met een andere doelstelling. Bijvoorbeeld het gebruik van open normen maakt als neveneffect ook meer maatwerk in de rechtspraak mogelijk. Maatwerk moet daartoe worden gedefinieerd, bijvoorbeeld om per geval een passende uitspraak te doen, een vorm van ‘Einzelfallgerechtigkeit’. Maatwerk is dus niet exclusief verbonden met open normen, wel met de rechterlijke methodiek.

niet als doelstelling om deregulering te realiseren. Voor deregulering zou een andere definitie van een open norm genomen kunnen worden, in overeenstemming met de betekenis van deregulering.⁴⁷ Uit **def.2** wordt dan als alternatief voor **def.3** een definitie van een open norm afgeleid die als volgt wordt geformuleerd:

[def.3]’ Een open norm is een “rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een abstract voorschrift dat als zelfregulerend functievoorschrift voor een sector of gebied wordt aangemerkt.”

Een abstract voorschrift voor de sector hoger onderwijs is bijvoorbeeld ‘het leveren van topkwaliteit onderwijs aan alle studenten’, hetgeen de sector vervolgens zelf regelt. Theoretisch is nog steeds sprake van een predicaat p = topkwaliteit en een voorschrift φ = *onderwijs* zodat $p\varphi$ vanuit de wetgever als een open norm kan worden aangemerkt. Deze open norm is echter van een geheel andere orde dan de hiervoor gedefinieerde open norm.

Hoewel niet gebruikelijk, blijkt dat sommige niet gedefinieerde begrippen als open normen kwalificeren. Dergelijke begrippen worden gewoonlijk uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis in de taal, tenzij hieraan in de rechtspraak een eigen betekenis is toegekend. Het is echter theoretisch mogelijk dergelijke begrippen als open normen te definiëren. Ook weer met een alternatief voor **def.3**:

[def.3]” Een open norm is een “rechtsnorm waarin de normgever voor de betekenis van een niet in $\mathcal{V}$ gedefinieerd begrip verwijst naar een betekenis in $\mathcal{R}$ dat als functievoorschrift wordt aangemerkt.”

Het functievoorschrift $y = \varphi(\text{begrip})$ geeft bij uitvoering de betekenis y in de gewone taal.⁴⁸

Indien een begrip in de rechtspraak een betekenis is gegeven dan wordt deze vastgelegd in het model: $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.⁴⁹ De limiet van α gaat naar 0 zodat op den duur $\mathcal{V}(\varphi_2)$ een volledig gedefinieerde verzameling begrippen bevat.

⁴⁷ Op deregulering zelf wordt hier niet ingegaan. Ik definieer deregulering als: binnen een wettelijk regime een sector zichzelf maximaal laten regelen. Deregulering kan tot doel hebben om een hogere kwaliteit onderwijs te realiseren, of innovatie te bevorderen, efficiency te vergroten, etc. Dergelijke beoogde effecten kunnen worden onderzocht en besproken aan de hand van de norm.

⁴⁸ ‘Uitvoering’ van φ kan zijn raadpleging van een woordenboek, zoeken op internet of eigen wetenschap. Uiteraard dient ook deze open norm van een doelstelling te worden voorzien, bijvoorbeeld gericht op duidelijke wetgeving en gelijktijdig interpretatievrijheid in $\mathcal{R}$ voor de belastingplichtige.

⁴⁹ Zie paragraaf 6.7.

De hiervoor gesignaleerde divergentie in meningen kan worden geharmoniseerd indien vanuit de theorie een algemene normstructuur worden afgeleid. De in de theorie gedefinieerde normen vormen een gezamenlijk uitgangspunt waarin de gewenste doelstellingen zijn opgenomen. Dit geldt niet alleen voor open normen, vage normen, maar ook voor kwalificatienormen, normen voor onbepaalde en abstracte begrippen en de *q-normen*.⁵⁰

Elke gedefinieerde norm kan vervolgens zinvol worden onderzocht op de beoogde doelstelling en worden geëvalueerd op grond van praktische ervaringen in de rechtspraktijk.

