



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 aanleiding van mijn onderzoek vormde de inhoudelijke onduidelijkheid en terminologische verwarring in de aanduiding van normen op het gebied van het recht. Er wordt in de literatuur gesproken over open normen, vage normen, vage en onbepaalde begrippen en abstracte begrippen maar het is volstrekt onduidelijk wat daarmee wordt bedoeld. Mijn voornemen was om helderheid aan te brengen in deze discussie.

De aanduiding van normen met open, vage, etc. heeft betrekking op een indeling naar de inhoud van de norm. Om een norm naar inhoud te kunnen indelen is een systematiek vereist aan de hand waarvan verschillende soorten juridische normen onafhankelijk van elkaar kunnen worden onderscheiden en ingedeeld. Gedurende het onderzoek is gebleken dat het kunnen onderscheiden van normen naar de inhoud van een norm een theoretische basis vereist. Die theoretische basis is in dit onderzoek gevormd door uit te gaan van definities aan de hand waarvan een normtheorie is ontwikkeld waarin alle soorten normen moeten kunnen worden gedefinieerd. Immers, het toelaten van een niet gedefinieerde normsoort zou tot verwarring kunnen leiden. In deze theorie is de definitie van een norm omgezet in een algemene formule voor een norm:

$\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ , entiteit ε is subject of object, E de verzameling waaraan ε moet voldoen, en φ een functievoorschrift.¹

Met behulp van deze formule kan in de theorie een onderscheid worden gemaakt in soorten normen naar inhoud. De 'imperatief' kan daarbij buiten beschouwing worden gelaten omdat de 'imperatief' betrekking heeft op de wijze waarop de norm opgevolgd behoort te worden en niet op de inhoud van de norm.

1 Deze formule betekent: alle entiteiten - subjecten of objecten - die voldoen aan de gegeven kenmerken van de verzameling, behoren te voldoen aan het betreffende voorschrift. Of anders geformuleerd: het betreffende voorschrift is van toepassing op alle entiteiten - subjecten of objecten - die voldoen aan de gegeven kenmerken van de verzameling. De toevoeging *functie* aan voorschrift geeft zowel een actie als de dynamische afhankelijkheid tussen φ en ε weer. Het functievoorschrift φ is daarmee een object dat zich leent voor afzonderlijke bewerkingen en indelingen.

In de theorie is het functievoorschrift φ in een algoritmische vorm gegoten.² Het voordeel hiervan is dat het resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$ direct verbonden wordt met het geval c waartoe ε behoort. Tevens bevat φ alle op dat moment actueel geldige regels die in de uitvoering van φ moeten worden toegepast.³ De algoritmische vorm van voorschriften leidt naar mijn mening tot een grotere nauwkeurigheid en duidelijkheid in de formulering van rechtsregels. Tevens sluit deze vorm goed aan bij een hierop gebaseerde computer implementatie voor een taak of zaak georiënteerde analyse van de onderscheiden soorten normen.

De voor dit onderzoek ontwikkelde normtheorie, gebaseerd op definities waarin normen als formules, rechtsregels als functievoorschriften en subjecten en objecten als entiteiten worden gerepresenteerd, blijkt een noodzakelijke en voldoende voorwaarde in mijn onderzoek te zijn om normen naar hun inhoud te kunnen beoordelen en een antwoord te kunnen geven op de gestelde onderzoeksvragen.

8.1 ONTSTAAN EN WETTELIJK KADER

Alvorens in te gaan op de beantwoording van de probleemstelling en de daarin gestelde deelvragen zullen eerst de conclusies met betrekking tot uit de ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm' en het wettelijk kader van de open norm worden samengevat.

- a) Uit de ontstaansgeschiedenis kan worden geconcludeerd dat de term *open norm* niet is ingevoerd vanwege de introductie van een nieuw type norm.⁴ De term diende als synoniem voor de term *vage norm*, zoals die in gebruik was en is voor normen waarvan de rechtsvorming (gedeeltelijk) aan de rechter wordt overgelaten. Wel accentueerde de introductie van de term *open norm* de toename in het gebruik van dit type norm in het NBW. Deze toename werd mede verklaard als passend bij een moderne codificatie en beperking van de rol van het gewoonterecht. Een onderscheid in enerzijds een *vage norm* en anderzijds een *open norm* was praktisch gesproken voor de wetgever op dat moment niet noodzakelijk omdat in alle gevallen uiteindelijk de rechter zowel een *vage* als een *open norm* interpreteert en concretiseert. Wel gaf de onduidelijkheid in de betekenis van de begrippen *vage norm* en *open norm* een impuls aan het gebruik van de term *open norm* in de parlementaire be-

2 Zie aanhangsel II.

3 Dit principe vinden we ook terug in een natuurlijke taal, of als regels van het taalspel in de zin van L. Wittgenstein, *Filosofische onderzoekingen*, Boom Amsterdam 2006, Deel I. Bijvoorbeeld een schaakspel wordt gespeeld volgens de op dat moment geldende regels die integraal beschikbaar en toegankelijk zijn.

