



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht

Rustenburg, P.

Citation

Rustenburg, P. (2020, May 14). *Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht*. Meijers-reeks. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/87896>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/87896>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/87896> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Rustenburg, P.

Title: Een algemene normtheorie toegepast op open normen in het belastingrecht

Issue Date: 2020-05-14

Het in dit onderzoek gedefinieerde normatieve systeem functioneert op basis van functievoorschriften. Dat wil zeggen dat een dergelijk systeem wordt beschouwd als een rechtssysteem met in wetteksten opgenomen artikelen waarin aangegeven waaraan geadresseerden zich dienen te houden. De bedoeling van dit aanhangsel is om het verband aan te geven tussen het klassieke rechtssysteem met artikelen en de structuur van het normatieve systeem met functievoorschriften. Zuiver gesteld moet het normatieve systeem met functievoorschriften een juiste en volledige afbeelding vormen van dat klassieke rechtssysteem.

Het begrip afbeelding vereist enige toelichting. In de wiskunde heeft het basisbegrip afbeelding een verzameling theoretische betekenis die wordt gebruikt om verzamelingen op elkaar af te beelden. Het klassieke normstelsel bestaat uit een verzameling artikelen, zeg verzameling A . Het volgens de normtheorie gedefinieerde systeem bestaat uit een verzameling normen van de vorm $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$, zeg verzameling P . Vervolgens moet A worden afgebeeld op P , dit wordt hier genoteerd als $A \mapsto P$.¹

Symbolisch wordt een norm voorgesteld door $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } \varphi$. De entiteit ε stelt een subject of object voor en is van overeenkomstige betekenis, blijven één op één in de afbeelding $A \mapsto P$ met een indeling naar de onderscheiden soort. In het resultaat van $A \mapsto P$ bevat P , uitgaande van **def.2** in het normatieve systeem met functievoorschriften, de volgende soorten normen:²

-
- 1 Bij de afbeelding hoort ook een functie die in dit geval artikelen omzet in functievoorschriften, de notatie daarvoor is $f: A \mapsto P$. De functie f dient de afbeelding juist en volledig te realiseren, met behoud van rechtsgeldigheid van de normen. Daar wordt in dit verband niet verder op ingegaan.
 - 2 Zie paragraaf 5.5.

functievoorschrift φ :	een handelingsnorm. of waarderingsnorm,
open norm $p\varphi$:	predicaat p zoals geformuleerd in de wettekst,
resultaat $y = \varphi(\varepsilon)$:	het resultaat van het functievoorschrift,
vage norm:	entiteit ε zoals geformuleerd in de wettekst,
kwalificatienorm:	kwalificatie van een entiteit ε op grond van wettekst of jurisprudentie,
q -norm:	q = <i>quantifier</i> , of hoegrootheidsbepaler van ε , een onderscheiden soort kwalificatienormen, ³
verzameling E :	verzameling entiteiten ε die voldoen aan (kwalificatie) criteria van E ,
abstract begrip:	omvat alle entiteiten ε met tenminste één kenmerkende eigenschap,
onbepaald begrip:	omvat alle hieraan gedefinieerde of toegekende entiteiten ε .

In de afbeelding $A \mapsto P$ zijn de entiteiten ε ongewijzigd overgezet. De verzameling E bevat de elementen ε die voldoen aan de gestelde criteria. De gestelde criteria kunnen expliciet wettelijk gedefinieerd zijn, afkomstig zijn uit de rechtspraak of impliciet bij een ε zijn aangenomen.

Bijvoorbeeld:

$\varepsilon = \textit{ondernemer}$ is gedefinieerd in art. 3.4 Wet IB 2001,

$\varepsilon = \textit{onderneming}$ in art. 3.2 Wet IB 2001 is af te leiden uit de rechtspraak,⁴

$\varepsilon = \textit{schuldoordering}$ in art. 3.3 Wet IB 2001 met impliciet aangenomen criteria.

De '*imperatief*' geeft aan dat indien geldt $\varepsilon \in E$ dan ε geacht wordt φ te doen of dat φ geacht wordt op ε van toepassing te zijn.

Hierin vormt φ het functievoorschrift van de norm $\forall \varepsilon \in E$ '*imperatief*' φ . Het functievoorschrift geeft aan, schrijft letterlijk voor, op welke wijze de inhoud van een norm moet worden vastgesteld. De inhoud is het resultaat van de uitvoering van het functievoorschrift, het resultaat y wordt weergegeven als $y = \varphi(\varepsilon)$.⁵ Het functievoorschrift φ is uiteraard niet ongewijzigd afgebeeld in P .