De categorie open normen waarvan de ontwikkeling en concretisering aan de rechter wordt overgelaten volgt dezelfde normtheorie. Evenzo geldt dat voor de normen die autonoom in de rechtspraak worden ontwikkeld in het kader van rechtsontwikkeling. Een argument hiervoor kan zijn dat de ontwikkeling van de norm nog onduidelijk is, de gevolgen onduidelijk zijn, de ontwikkeling politiek onwenselijk is of de stand van wetenschap en techniek als open norm wordt gevolgd. Een dergelijke norm begint met $\alpha = 1$ waarna geleidelijk vanuit de rechtspraak rechtsregels aan $\mathcal{V}(\varphi_2)$ worden toegevoegd.

Wat nog resteert zijn de voor- en nadelen van open normen die voldoen aan de definitie van open norm zoals in dit onderzoek is gedefinieerd. Dit zijn de normen van de vorm $p\varphi$ met predicaat p bepaald en onbepaald. Deze twee soorten worden respectievelijk in paragraaf 7.5 en paragraaf 7.6 besproken.

7.5 DE VOOR- EN NADELEN VAN EEN BEPAALDE OPEN NORM

In dit geval wordt via de open norm verwezen naar een norm in het private domein $\mathcal{R}$, bijvoorbeeld catalogusprijs, effectenprijs, NEN-norm, CO₂-norm of goed koopmansgebruik.⁵¹ Soms is de verwijzing indirect, bijvoorbeeld IFRS via EU-verordeningen⁵², of naar het CBS, DNB en MSCI voor de indices

50 Zie paragraaf 5.5 voor een overzicht van soorten normen.

51 Zie paragraaf 5.3.4 (Predicaten en entiteiten).

52 Art. 2:447, lid 2, BW, art. 2:452, lid 1, BW, art. 2:454, lid 2, BW. Via EU-verordeningen worden op deze wijze open normen in de Nederlandse wetgeving geïntroduceerd. Dergelijke normen kunnen op dezelfde wijze in de systematiek van dit onderzoek worden onderscheiden. Vindt incorporatie plaats dan wordt de EU-norm als norm in Nederlandse wetgeving beschouwd. Vindt omzetting plaats dan ontstaat een nieuwe norm in de Nederlandse wetgeving met eventueel een afwijkende soortindeling.

van het rendementen ten behoeve van het vermogensrendement.⁵³ De verwijzing is vooral bedoeld om een concreet beschikbare norm toe te passen die tevens als maatschappelijke norm geaccepteerd is. Dit moet enigszins worden gerelativeerd voor goed koopmansgebruik. Deze open norm is weliswaar gebaseerd op de norm voor externe verslaggeving maar niet daaraan gelijk. Voor de fiscale jaarwinst is een hierop aangepaste norm onder regie van de Hoge Raad blijvend in ontwikkeling.

De open normen van dit type kunnen worden ingedeeld in drie categorieën:

categorie 1. Verwijzing naar een getal dat door een externe organisatie in $\mathcal{R}$ beschikbaar wordt gesteld. Hieronder vallen prijzen, indices, percentages, hoeveelheden, etc., gepubliceerd door een private organisatie of zelfstandig instituut die er baat bij heeft de norm zelf toe te passen en actueel te houden. Hoe actueel is een eigen belang van de betreffende organisatie.

categorie 2. Verwijzing naar een functievoorschrift dat als standaard of norm door een externe organisatie in $\mathcal{R}$ beschikbaar wordt gesteld. Hieronder vallen NEN-normen, ISO-normen, EU-standaards, etc. Dergelijke normen zijn meestal technisch wetenschappelijk van aard maar kunnen ook betrekking hebben op gedragsnormen zoals De Nederlandse corporate governance code.⁵⁴ Categorie 2 normen worden veelal door de betreffende organisatie zonder winstoogmerk aan derden beschikbaar gesteld.

categorie 3. Verwijzing naar een hybride vorm met een eigen wettelijke identificatie zoals woz of goed koopmansgebruik. De vaststelling van $p\varphi$ berust ten dele op de niet juridisch bindende maatschappelijke norm in $\mathcal{R}$ maar is juridisch gebonden aan rechtsregels in $\mathcal{V}$ en de door de Hoge Raad geformuleerde regels van deze maatschappelijke norm. Bijvoorbeeld normen voor de winstbepaling en verslaggeving in $\mathcal{R}$, zoals accounting standaards en IFRS, worden beschikbaar gesteld door de Raad voor de jaarrekening en IASB en dienen (in sommige gevallen) als een soort leidraad voor de open norm goed