4 Zie hoofdstuk 2.

handeling van wetsvoorstellen. Een open norm in een wetsvoorstel kan namelijk eenvoudig worden doorgeschoven naar de rechter met de gebruikelijke formulering: de invulling van de open norm wordt overgelaten aan de rechter. Mede door het toegenomen gebruik van de term *open norm* en het op de achtergrond geraken van de term *vage norm* bij de parlementaire behandeling van wetsvoorstellen heeft de open norm in de literatuur een gevestigde reputatie verkregen met voorstanders en tegenstanders. De gezamenlijke opvatting van die voor- en tegenstanders is dat de wetgever, terecht of onterecht, invulling van wat als een open norm wordt aangemerkt, overlaat aan de rechtspraak en rechtspraktijk. Een onderscheid in een vage norm en een open norm kan daaruit echter niet worden afgeleid.

- b) Het wettelijk kader waarin de open norm ontstaat, bevat geen specifieke aanwijzingen voor de wetgever ten aanzien van het gebruik van open normen.⁵ De legitimatie voor het gebruik van open normen berust op een algemene interpretatie van art. 104 Gw voor het formuleren van rechtsregels en normen door de wetgever. Anders geformuleerd, de historisch gegroeide legitimatie voor de toepassing van vage normen is vloeiend overgegaan in de legitimatie voor open normen. De specifieke eigenschap van de open norm, ontkoppeling van norm en inhoud van die norm, is niet in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen. Daardoor heeft de wetgever zich een grote vrijheid kunnen toekennen in het gebruik van open normen. Ook delegatie van een belastinggrondslag – dat wil zeggen de basis waarop belastingheffing bij de belastingplichtige plaatsvindt – wordt door de wetgever niet in strijd geacht met het grondwettelijk delegatieverbod, mits ten minste de grondslag zelf in de wet is vastgelegd. Strijdigheid met het delegatieverbod wordt zelfs niet aanwezig geacht indien sprake is van een buitenwettelijke verwijzing naar de inhoud. Daarbij kan worden gedacht aan het invullen van open normen door de rechter of het creëren van open normen in de rechtsvormende taak van de rechter. De ruimte die de wetgever zichzelf heeft toegekend in het toepassen van open normen, creëert vervolgens autonomie en ruimte voor de rechter om open normen in te vullen of zelf open normen te creëren.⁶ Wetgever en rechter werken complementair, wat de wetgever onvolledig heeft gelaten, wordt de rechter geacht naar zijn oordeel recht te doen.

5 Zie hoofdstuk 4.

6 Dit laatste volgt logischer wijze uit het optreden van de rechter als wetgever-plaatsvervanger.

8.2 ANTWOORD OP NEGEN ONDERZOEKSVRAGEN

Uit raadpleging van Kamerstukken, rechtspraak en wetenschappelijke publicaties ontstaat een tamelijk incoherent beeld van het gebruik van de term *open norm*. In het kader van mijn onderzoek naar open normen heb ik een theorie ontwikkeld aan de hand waarvan normen naar hun inhoud kunnen worden onderscheiden. Daaruit kunnen de in de paragraaf 1.4 gestelde onderzoeksvragen worden beantwoord.

– *Wat is een normonderscheidende definitie van een open norm?*

De definitie van een open norm **def.3** is afgeleid van de definitie van een rechtsnorm **def.2**, die op zijn beurt is afgeleid van de basisdefinitie van een norm **def.1**. Langs die weg ben ik tot de volgende definitie van een open norm gekomen:

[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.”

De symbolische representatie van een open norm is $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } p\varphi$. Het resultaat van het bij p passende functievoorschrift φ geeft de inhoud aan de norm.⁷

De symbolische representatie wordt gebruikt omdat hiermee nauwkeurig de relaties tussen normen en inhoud, tussen inhoud en kenmerken en tussen kenmerken onderling kan worden aangegeven. Ook kan in de notatie met toepassing van indices specifiek een tijd, plaats of versie worden aangegeven. Het is een krachtige en korte notatie met als bijkomend voordeel dat wordt geabstraheerd van mogelijk verschillende taalkundige interpretaties.

– *Op welke wijze kan een open norm worden herkend en opgespoord in de wettekst?*

De verwijzing naar het functievoorschrift φ in het reële systeem vindt plaats door middel van het predicaat p . Voor herkenning en opsporing van een open norm moet p worden geïdentificeerd uit aanduidingen zoals gebruikelijk, ongebruikelijk, verkeersopvatting, waarde in het economische verkeer, soortgelijk, zakelijke verrekenprijzen, etc. In deze voorbeelden is het functievoorschrift φ door de wetgever onbepaald gelaten. Dit correspondeert met p = onbepaald. Ook kan de wetgever verwijzen naar een reeds bepaald functievoorschrift in het reële systeem zoals een NEN-norm, catalogusprijs, Prijs-courant, etc. Deze voorbeelden corresponderen met p = bepaald.⁸ In geval van p = bepaald is de norm verbonden met een organisatie die deze norm beschikbaar stelt en actueel houdt.⁹ Een uitzondering hierop vormt goed

⁷ Zie paragraaf 5.3.