Een functievoorschrift moet ten minste overeenkomen met een of meer artikelen in de wettekst die bij elkaar genomen tot een samenhangend functievoorschrift leiden. Tevens dient het resultaat van de met het functievoor-

3 Zie paragraaf 5.3.2.

4 Zie voor een uitgebreid overzicht de conclusie van A-G Niessen voor HR 4 mei 2012 nr. 11/02959, BNB 2012/206.

5 Uitvoering van een functievoorschrift door een persoon heeft een algoritmische vorm. De eenduidigheid en nauwkeurigheid van het resultaat wordt bepaald door het functievoorschrift dat een logisch samenhangend opdrachtenrepertoire bevat om het gewenste resultaat te bereiken. Ook het uitvoeren van dagelijkse handelingen heeft in veel gevallen een algoritmische vorm. Bijvoorbeeld een taart bakken, koffiezetten of de auto wassen. Is het algoritme voldoende nauwkeurig gedefinieerd dan kan het ook worden uitgevoerd door een robot (of de partner).

schrift overeenkomende artikelen en rechtsregels gelijk te zijn aan het resultaat van het functievoorschrift. Dit zal worden toegelicht aan de hand van de tekst van art. 3.112 Wet IB 2001 (eigenwoningforfait) als voorbeeld van een afbeelding $A \mapsto P$.

$\varphi_{3.112} = \text{eigenwoningforfait}$

$y_{3.112} = \varphi_{3.112}$ (eigen woning), eigen woning is het resultaat van het kwalificatievoorschrift in art. 3.111 Wet IB 2001.⁶

Genoemd resultaat $y_{3.112}$, het voordeel uit eigen woning, wordt als volgt bereikt.

als eigen woning = $\varphi_{\text{woz art.16}}$ **dan** $q = \text{woning/onr.zaak}$ **anders** $q = 1$;
objectafbakening ingevolge art. 16 Wet WOZ waarbij q de verhouding weergeeft tussen de waarde van de eigen woning als onderdeel van de waarde van een grotere onroerend goedzaak.

Art. 3.112, lid 2, Wet WOZ. Eigenwoningwaarde wordt vastgesteld op grond van hoofdstuk IV Wet WOZ.

Indien art. 3.112, lid 2, geen toepassing heeft kunnen vinden van hoofdstuk IV Wet WOZ dan toepassing art. 16-18 en 20 Wet WOZ;

als $\varepsilon_{\text{ew}} = \text{onbepaald}$ **dan** $\varepsilon_{\text{ew}} = q\varphi_{\text{woz art.16-18,20}}$ **anders** $\varepsilon_{\text{ew}} = q\varphi_{\text{woz}}$;

Uit het voorgaande volgt de eigenwoningwaarde.

De voordelen eigen woning ingevolge art. 3.111 lid 2 t/m 10 worden in de hiernavolgende berekening buiten beschouwing gelaten. Vervolgens toepassing art 3.112, lid 1 voor de berekening van de voordelen eigen woning.

als voordelen o.g.v. art. 3.111 lid 6 **dan**

[**als** $\varepsilon_{\text{ew}} \leq 1060000$ **dan** $y_{3.112} = 0,0125\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders** $y_{3.112} = 12190 + 0,0235(\varepsilon_{\text{ew}} - 1060000)$]

anders

[**als** $\varepsilon_{\text{ew}} > 1060000$ **dan** $y_{3.112} = 7420 + 0,0235(\varepsilon_{\text{ew}} - 1060000)$ **anders**

als $\varepsilon_{\text{ew}} > 75000$ **dan** $y_{3.112} = 0,007\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders**

als $\varepsilon_{\text{ew}} > 50000$ **dan** $y_{3.112} = 0,055\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders**

als $\varepsilon_{\text{ew}} > 25000$ **dan** $y_{3.112} = 0,0040\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders**

als $\varepsilon_{\text{ew}} > 12500$ **dan** $y_{3.112} = 0,0025\varepsilon_{\text{ew}}$ **anders** $y_{3.112} = 0$];

Ten slotte volgt toepassing van art. 3.112 lid 6 waarin de voordelen in aanmerking dienen te worden genomen naar rato van de periode ten opzichte van het gehele jaar waarin het woonadres van de belastingplichtige in de basisregistratie personen (Wbrp) is opgenomen.

6 Zie ook paragraaf 5.2.3.1 voor de kwalificatie van eigen woning. Het zou ook kunnen worden weergegeven als eigen woning = $\varepsilon_{\varphi(\text{art.311})} = \varepsilon_{\varphi(\text{hoofdverblijf})}$ met $\varphi(\text{hoofdverblijf})$ als kwalificatievoorschrift.