53 Art. 10.6bis Wet IB 2001. Voor het forfaitair rendement in art. 5.2, lid 1, Wet IB 2001 wordt een fictieve portefeuillevverdeling van het vermogen aangehouden. De portefeuillevverdeling bestaat uit onroerende zaken, aandelen en obligaties die met indices jaarlijks worden bijgewerkt. Voor de indices wordt resp. verwezen naar het CBS, MSCI en DNB. Deze indices tellen echter nauwelijks mee omdat het meetkundig gemiddelde van het vorige jaar maal veertien (bedoeld: tot de macht veertien) en de hiervoor genoemde indices van het jaar daarvoor worden genomen (of $x_j = \sqrt[15]{(x_{j-1}^{14} x_{j-2})}$, met x_{j-2} de index van de genoemde instituten). De hoog ingestelde beginwaarden (resp. 4,25% voor onroerende zaken, 8,25% voor aandelen, 4% voor obligaties) blijven door het grote gewicht dat aan x_{j-1} is toegekend lange tijd vrijwel constant. Bijvoorbeeld als x_{j-2} halveert vermindert x_j met ca. 10%.

54 Art. 2:391 lid 5 BW. De daarin genoemde gedragscode is bij wet aangewezen als De Nederlandse corporate governance code voor beursgenoteerde ondernemingen, Stb 747 van 17 aug. 2017.

koopmansgebruik. Categorie 3 lijkt qua structuur en organisatie op categorie 2 maar onderscheidt zich hiervan door de uiteindelijke zeggenschap over de norm vanwege de consequenties voor de belastingopbrengst.

De voor- en nadelen van deze open normen voor de wetgever

De normontwikkeling wordt overgelaten aan de desbetreffende private organisatie of zelfstandig instituut. De norm is voor iedereen gelijk en legitiem toe te passen als ware het een wettelijke norm.⁵⁵ De juridische positie van dit type norm is mede afhankelijk van het voorschrift: dwingend voorgeschreven of als keuzemogelijkheid met als alternatief een gelijkwaardigheidsbepaling. De normen in categorie 1 kunnen eenvoudig dwingend worden voorgeschreven. In categorie 2 komen beide vormen voor, terwijl categorie 3 dwingend is voorgeschreven met keuzemogelijkheden binnen het voorschrift. De kosten van normontwikkeling worden gedragen door de betreffende organisatie en de kosten van normtoepassing door de belastingplichtige. De wetgever kan zichzelf, indien noodzakelijk, verplichten tot het leveren van een bijdrage aan de normontwikkeling en/of de algemene beschikbaarstelling. In het algemeen schept dit type norm verplichtingen voor de wetgever ten aanzien van verkrijgbaarheid tegen redelijke kosten, betrouwbaarheid van de norm, kwaliteit van de norm, continuïteit en aansprakelijkheid in geval van onjuiste normen.

De voor- en nadelen van deze open normen voor de belastingplichtige

De normen zijn via predicaat p in $\mathcal{R}$ te vinden en beschikbaar. Voor categorie 1 zijn geen vrijheden voor de belastingplichtige voorzien. Voor categorie 2 en 3 kunnen binnen het functievoorschrift keuzemogelijkheden of keuzeopties aan de gebruiker zijn overgelaten. Voor goed koopmansgebruik is binnen het functievoorschrift een gecontroleerde vrijheid aan de belastingplichtige gegeven voor bepaling van de jaarlijkse winst.⁵⁶ De kosten van verkrijging van de aangewezen normen komen voor rekening van de belastingplichtige, eveneens eventuele kosten van opleiding, toepassing, advisering en procedures. Dit geldt met name voor het vereiste niveau van deskundigheid om de meer complexe normen in categorie 2 en 3 te begrijpen en toe te kunnen passen.

7.6 DE VOOR- EN NADELEN VAN EEN ONBEPAAALDE OPEN NORM

In deze paragraaf wordt de categorie open normen behandeld waarbij voor de invulling van de inhoud wordt verwezen naar het reële systeem $\mathcal{R}$ met predicaat p = onbepaald. Bij deze categorie normen vindt een buitenwette-

⁵⁵ De uitspraak van de Hoge Raad over de juridische positie van NEN-normen.