⁸ Zie paragraaf 5.3.4.

⁹ Zie paragraaf 5.7.

koopmansgebruik als open norm door de eigennaam die overeenkomt met p = bepaald, maar het voorschrift van de betreffende organisatie niet letterlijk volgt als functievoorschrift.¹⁰

– *Welke soorten open normen kunnen worden onderscheiden?*

Open normen kunnen worden onderscheiden naar p = onbepaald en p = bepaald. Het functievoorschrift φ kan bijvoorbeeld naar zijn resultaat y worden onderscheiden in een handelingsvoorschrift, een waarderingsvoorschrift, een gedragsvoorschrift of een constructievoorschrift. De representatie is $y = \varphi(\varepsilon)$. Enkele voorbeelden:

- handelingsvoorschrift, φ = samenvoeging tot fiscale eenheid, y = fiscale eenheid.
- waarderingsvoorschrift, φ = berekening vermogen box 3, y = vermogen.
- gedragsvoorschrift, φ = handelen te goeder trouw, y = oprecht bereikt resultaat.
- constructievoorschrift, φ = het bouwen van een brug, y = brug.

In het fiscale recht zijn vooral handelingsvoorschrift en waarderingsvoorschrift van toepassing.¹¹

– *Hoe kan een open norm worden onderscheiden van niet-open normen?*

In mijn theorie zijn open normen eenduidig gedefinieerd. Daardoor kunnen de niet-open normen in deze theorie ook eenduidig hierin worden onderscheiden. Hierna volgen de normen die als niet-open norm worden aangemerkt ten opzichte van de ingevolge **def.3** gedefinieerde open norm:¹²

- | | |
|------------------|--|
| open norm: | “een rechtsnorm waarin de normgever voor de inhoud van de norm verwijst naar een voorschrift in het reële systeem dat als functievoorschrift wordt aangemerkt.” |
| vage norm: | entiteit ε , subject of object zoals geformuleerd in de wettekst; op grond van de theorie kan een vage norm geen open norm zijn; ¹³ bijvoorbeeld ‘onderneming’ is een vage norm vanwege onduidelijke kenmerken maar geen open norm. |
| abstract begrip: | omvat alle entiteiten ε met ten minste één kenmerkende eigenschap die alle entiteiten, waarvoor geldt $\forall \varepsilon \in E$, gemeenschappelijk bezitten; ¹⁴ bijvoorbeeld het begrip ‘motorvoertuig’ heeft ten minste de eigenschap ‘motor’ als krachtbron gemeenschappelijk, gevoed door elektriciteit of brandstof. |

¹⁰ Zie paragraaf 5.7.1.

¹¹ Zie paragraaf 5.3.1.

¹² Zie paragraaf 5.5.

¹³ Zie paragraaf 5.4.1.

¹⁴ Zie paragraaf 5.4.3.

- onbepaald begrip: omvat alle hieraan gedefinieerde of toegekende entiteiten ε die voldoen aan $\forall \varepsilon \in E$;¹⁵ bijvoorbeeld wat aan ‘belang’ wordt toegekend moet expliciet worden aangegeven
- kwalificatienorm: kwalificatie van een entiteit ε op grond van wettekst of jurisprudentie;¹⁶ bijvoorbeeld ‘effecten’ worden gekwalificeerd als vermogen in box 3.
- q*-norm: *q* = *quantifier*, of hoegrootheidsbepaler van ε , een onderscheiden soort kwalificatienormen;¹⁷ bijvoorbeeld ‘geen of geringe eigenwoningschuld’ staat aftrek eigenwoningforfait toe.
- verzameling *E*: verzameling entiteiten ε die voldoen aan (kwalificatie) criteria van *E*, *E* kan een open of gesloten verzameling voorstellen.
- E* open: geen limiet, alle woningen, alle omstandigheden, alle voordelen, etc.
- E* gesloten: limitatieve aanduiding, bijvoorbeeld verbonden personen, kwalificerende dochtermaatschappijen van een fiscale eenheid.