Wordt t_0 als aanvangsdatum (minimum 01-01), t_1 als einddatum (maximum 31-12) genomen dan volgt hieruit de factor q_1 waarmee ε_{ew} moet worden vermenigvuldigd.⁷

$y_{3.112} = q_1 \varepsilon_{ew}$. Dit is het voordeel eigen woning als eigenwoning forfait.

De tekst van art. 3.112 is nauwkeurig omgezet in het functievoorschrift φ waaruit het voordeel eigen woning $y_{3.112}$ op gelijke wijze het voordeel eigen woning kan worden berekend. Qua tekst kan op overeenkomstige wijze elke wettelijk voorschrift in een functievoorschrift worden omgezet met behoud van hetzelfde resultaat, mits de tekst van het voorschrift niet voor tweeërlei uitleg vatbaar is.⁸ Algoritmen kunnen ook minder nauwkeurig worden geformuleerd in gewone taal waarvoor geen bijzondere deskundigheid is vereist. Gedacht kan worden aan recepten en gebruikshandleidingen. Daarbij kan het opdrachtenrepertoire worden uitgebreid tot een (pseudo) algoritmische taal om complexere functievoorschriften in uit te drukken.⁹ In kader van dit onderzoek wordt hierop niet verder ingegaan.

De norm $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ bevat de overeenkomstige entiteiten van de wettekst, dus ook de onderscheiden soorten normen zoals open normen en *q-normen*. In het voorgaande voorbeeld is de *q-norm* de verhouding woning/onr.zaak als waarde van de woning ten opzichte van de woz-waarde van de onroerend goedzaak waarvan de woning deel uitmaakt. De waarde van de verhouding moet door de belastingplichtige zelf worden aangegeven aan de hand van zijn onroerende zaak situatie. Deze interactie tussen belastingplichtige en systeem in zijn hoedanigheid als actor en sensor blijft onveranderd in deze theorie en de bijbehorende systeemstructuur van dit onderzoek.¹⁰

7 Onder de aanname dat de pro rata berekening voor alle categorieën belastingplichtigen van toepassing is. Met name art. 3.112, lid 5, verwijst naar art. 3.111, lid 6, Wet IB 2001, waarin is opgenomen dat op verzoek de woning kan worden aangemerkt als eigen woning maar logisch beschouwd niet als hoofdverblijf. Art 3.112, lid 6, verwijst naar art. 3.111, lid 1, Wet IB 2001, waarin de voorwaarde voor de eigen woning als hoofdverblijf wordt gesteld. Er geldt: als hoofdverblijf dan eigen woning, waaruit logisch niet volgt als eigen woning dan hoofdverblijf.

8 Het resultaat van de uitvoering van een functievoorschrift kan verschillen opleveren in vergelijking met het resultaat van een functievoorschrift aangezien de grammaticale zinnen niet altijd eenduidig zijn en daardoor geïnterpreteerd moeten worden. Wel kan de interpretatie van een zin in een artikel overeenkomstig in een functievoorschrift worden opgenomen. Bijvoorbeeld de zin: 'gebouw a of gedeelte van een gebouw b met aanhorigheden c ' kan worden geïnterpreteerd als $a \vee (b \wedge c)$ of als $(a \vee b) \wedge c$. Dezelfde interpretatie of kwalificatie moet uiteraard wel tot hetzelfde resultaat leiden.

9 Zie schema 1 in paragraaf 5.3.1 voor een structuur om complexiteit te beheersen door middel van het maken van onderscheid in abstractieniveaus.

10 Hetzelfde effect doet zich voor bij de systemen van de belastingdienst waarin de artikelen zijn omgezet in software en de belastingplichtige opdrachten uitvoert en gegevens aanlevert voor zover de belastingdienst deze gegevens niet zelf uit andere (elektronische) bronnen kan of mag verkrijgen.

Een wezenlijk onderscheid vormt het functievoorschrift φ dat de wettekst in een algoritmische vorm bevat waarin ook de aanvullingen uit de rechtspraak steeds actueel zijn opgenomen.¹¹

Zoals hiervoor is geïllustreerd leidt dit theoretisch niet tot andere resultaten. De theoretische structuur van een normatief systeem in functievoorschriften vormt daarmee ten minste een overeenkomstige afbeelding van de vorm $A \mapsto P$ van het fiscale systeem in de klassieke wettelijke structuur.