⁵⁶ Zie A.O. Lubbers, *Goed koopmansgebruik*, Sdu Amersfoort 2005, p. 311-322.

lijke verwijzing plaats – bijvoorbeeld p = ongebruikelijk – naar een onbepaald functievoorschrift $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ waaraan een gegeven geval dient te worden getoetst. De wetgever geeft zelf geen concreet functievoorschrift in de wet maar laat de definitieve beoordeling van de inhoud van de open norm over aan de rechter. Bijvoorbeeld een zakelijke prijs of een ongebruikelijke terbeschikkingstelling van vermogen moeten in $\mathcal{R}$ kunnen worden bepaald. Voordat een geval aan de rechter wordt voorgelegd, is vanuit het voorliggende geval vooraf een invulling aan de open norm gegeven, een a priori invulling.⁵⁷ Vervolgens beoordeelt de rechter de gegeven inhoud aan de hand van zijn bindende a posteriori invulling. Ook kan een open norm als correctienorm op een gegeven resultaat van een norm a posteriori worden toegepast, bijvoorbeeld in geval van *fraus legis*, toepassing redelijkheid en billijkheid of op doel en strekking van een norm.⁵⁸

De open norm volgens de definitie in de hier behandelde theorie laat het aan de belastingplichtige over welke φ wordt toegepast voor het vaststellen van het resultaat van de open norm. Voorwaarde is dat zijn resultaat overeenkomt met het juridisch door de rechter vastgestelde resultaat $y = p\varphi(\varepsilon)$ als inhoud van de open norm. De $p\varphi$ van de rechter is zijn discretionaire, door de wetgever gegeven bijbehorende bevoegdheid of autonomie.⁵⁹ Een toeneming van open normen laat evenredig de autonomie van de rechter toenemen. Indien nu sprake is van het ongedefinieerd en ongecontroleerd benoemen van open normen, van ‘de vlucht in open normen’, heeft de toeneming van open normen ook invloed op de autonomie van de rechter.⁶⁰ Een gedefinieerde open norm die de wetgever als zodanig aanmerkt schept niet alleen duidelijkheid in de ontwikkeling en toepassing van open normen maar ook in de aan de rechter verleende discretionaire bevoegdheden ter zake van open normen.

57 In de meeste gevallen door de belastingplichtige, die op grond van eigen wetenschap of van een adviseur een inhoud aan de open norm aangeeft. Deze a priori invulling berust op een vermoeden van juistheid die ook zonder a posteriori toetsing van rechtswege definitief wordt ingevolge art. 16 AWR.

58 Een correctienorm kan door de rechter worden toegepast op het resultaat van elke norm, een dergelijke open norm is meer bedoeld voor de rechter dan voor de belastingplichtige.

59 Wiarda a.w., Onmiskkenbaar heeft de publicatie van Wiarda grote invloed uitgeoefend op de beoordeling van voor- en nadelen van open normen (door Wiarda vage normen genoemd). Zie een verklaring voor de ontwikkeling, p. 71 -76, en voor een aantal bezwaren, p. 77-86.

60 En daarmee op de bevoegdheden die daarbij behoren. Op deze wijze kan de rechter via open normen zijn bevoegdheden of speelveld vergroten zonder een expliciete democratische legitimering. In essentie is dat ook de boodschap in het betoog van Hedemann in ‘Die Flucht in die Generalklauseln’ en in de bedenkingen van Wiarda tegen wat hij noemt vage normen, anders gezegd ‘de vlucht in vage normen’.

Uitgangspunt voor het gebruik van open normen vormt de noodzakelijkheid voor de wetgever om deze normen toe te passen.⁶¹ Hieruit volgt dat de wetgever het doel en de redenen kan aangeven die voor de toepassing van belang zijn en de voorwaarden die daarbij in acht dienen te worden genomen. Wordt nu een onbepaalde open norm volgens de gegeven definitie door de wetgever in de wet opgenomen en als zodanig aangemerkt, dan kunnen de rechtspraktijk en rechtswetenschap de ontwikkeling van open normen gericht volgen.

Het gebruik van onbepaalde open normen door de wetgever brengt voor- en nadelen met zich en heeft gevolgen voor de rechter en de belastingplichtige.

De voordelen voor de wetgever zijn:

- De wetgever stuurt de ontwikkeling en toepassing van open normen in de wet op grond van een democratische besluitvorming. Voor de rechtspraktijk is daarin de open norm duidelijk kenbaar.
- De wetgever kan volstaan met een eenvoudige verwijzing naar een onbepaald voorschrift in *R* dat voor de adressaten van de open norm kenbaar en bepaalbaar is.
- Gelegitimeerde overdracht van de bij de open norm behorende bevoegdheden aan de rechter die in alle gevallen een uitspraak zal moeten geven, zo nodig voorzien van aanvullende en corrigerende formuleringen, mede aangevuld door de rechtspraktijk.
- De inhoud van de norm sluit aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen en via rechtsontwikkeling door de rechter actueel gehouden.