- *Op welke wijze kan het onderscheid tussen een open norm en een vage norm worden vastgesteld?*

Een open norm wordt vastgesteld op grond van het predicaat *p* met het functievoorschrift φ . Een vage norm wordt vastgesteld aan de hand van attributen waarop de betreffende entiteit wordt geselecteerd.¹⁸ Vaagheid is een relatieve eigenschap van entiteiten die kan worden beïnvloed, of worden gereduceerd, door de definitie van attributen, of door een precisering van de *quantifier* *q*.¹⁹ Algemeen gesteld is de theorie van vaagheid op *q* van toepassing ten behoeve van verduidelijking van kwalificatienormen. Bijvoorbeeld de kwalificatie ‘gering’ kan op grond van vaagheid worden aangemerkt als verwaarloosbaar zodat de entiteit ε in zijn geheel wordt toegepast. In dit geval is *q* een ‘hoegrootheidsbepaler’. Wordt bijvoorbeeld de kwalificatie ‘grotendeels’ aangemerkt als 60% van de entiteit ε dan is *q* een ‘hoegrootheidsverdeler’. Vaagheid kan ook door de wetgever functioneel worden toegepast om redenen van het tegengaan van oneigenlijk gebruik en uit (proces)efficiency.

¹⁵ Zie paragraaf 5.4.2.

¹⁶ Zie paragraaf 5.3.2.

¹⁷ Zie paragraaf 5.3.2 *Quantifiers*.

¹⁸ Zie paragraaf 5.4.1.

¹⁹ Precisering van de *quantifier* is voor een aantal *q*-normen en in de rechtspraak gegeven.

– *Hoe werkt de dynamiek van een open norm in het fiscale systeem?*

De werking van de in de normtheorie onderscheiden normen kan slechts worden onderzocht en aangetoond in de structuur van een systeem. De normtheorie voorziet in de normen waarop het systeem in de praktijk moet gaan functioneren. De daarbij behorende systeemstructuur en werkwijze kan gemodelleerd worden naar een maatschappelijk gewenste vorm.

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. De primaire functie van het fiscale systeem is de transformatie van privaat eigendom in publiek eigendom.²⁰ Het aanknopingspunt in het reële systeem vormt het belastbare feit waarmee de koppeling wordt gelegd tussen een geval c en normtoepassing.²¹ De norm wordt geactiveerd door een feit, het belastbare feit in het fiscale systeem. Is de norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ voorzien van een predicaat, dat wil zeggen de norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' $p\varphi$, dan is het feit verbonden met een open norm en kan met toepassing van $p\varphi$ van een inhoud worden voorzien.

– *Welke partijen binnen het fiscale systeem zijn betrokken bij de invulling van en toetsing aan een open norm?*

Voor de structuur van het fiscale systeem is uitgegaan van de huidige systeemstructuur. Zoals eerder opgemerkt is dat geen noodzakelijke voorwaarde voor de toepassing van een normtheorie. In de huidige structuur zijn meerdere partijen onderkend in het fiscale systeem $\mathcal{F}$. Geplaatst in het reële systeem $\mathcal{R}$ bestaat het fiscale systeem uit drie deelsystemen, te weten $\mathcal{V}$, $\mathcal{U}$ en $\mathcal{D}$. Deze drie deelsystemen zijn betrokken bij de inhoudsbepaling van een open norm. De drie deelsystemen corresponderen met drie instituties die ieder voor zich een rol spelen en een eigen doel nastreven bij de concretisering van een open norm. Daarbij correspondeert het deelsysteem $\mathcal{V}$ met de wetgever, $\mathcal{U}$ met de uitvoerder (lees belastingdienst) en $\mathcal{D}$ met de rechtspraak. Zoals in de theorie aangegeven, bevat $\mathcal{V}$ alle geldige rechtsregels behorend bij een norm, ook de regels die uit de jurisprudentie afkomstig zijn. Hieruit volgt dat bij toepassing van een open norm $p\varphi$ in $\mathcal{R}$ de aanwezige rechtsregels van de betreffende norm in $\mathcal{V}$ hierbij in aanmerking dienen te worden genomen. Duidelijk zal zijn dat de hoeveelheid rechtsregels per open norm in $\mathcal{V}$ varieert in de tijd, minimaal is er een verwijzing en maximaal is de verwijzing overbodig (feitelijk is de open norm door de rechtspraak gedicht). Dit wordt weergegeven in de formule $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$, waarin α de relatieve hoeveelheid regels in $\mathcal{R}$ voorstelt.²²

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

20 Zie paragraaf 6.1.

21 Zie paragraaf 6.2.2 en paragraaf 6.3.

22 Zie paragraaf 6.5.6.

gegeven 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 een open norm functievoorschrift kan de ontwikkeling per subsysteem, of per institutie in samenhang worden gevolgd. Theoretisch is er sprake van één functievoorschrift dat op tijdstip t alle geldige regels van $p\varphi_i$ in $\mathcal{V}$ bevat.²³