In schema 10 is als voorbeeld art. 15 OESO Model Convention omgezet in een algoritmische vorm. Hierin is zichtbaar dat de logische structuur van φ zich onderscheidt van entiteiten en begrippen waarvan de inhoud vaag, abstract of onbepaald kan zijn. De logische structuur kan eenduidig en nauwkeurig worden geconstrueerd, verschillen in resultaat kunnen worden verklaard door interpretatie en kwalificatie van entiteiten binnen φ .¹²

Tekst Article 15 OESO Model Convention.

INCOME FROM EMPLOYMENT

4. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
5. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:
 - a. the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
 - b. the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
 - c. the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.
6. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a contracting state in respect of an employment, as member of the regular complement of a ship or aircraft, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship or aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first mentioned State.

11 Zie paragraaf 5.2.3.2 (Functievoorschriften).

12 Zie paragraaf 5.2.3.2 voor een correct functievoorschrift.

Algoritmisch:

$\varphi_{\text{art.15}}(x)$; functievoorschrift art. 15 OESO Model Convention.

Definities

ε resident of a Contracting State s_1

x derived remuneration by employment ε

s_2 that other State

```

if  $x$  = directors fee then  $\varphi_{\text{art.16}}(x)$  else
  if  $x$  = pension then  $\varphi_{\text{art.18}}(x)$  else
    if  $x$  = government service then  $\varphi_{\text{art.19}}(x)$ 
  else
    {art. 15 is saldo artikel}
    if  $x$  = lid 3 remuneration (derived by  $\varepsilon$  as regular complement of a ship or aircraft)
      then
        if remuneration = solely derived in  $s_2$ 
          then  $y = \varphi_{\text{bel.s2}}(x)$  else  $y = \varphi_{\text{bel.s1}}(x)$ ;
        else
           $x$  = lid 2 remuneration
          if  $a \wedge b \wedge c$  then  $y = \varphi_{\text{bel.s1}}(x)$  else  $y = \varphi_{\text{bel.s2}}(x)$ 
          de logische relatie  $a \wedge b \wedge c$  correspondeert met lid 2 a,b en c, deze relatie is waar
          indien a,b en c waar zijn, anders niet-waar (merk in a op recipient i.p.v. resident)
        endif
      endif
    resultaat  $y$  is de belastingheffing van de staat die mag heffen.
  end functievoorschrift art. 15 OESO Model Convention.

```

$\varphi_{\text{bel.s1}}(x)$ en $\varphi_{\text{bel.s2}}(x)$ zijn functievoorschriften belastingheffing in resp. s_1 en s_2 ;

Schema. 10. Art. 15 OESO Model Convention.

De afbeelding $A \mapsto P$ in een normatief systeem is ook van toepassing op de afbeelding van de *verwijzing* naar open normen. De symbolische vorm van de norm is $\forall \varepsilon \in E \text{ 'imperatief' } p\varphi$. Voor $p = \text{bepaald}$ blijft de verwijzing in de afbeelding onveranderd aangezien het functievoorschrift in $\mathcal{R}$ hierin niet wordt afgebeeld. Voor $p = \text{onbepaald}$ geldt dit evenzo met het verschil dat een φ in $\mathcal{R}$ moet worden geconstrueerd die voldoet aan de eigenschappen van $p\varphi$. Dit kan als volgt worden weergegeven.

De wettekst en rechtsregels afkomstig uit de rechtspraak worden afgebeeld in $\mathcal{V}$.¹³ Hieruit volgt dat de afbeelding van $p\varphi = \alpha\mathcal{R}(\varphi_1) + (1-\alpha)\mathcal{V}(\varphi_2)$ betrekking op het deel $\mathcal{V}(\varphi_2)$. Het deel $\mathcal{R}(\varphi_1)$ valt buiten de afbeelding. Voor $p = \text{bepaald}$ blijft φ_1 na gebruik bestaan, bijvoorbeeld een NEN-norm blijft onveranderd beschikbaar; voor $p = \text{onbepaald}$ kan φ_2 theoretisch na gebruik worden geëlimineerd, alleen het resultaat is van belang, bijvoorbeeld de wijze waarop in $\mathcal{R}$ de waarde in het economische verkeer qua functievoor-

13 De afbeelding kan ook worden beschouwd als een transformatie van wettekst en rechtsregels in een pseudo algoritmische taal die vervolgens dient voor de volgende transformatie naar software. De eerstgenoemde transformatie bevat de lastige omzetting van wetsartikelen naar functievoorschriften.

schrift wordt vastgesteld hoeft niet te worden bewaard.¹⁴ In juridische zin worden de normen in $\mathcal{R}(\varphi_1)$ voor $p = \text{bepaald}$ in voorkomende gevallen aangemerkt als publiek-private normen.¹⁵ Op zichzelf is de status publiek-privaat niet relevant voor het gebruik, immers de wetgever verwijst naar een concrete norm, maar wel voor de hiermee samenhangende verantwoordelijkheid voor de wetgever t.a.v. de beschikbaarheid, de betrouwbaarheid en onafhankelijkheid.¹⁶ In dit opzicht onderscheidt de verwijzing zich niet van het gebruik van standardeenheden in de wettekst, ook km/u is daarin een publiek-private norm.