De nadelen voor de wetgever zijn:

- De regiefunctie van een onbepaalde open norm wordt aan de rechter overgelaten en brengt het risico met zich van een voor de overheid ongewenste uitspraak of inhoudelijke ontwikkeling van een open norm.
- Ongedaanmaking door wetgeving is niet onmogelijk maar dient in zeer uitzonderlijke gevallen plaats te vinden. Ongedaanmaking van ongewenste rechterlijke uitspraken op grond van open normen in door Nederland afgesloten verdragen kunnen niet eenzijdig via Nederlandse wetgeving worden gerealiseerd.

61 De gebruikelijke argumenten zijn: de noodzaak van globale regelingen omdat de wetgever niet alle gevallen kan voorzien, en de rechter de mogelijkheid te geven individuele gevallen de juiste oplossing te kiezen. Zie Wiarda a.w., p. 71-82, voorts Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, FED Amsterdam 1995, p. 121-125 en J.L.M. Gribnau, *Separation of powers*, EATLP Santiago de Compostela 2009 Congress, p. 151-154.

De gevolgen voor de rechter zijn meer flexibiliteit ten aanzien een passende oplossing in een concreet geval.⁶² Tevens is sprake van een vergroting van zijn autonomie of speelveld. Zoals gezegd vergen open normen meer werk en deskundigheid. Een passende oplossing is echter niet exclusief verbonden aan het gebruik van open normen. De rechter heeft methodisch meer mogelijkheden en manoeuvreerruimte om een passende oplossing te vinden, ook voor normen die niet als open norm worden aangemerkt. Traditioneel zijn dit onbepaalde begrippen, abstracte begrippen en vage normen die de rechter ook in het verleden moest concretiseren.⁶³ Een ander veelgenoemd gevolg is het aansluiten van een regeling bij maatschappelijke ontwikkelingen.⁶⁴ Beide voordelen zijn echter op grond van de definitie van een open norm eigenschappen van een open norm. Een open norm wordt voor een concreet geval een passende invulling gegeven die vanwege de invulling in $\mathcal{R}$ aansluit bij een maatschappelijke ontwikkeling en samengaat met rechtsontwikkeling.⁶⁵

Gevolgen van toepassing van open normen voor de belastingplichtige hebben betrekking op het deel in $\mathcal{R}$ van de vergelijking $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$.⁶⁶ Praktisch gesproken zal een belastingplichtige φ_1 kiezen binnen de regels van φ_2 om zo min mogelijk belasting behoeven te betalen. Of de belastingplichtige hiermee per saldo een voordeel of een nadeel bereikt, is ongewis omdat de belastingplichtige het minimum niet kent en de inspecteur het maximum niet kent.⁶⁷ Het voordeel van open normen lijkt hierdoor voor de belastingplichtige beperkt.⁶⁸ Het nadeel is dat voor een meer ingewik-

62 Bartels & Milo a.w., p. 2. Met name de door open normen geboden flexibiliteit wordt voor het goederenrecht van belang geacht. Open normen worden in navolging van A.S. Hartkamp [A.S. Hartkamp, *Aard en opzet van het nieuwe vermogensrecht*, Kluwer Deventer 1990] beschouwd als 'wettelijk voorschriften waarvan de invulling geheel aan de rechtspraktijk is overgelaten.', p. 65.

63 P. Scholten & E. Meijer, *Gedenksboek BW 1838-1938*, Tjeenk Willink Zwolle 1938. Met het artikel van B.M. Telders waarin voorbeelden van een 'algemeen richtsnoer' als norm, p. 204-205. Tegenwoordig zouden we dit open normen noemen.

64 Kamerstukken II 2000-2001, nr. 27 466, nr. 3, p. 50.

65 Pavillon a.w., p. 2.

66 Zie paragraaf 5.8.

67 Beide partijen beoordelen daarbij de ingenomen grensposities op rechtseconomische kansberekening en motieven. Dit lijkt op het chicken game in een economische spelsituatie waarbij in het belastingspel de belastingplichtige als chicken zal eindigen.