8.3 NORMTHEORIE EN DE METHODIEK VAN DE RECHTER

Uit het voorgaande volgt dat op grond van de theorie zowel de probleemstelling *“In hoeverre is het mogelijk om het begrip ‘open norm’ een herkenbare plaats te geven in het belastingrecht met behulp waarvan de verschillende soorten normen onafhankelijk kunnen worden onderscheiden en ingedeeld?”* alsmede de deelvragen adequaat beantwoord kunnen worden. Algemeen gesteld, stoelt deze theorie op voor het onderzoek noodzakelijke normdefinities waaruit de onderscheiden normen worden afgeleid (een verband tussen norm en normtheorie). Vervolgens wordt de werking van de normen – waaronder de ‘open norm’ – in het fiscale systeem onderzocht. Hierna volgen de samenvatting en conclusies ten aanzien van wat ik heb genoemd de methodiek van de rechter. Hierin komen de volgende aspecten aan de orde. In paragraaf 8.3.1 de oordeelsvorming, in paragraaf 8.3.2 de regiefunctie voor open normen, in paragraaf 8.3.3 de rechtsvinding, in paragraaf 8.3.4 de invulling van open normen en in paragraaf 8.3.5 de dubbele ontkenningen van de Hoge Raad.

8.3.1 Methodiek oordeelsvorming van de rechter

De methodiek van de rechter laat zich in de huidige vorm niet formaliseren omdat het autonome beoordelingsproces van de rechter niet kenbaar is.²⁴ Echter, wordt op abstracte wijze de methodiek van de rechter weergegeven als ω dan bevat deze methodiek ω kenbare methoden van rechtsvinding, van toepassing van beginselen, van logische gevolgtrekkingen, van hermeneutiek en wetenschap die de rechter in zijn oordeelsvorming toepast. De methodiek ω wordt in geval van een open norm toegepast op de vergelijking:²⁵

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

Per geval kan met $\omega(\theta_2)$ de rechter in een eindig iteratief denkproces beoordelen of naar zijn oordeel de juiste uitkomst r_1 en r_2 is verkregen.

²³ Zie paragraaf 6.1.3 en paragraaf 6.4.

²⁴ Gewezen wordt op de toepassingsmogelijkheden en toekomstige ontwikkelingen in het gebruik van ICT voor oplossing van geschillen, ook op het gebied van rechten. Zie D. Dimov, *Crowdsourced Online Dispute Resolution*, diss. Leiden, MI-283 Meijers Reeks Leiden 2017, p. 29 en p. 53 - 70.

²⁵ Zie paragraaf 6.5.

De vergelijking θ_2 kan voor rechtsvinding in twee delen worden onderscheiden:²⁶

4. 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 creëert in deze situatie geen nieuwe rechtsregels.
5. c voldoet aan $y = p\varphi(\varepsilon)$, de rechtsgevolgen r_1 en r_2 worden door de rechter niet aanvaardbaar geacht. In deze situatie vindt rechtsvorming plaats door formulering van nieuwe of gewijzigde rechtsregels voor de betreffende open norm. Daaropvolgend kan de wetgever, bijvoorbeeld vanwege de budgettaire gevolgen die worden opgeroepen door de beslissing van de rechter, deze regels weer wijzigen.

8.3.2 Regie open norm ontwikkeling

De regie voor de ontwikkeling van een open norm berust bij de rechter. De fiscus neemt een dominante positie in voor de a priori invulling van open normen, versterkt door de regelgevende bevoegdheden van de staatsecretaris en de Minister van Financiën via ministeriële regelingen, besluiten en AMvB. 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 die vorm is gegeven in de vergelijking $p\varphi = \mathcal{R}(\varphi_1) + \mathcal{V}(\varphi_2)$. In deze vergelijking is $\mathcal{R}(\varphi_1)$ de vrije ruimte die kan worden benut om φ aan te passen. $\mathcal{V}(\varphi_2)$ vormt de beperking vanwege door de wetgever vastgelegde en/of door de rechter toegevoegde rechtsregels. Duidelijk zal zijn, met uitzondering van goed koopmansgebruik, dat in geval $p = \text{bepaald}$ er geen vrije ruimte in $\mathcal{R}$ overblijft.

8.3.3 Rechtsvinding open normen

In geval van open normen volgt de rechter niet zichtbaar een hierop toegepaste methodiek van rechtsvinding. De gangbare methoden van rechtsvinding lijken ook te worden toegepast bij de concretisering van open normen. Een formele extra stap is de invulling van de open norm om vervolgens een geval hieraan 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 (heffingsambtenaar). Uit de bestudeerde jurisprudentie kan geen concreet verband tussen open norm en een hierop afgestemde methodiek van de rechter worden aangetoond. De wetgever geeft de aanwezigheid van een open norm soms en niet altijd eenduidig in Kamerstukken aan maar neemt de term in geen geval

²⁶ Zie paragraaf 6.5.6.

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 gemengde beslissingen. Daarvoor bepaalt de Hoge Raad zelf de mate van cassatiecontrole waarmee tevens het aantal zaken in kwantitatief opzicht gereguleerd kan worden.²⁷ Met deze zienswijze heeft de Hoge Raad geen behoefte aan een separate categorie open normen.