Uit het voorgaande volgt dat de afbeelding in $\mathcal{V}$, uitgaande van de definities van normen in de theorie van dit onderzoek, volledig kan plaatsvinden. Gevolgtrekkingen uit onderzoek op basis van deze theorie kunnen van toepassing worden verklaard op de bron van de afbeelding, in dit geval de wettekst en rechtsregels uit de rechtspraak. Dit maakt voor elk rechtsgebied een onderscheid mogelijk in wetenschappelijk onderzoek op theoretische uitgangspunten en toepassingen in de rechtspraktijk.

Hoewel de afbeelding $A \mapsto P$ compleet is, blijft er tussen afbeelding en bron in juridische zin een verschil bestaan. De bron is formeel verklaard recht, een equivalente afbeelding is dat niet vanwege het ontbreken van de formele legaliseringswijze die voor wetten geldt. Wordt uit een afbeelding het recht toegepast dan brengt dit een legitimatie vraagstuk met zich mee. Een afbeelding is niet alleen het hier beschreven normatieve systeem met functievoorschriften maar kan ook zijn een uitleg van $\mathcal{V}$ door de belastingdienst, een geautomatiseerd systeem voor snelheidscontrole, een app voor de verdeling van een nalatenschap, etc. Er kan zelfs sprake zijn van een afbeelding van een afbeelding, bijvoorbeeld bij omzetting van φ in een geautomatiseerd systeem, of de uitleg van de belastingdienst als ontwerp voor een geauto-

14 Afgezien van goed koopmansgebruik is voor het functievoorschrift voor open normen geen bestendige lijn voorgeschreven. Per geval mag voor $p = \text{onbepaald}$ een andere φ_1 worden samengesteld. De essentie van een open norm in deze theorie is dus niet het ontbreken van een inhoud van een norm maar het ontbreken van een functievoorschrift om de inhoud te kunnen bepalen. In een aantal gevallen blijkt een functievoorschrift in $\mathcal{R}$ beschikbaar te zijn waarnaar kan worden verwezen: $p = \text{bepaald}$.

15 Zie paragraaf 5.3.6.

16 De grondwettelijke bepaling art. 104 Gw is wel erg ver opgerekt doordat de wetgever zichzelf heeft gelegitimeerd om ongeclausuleerd open normen toe te passen met een verwijzing naar $\mathcal{R}$ voor de inhoud. Art. 2.20 Aanwijzing voor de regelgeving geeft belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief als essentiële onderwerpen. Vervolgens wordt de belastinggrondslag als *open norm* of als *q-norm* in de hier bedoelde betekenis toegepast, de kring van belastingplichtigen als een *open verzameling* en het belastbare feit als een fictie. Zelfs een tarief kan indirect als open norm voorkomen: *een naar het inkomen geheven belasting die naar Nederlandse maatstaven redelijk is*.

matiseerd systeem.¹⁷ In hoeverre het recht via een afbeelding of meerdere afbeeldingen op legitieme wijze wordt toegepast kan slechts indirect worden afgeleid uit de verkregen resultaten en uitspraken in de rechtspraak. Het voert te ver om hierop in het kader van dit onderzoek verder in te gaan.

Samenvatting

Van het klassieke rechtssysteem wordt op grond van definities van normen een afbeelding $A \mapsto P$ gevormd in een normatief systeem, gedefinieerd als $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ , met φ als functievoorschriften. De functievoorschriften φ zijn de afbeeldingen van in artikelen geformuleerde handelingsvoorschriften en waarderingsvoorschriften in het klassieke rechtssysteem waarvan het resultaat overeenkomt met $y = \varphi(\varepsilon)$ of $y = p\varphi(\varepsilon)$ voor open normen. Dit betekent dat gevolgtrekkingen afgeleid uit het normatieve $\forall \varepsilon \in E$ 'imperatief' φ van toepassing zijn op het klassieke rechtssysteem.

17 Dit kan worden uitgebreid tot de systemen in de private sector, bijvoorbeeld een salarissysteem of administratiesysteem. Te denken valt ook aan het vooraf certificeren van apps, systemen of organisaties die vervolgens op grond van de certificering een legitiem resultaat kunnen afgeven.