68 Als voordeel wordt in geval van goed koopmansgebruik genoemd een zekere vrijheid voor de belastingplichtige om de jaarwinst vast te stellen. De vrijheid betreft een keuze uit verschillende opties. De vrijheid voor de hier behandelde open normen $p\varphi$ met $p =$ onbepaald vormt eerder een nadeel dan een voordeel. Anders in J.L.M. Gribnau e.a., *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008, p. 143-144. Als voordelen voor burger en ondernemer worden genoemd grotere vrijheid en creativiteit, in de praktijk meer efficiëntie, maatwerk en zelfregulering die leidt tot minder regeldruk.

kelde φ_1 meestal een deskundige moet worden ingeschakeld.⁶⁹ De daarmee verband houdende kosten komen voor rekening van de belastingplichtige. Ten opzichte van andere normen is het verschil relatief: bijvoorbeeld kwalificatienormen, *q-normen* en, abstracte begrippen en onbepaalde begrippen vereisen in voorkomende gevallen ook een beroep op deskundigheid. Dat geldt ook voor rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid. In geval van open normen heeft dit betrekking op de extra onzekerheid in verband met φ_1 die mede samenhangt met de hiervoor genoemde deskundigheid.⁷⁰ Het verband is moeilijk aantoonbaar vanwege het niet eenduidig gebruik van open normen en het ontbreken van onderzoeksresultaten op dit onderwerp.

7.7 SAMENVATTING OPINABILIA

De opinabilia over open normen zijn uiteenlopend en tegengesteld ten aanzien van de voor- en nadelen van het gebruik van open normen. Uit de jurisprudentie, met name uit conclusies van het Parket en noten, blijkt dat een grote verscheidenheid aan normen op willekeurige wijze als open norm wordt aangemerkt. Uit de literatuur blijkt dat onder wervende kopteksten aan open normen ongefundeerde voor- en nadelen worden toegekend. Ongefundeerd betekent in dit verband dat niet wordt uitgegaan van een definitie van een open norm waardoor de open norm voor elk gewenst doel kan worden ingezet. Uitgaande van een definitie kan worden aangegeven welke voor- en nadelen extra ontstaan vanwege de eigenschappen van een open norm. Dergelijke voor- en nadelen zijn relatief ten opzichte van de andere, in dit onderzoek onderscheiden normen zoals kwalificatienormen, *q-normen* en, abstracte begrippen, vage normen en onbepaalde begrippen. De voordelen blijken met name voor de wetgever, met enkele nadelen ten aanzien van het uit handen geven van de regiefunctie voor de open norm.

69 Bijvoorbeeld de waarde in het economische verkeer van een object zal een belastingplichtige zelf kunnen vaststellen maar een ongebruikelijk samenwerkingsverband vergt meer kennis. Goed koopmansgebruik is vrijwel onmogelijk zonder deskundige toe te passen, ook voor het deel $\mathcal{V}(\varphi_2)$. Om de meest vergelijkbare dienstbetrekking te vinden, zoals vermeld in art. 12a Wet LB 1964, zal niet eenvoudig zijn. Van alle vergelijkbare dienstbetrekkingen moet er één zijn met het minste verschil ten opzichte van de eigen (fictieve) dienstbetrekking.

70 De belastingplichtige die zekerheid wenst kan in specifiek in de wet aangegeven gevallen vooraf bij de inspecteur een verzoek indienen omtrent de vraag of een voorgenomen handeling toelaatbaar is. Zie bijvoorbeeld art. 3.55, lid 7, art. 3.56, lid 7, en art. 3.57, lid 7, Wet IB 2001, art. 14a, lid 8 en 9, art. 14, lid 8 en 9, art. 14b, lid 7, art. 20a, lid 10, Wet Vpb 1969. Voor rulings (APA, ATR) als vorm van zekerheid art. 2d j° 6d Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen. Ten slotte kan ook een vaststellingsovereenkomst met de belastingdienst worden afgesloten om onzekerheden en geschillen over belastingheffing te voorkomen of op te lossen. Het verlenen van zekerheid door de belastingdienst wordt als een gunst beschouwd. Anders gezegd: de wetgever creëert onzekerheid met belastingwetgeving die gecontroleerd via de belastingdienst als gunst kan worden gematigd.

De rechtspraak heeft enig voordeel in een toeneming van de autonomie of vergroting van het speelveld, met als nadeel meer werk en deskundigheid. De belastingplichtige heeft afgezien van goed koopmangebruik nauwelijks voordelen, slechts nadelen in tijd en kosten.