8.3.4 Methodiek Invulling open normen

De methodiek van de rechter bij de uitleg en invulling van normen kan worden onderscheiden in (i) de methodiek die de feitenrechters hanteren en (ii) de methodiek van de Hoge Raad bij de invulling van normen.²⁸ In de methodiek van de feitenrechter wordt de concretisering van een open norm vormgegeven met inachtneming van reeds gegeven oordelen in eerdere uitspraken. Concretisering heeft bij open normen een feitelijk waarderend en een juridisch oordelend karakter en wordt tot de autonomie van de rechter gerekend. De methodiek bestaat slechts als abstractie en kan ten dele worden afgeleid uit de gewezen uitspraken. 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. Bijvoorbeeld een open norm als *ongebruikelijk samenwerkingsverband* resulteert op feitelijk niveau in een groot aantal beslissingen over een indeling in gebruikelijke en ongebruikelijke samenwerkingsverbanden.²⁹ Het referentiemodel voor de rechter is de gebruikelijkheid van samenwerkingsverbanden in een bepaalde sector.

De Hoge Raad beperkt zich in cassatie tot de behandeling van uitzonderlijke of grensgevallen. De feitelijkheid en casuïstiek van deze open norm 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. In cassatie betracht de Hoge Raad voorzichtigheid bij het formuleren van nieuwe regels om voor zichzelf en de feitelijke instanties ruimte te laten voor rechts-

²⁷ Zie paragraaf 6.8.

²⁸ Zie paragraaf 6.8.1.

²⁹ Voor deze open norm bevinden zich ca. 60 uitspraken van feitelijke instanties in www.rechtspraak.nl; van de Hoge Raad 5 uitspraken.

ontwikkeling. Daartoe gebruikt de Hoge Raad specifieke formuleringen. In plaats van expliciet een norm te formuleren voor het desbetreffende geval laat de Hoge Raad het gemengde oordeel van de feitenrechter in stand en oordeelt hij dat dit oordeel geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Hij maakt mitsdien gebruik van de dubbele ontkenning.

8.3.5 Dubbele ontkenningen van de Hoge Raad

De dubbele ontkenningen in de uitspraken van de Hoge Raad vormen een belangrijk aspect van een zorgvuldige rechtsontwikkeling en regiefunctie voor de invulling van open normen door de feitelijke rechters.³⁰ Voor rechtsuitleg en het formuleren van nieuwe (sub)regels komt de Hoge Raad als hoogste rechter in belastingzaken 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 feitenrechter. De Nederlandse rechtspraak volgt niet de theorie van de enig juiste uitleg of beslissing. Hoewel logisch de methode van Brouwer de voorkeur zou verdienen, waardoor elke uitspraak constructief uit de feiten en omstandigheden van het geval zou kunnen 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 ingeval niet-onbegrijpelijk ongelijk is aan begrijpelijk het vermoeden van begrijpelijk blijft bestaan.

8.4 HET AANMERKEN VAN EEN NORM ALS OPEN NORM

Het aanmerken van een norm als open norm blijkt voor wetgever en wetenschapper een vrijblijvende en arbitraire aangelegenheid.³¹ Vrijwel elke norm kan als open norm worden beschouwd, juist omdat aan elke norm – ook een vage norm – een bepaalde mate van openheid kan worden toegekend. Hetzelfde zou van vage normen gezegd kunnen worden aangezien aan elke norm een bepaalde mate van vaagheid – ook een open norm – kan worden toegekend. Zoals blijkt uit hoofdstuk 3 treedt een vermenging op indien geen onderscheid wordt gemaakt in openheid en vaagheid. Tevens blijkt uit de aangehaalde formuleringen in de literatuur en rechtspraak dat het benoemen van een norm als open norm de mogelijkheid geeft om gelegenheidsargumenten te gebruiken. Men kan naar believen argumenten hanteren zoals open normen maken maatwerk, keuzevrijheid en maatschappelijke conformiteit mogelijk. Of men kan betogen dat open normen rechtsonzekerheid, rechtsongelijkheid, onbegrijpelijkheid, extra kosten en procesrisico's met zich brengen. Anders gezegd, in geval van een open norm lijkt een bepaald

³⁰ Zie paragraaf 6.8.2.

³¹ Zie hoofdstuk 7.

standpunt – zo lang de Hoge Raad dat punt nog niet heeft beslist – eerder verdedigbaar of pleitbaar vanwege de aan de open norm toegekende eigenschappen.

Juist door generalisatie verdwijnen de vaak relevante opinabilia in de verzameling meningen die voor alle normen geldt. Met andere woorden, 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.

8.4.1 Voor- en nadelen open normen

Ten aanzien van de voor- en nadelen van het gebruik van open normen zijn de opinabilia zeer uiteenlopend en tegengesteld.³² 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 met als gevolg dat de open norm voor elk gewenst doel kan worden ingezet. De *term* open norm wordt erkend in de rechtswetenschap maar de norm zelf als zodanig niet in wetgeving en rechtspraak. Wel kunnen de instituties deze *term* uit eigen belang propageren, bijvoorbeeld de wetgever om onduidelijke normen te creëren, de rechter om toeneming van zijn speelveld en autonomie, de belastingdienst om normen naar eigen inzicht toe te lichten of in te vullen. Vanuit dit perspectief, en opinabilia, zijn bij toepassing van met name *onbepaalde* open normen voor een belastingplichtige geen voordelen voorzien, maar slechts nadelen in termen van onduidelijkheid, extra tijdbesteding en kosten. Als ultieme beschermer van de belastingplichtige blijft in dit opzicht alleen de rechter over.³³ De vermeende voordelen voor een belastingplichtige blijven vrijwel beperkt tot de open norm goed koopmansgebruik, de meest bekende maar geen representatieve open norm op het gebied van belastingrecht.³⁴ Het voorgaande is niet van toepassing op de in mijn normtheorie gedefinieerde *bepaalde* open normen, zoals NEN-normen. Wel kan bij deze normen de prijs een rol spelen om deze te verkrijgen.

8.4.2 Conclusie huidig gebruik open normen

De twee voorafgaande punten leiden tot de conclusie dat in het huidige gebruik de term open norm wetenschappelijk gezien geen wezenlijke betekenis heeft. Anders gezegd: indien de term open norm in het huidige gebruik vervangen zou worden door de term vage norm dan komt de normaanduiding eenvoudigweg weer overeen met die van vóór de introductie van de open norm.³⁵ Goed koopmansgebruik is dan weer een vage norm

32 Zie paragrafen 7.5, 7.6 en 7.7.

33 Wel kan nog een beroep worden gedaan op verdragen zoals het EHRM.

34 Zie paragraaf 5.7.1.

35 Zie hoofdstuk 2.

terwijl de tot nu hierop betrekking hebbende wetgeving en jurisprudentie ongewijzigd van kracht blijft.

Zou de in dit onderzoek ontwikkelde theorie vage normen als uitgangspunt genomen hebben, dan zou dat tot hetzelfde resultaat van normonderscheiding leiden, wellicht met een andere naamaanduiding. De in deze theorie gedefinieerde open norm zou dan bijvoorbeeld 'verwijsnorm' of een *q*-norm een 'toewijsnorm' genoemd kunnen worden. In de theorie vormen de definities het uitgangspunt, niet de naamgeving. Dit kan duidelijker worden geïllustreerd in symbolische vorm van $p\varphi$ (open norm of verwijsnorm) en *q*-norm (*quantifier* of toewijsnorm). Zo staat bijvoorbeeld φ voor een handelingsvoorschrift, een waarderingsvoorschrift, een kwalificatievoorschrift, een toedelingsvoorschrift, etc. De algemene term hiervoor is functievoorschrift.

8.5 DE NORMTHEORIE

De normtheorie is in eerste instantie ontwikkeld om een gefundeerd onderscheid in normsoorten te kunnen maken. De ontwikkeling van de theorie en bestudering van het gebruik van normen in de rechtspraktijk leverde een aantal niet voorziene resultaten op die ik hierna in paragraaf 8.5.1 weergeef als, althans voor mij, verrassende resultaten. In paragraaf 8.5.2 wordt de normtheorie in een breder perspectief geplaatst waarbij enkele toekomstige toepassingsmogelijkheden van de normtheorie worden aangegeven. Deze sectie wordt afgesloten met een conclusie.

8.5.1 Verrassende resultaten

- Naderhand bleek dat deze normtheorie op elk stelsel van rechtsnormen kan worden toegepast; daarmee kan gefundeerd op gedefinieerde normen een stelsel in een abstracte vorm worden weergegeven en een volledig stelsel van rechtsnormen worden afgeleid.
- Een vage norm en een open norm zijn volstrekt onvergelijkbaar. In de normtheorie heeft een vage norm betrekking op een entiteit ε , terwijl een open norm betrekking heeft op een functievoorschrift φ .
- De term 'open norm' kan bij bestemming van het huidige, willekeurig gebruik als ongedefinieerde term zonder gevolgen voor wetgeving en rechtspraak worden vervangen door 'vage norm', en vice versa (zie paragraaf 8.4.2).
- Goed koopmansgebruik neemt als open norm een uitzonderingspositie in onder de open normen in het belastingrecht.
- De meest bekende en aangehaalde open normen goed koopmansgebruik en de redelijkheid en billijkheid zijn volstrekt onvergelijkbare open normen.

- In aanvulling op de onduidelijkheid in de wet die aan de gewone taal wordt toegeschreven voegt de wetgever daaraan meer onduidelijkheid toe in de vorm van vage normen, open normen, onbepaalde begrippen, abstracte begrippen, kwalificatienormen en complexe functievoorschriften.
- Het saldo van geven en nemen tussen belastingdienst en belastingplichtige, toe te schrijven aan het vaag houden van normgrenzen, is volstrekt onbekend (zie paragraaf 6.6 punt II).
- Er is een sterke overeenkomst in denkwijze tussen wiskunde en recht, maar een groot verschil in theorievorming, formulering en methodologie. Wetenschappelijk beschouwd is in het recht de waarschijnlijkheid van waarheid geëlimineerd door de zekerheid van de juridische waarheid in de definitieve uitspraak van de rechter.
- Open texture heeft weinig praktisch nut in de rechtstheorie; het begrip werd oorspronkelijk geïntroduceerd ter adstructie om de absolute waarheid van een propositie te ontkennen. Maar uit mijn onderzoek blijkt dat toevoegen of veranderen van onvoorziene entiteiten een permanent aanwezige eigenschap van regelgeving of rechtsontwikkeling in een rechtssysteem is (zie paragraaf 5.4.4 en 5.5).

8.5.2 Normtheorie in een breder perspectief

In een breder perspectief kan de theorie worden gezien als een kennistheoretische bijdrage aan het ontwerp en functioneren van een dynamisch normstelsel op rechtsgebied. De theorie blijkt te kunnen worden gegeneraliseerd tot een normtheorie die ook voor andere rechtsgebieden kan worden toegepast.³⁶ Het verband tussen norm en normtheorie, en tussen normtheorie en stelsel is in aanhangsel I nader uitgewerkt. Tevens is het naar mijn mening een bijdrage die kan worden gevolgd in wetenschappelijk onderzoek en onderwijs, en van nut kan zijn voor nieuwe structuren in wetgeving en rechtspraak ten aanzien van normontwikkeling. Hierbij kan worden geacht aan:

- Onderzoek: het ontwikkelen van normtheorieën voor specifieke categorieën van normen zoals bevoegdheden en rechtsgevolgen, voor standaardisatie van normen ten behoeve van wetenschappelijk onderzoek; het ontwikkelen van optimale systeemstructuren op basis van normtheorie en technologie. Het valt bijvoorbeeld te verwachten dat het belastbare feit meer automatisch door systemen zal worden getraceerd.
- Onderwijs: de algemene structuur en werking van de norm en van het functievoorschrift in het rechtssysteem; de onderscheiden normen kunnen worden gerepresenteerd als apps.

36 Zie aanhangsel I.

- Wetgeving: toepassing normtheorieën voor eenduidige wetgeving, formulering van wetsartikelen in de vorm van functievoorschriften, uitwisseling van gestandaardiseerde functievoorschriften.
- Rechtspraak: gebruik van de algoritmische vorm van normen en de grote hoeveelheid gegevens (z.g. big data³⁷) voor beslissingen (z.g. deep learning³⁸) met ondersteuning van informatietechnologie.

8.5.3 Conclusie normtheorie

Een fiscaal stelsel van rechtsregels kan worden beschouwd als een mentale constructie die wordt weergegeven in wetten en artikelen. Deze mentale constructie is niet bedoeld als theoretisch fundament voor onderzoek maar als een praktische vorm van maatschappelijke regulering. Voor een theoretisch fundament is het noodzakelijk om de mentale constructie te reconstrueren op basis van een constitutieve theorie waaraan in theoretisch opzicht geen beperkingen worden gesteld. Een constitutieve theorie kan – zoals aangetoond – worden gevormd uit normdefinities. Een op wiskundig denken ontwikkelde normtheorie inspireert naar mijn mening tot nieuwe inzichten en ontwikkelingen op het gebied van de rechtswetenschap. Hierbij breng ik in herinnering de in mijn onderzoek gebruikte formules, symbolen en begrippen als functievoorschrift, verzameling, predicaten, entiteiten en attributen. Deze behoren tot het gereedschap voor de theorievorming. Is de theorie eenmaal gevormd dan kan vervolgens deze normtheorie worden toegepast om voor een bepaald rechtsgebied een maatschappelijk gewenste systeemstructuur vorm te geven en te realiseren naar de stand van de wetenschap en de techniek. Dat laatste is weer een open norm zoals gedefinieerd in deze normtheorie.

37 Zie voor een betekenis van ‘big data’ R.J.W. van Eijk, *Web privacy Measurement in Real-Time Bidding Systems*, diss. Leiden, Meijers Reeks MI-318 Leiden 2019, p. 30 - 40.

38 Deep learning is een in lagen gestructureerde methode van machine learning waarin elke laag zijn input data transformeert via algoritmen in een meer abstracte en gecomprimeerde vorm waarvan de output naar de volgende laag gaat en weer als input dient. “Deep” heeft betrekking op het aantal lagen. De output van de laatste laag geeft met een bepaalde waarschijnlijkheid het resultaat. Deze methode van deep learning (bottom up) is tegengesteld aan de in paragraaf 5.4.3 besproken methode voor het beheersen van complexiteit door middel van het onderscheiden van abstractieniveaus (top down).

