



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De meerwaarde van methodologie: op weg naar het verantwoord verantwoorden van onderzoek

Have, J.C. van der; Brederode, T.A.R. van; Appelman, M.D.; Graves, R.C.H.

Citation

Have, J. C. van der, Brederode, T. A. R. van, Appelman, M. D., & Graves, R. C. H. (2025). De meerwaarde van methodologie: op weg naar het verantwoord verantwoorden van onderzoek. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2025(7557), 14-21. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4250575>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4250575>

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

De meerwaarde van methodologie: op weg naar het verantwoord verantwoorden van onderzoek

WFR 2025/11

Vier promovendi roepen op tot meer expliciete methodologie. In veel fiscale tijdschriftartikelen ontbreekt op dit moment een duidelijke aanpak, terwijl dat de argumenten robuuster zou maken. Expliciete methodologie is daarmee waardevol voor zowel auteurs als lezers. Specifiek voor de laatstgenoemden kan frustratie vanwege onduidelijke afslagen worden weggenomen tijdens het lezen en wordt het gebruik van vakliteratuur in de dagelijkse praktijk toegankelijker. De bijdrage biedt ten slotte handvatten voor auteurs voor expliciete methodologie, met de hoop dat dit in de toekomst de norm wordt.

1. Inleiding

Hoe verantwoord ik mijn onderzoek op een juiste en volledige manier? Dat is iets dat ons, als promovendi, veel bezighoudt. Bij het opstellen van onze onderzoeksvoorstellen konden we er al niet omheen: maar *hoe* gaan we de hoofdvraag dan beantwoorden? Dit is de centrale vraag van methodologie en deze moest beantwoord zijn voordat we aan ons promotieonderzoek konden beginnen.

In de juridische wetenschap is er toenemende aandacht voor methodologie.⁵ Ook wij zijn ondertussen vele artikelen, boeken en zelfs vakken⁶ over methodologie verder. We nemen dit in onze proefschriften mee door bij de opzet van ieder hoofdstuk, of zelfs elke paragraaf, te bedenken: waarom wil ik juist deze bronnen, methoden of kaders gebruiken? Is dit de beste wijze van onderzoek, of kan ik beter een andere aanpak kiezen?

Een goed antwoord op deze vragen vinden is lastig. Er bestaat namelijk geen algemene afvinklijst met methodologische aspecten waaraan juridisch onderzoek moet voldoen. We halen daarom graag inspiratie uit *good practices* van anderen, met name proefschriften met een uitgebreide, robuuste methodologische verantwoording.⁷ Wanneer we echter naar methodologische voorbeelden zoeken in fiscale vaktijdschriften, blijken de *good practices* een stuk zeldzamer.

In fiscale vaktijdschriften wordt een zaak of onderwerp vaak onderzocht aan de hand van een 'aantal' of 'enkele' aspecten van een wet of arrest. Ook een analyse 'in vogelvlucht' is een populaire aanpak. Deze artikelen behandelen 'verschillende' voorbeelden of 'bepaalde' beginselen en principes; op basis daarvan worden vervolgens (deel-)conclusies getrokken. In het midden blijft waarom juist die 'enkele' of 'bepaalde' elementen zijn gekozen. Hier-

1 Josephine van der Have is voltijds promovenda aan de Universiteit Leiden en doet onderzoek naar een keurmerk voor eerlijke belastingen voor multinationals. De auteur is te bereiken via: j.c.van.der.have@law.leidenuniv.nl.
2 Tim van Brederode is verbonden aan de Universiteit Leiden en doet onderzoek naar het EU-richtlijnvoorstel over de minimumbelasting ('Pillar II'). Daarnaast is hij senior manager bij Bureau Vaktechniek Fiscaal van Grant Thornton Nederland. De auteur is te bereiken via: t.a.r.van.brederode@law.leidenuniv.nl.
3 Matthijs Appelman is voltijds PhD-Fellow aan de Universiteit Leiden en doet onderzoek naar partnerschap binnen de fiscaliteit, het toeslagenstelsel en de sociale zekerheid. De auteur is te bereiken via: m.d.appelman@law.leidenuniv.nl.
4 Romano Graves is promovendus aan de Radboud Universiteit en aan de Universiteit van Curaçao en doet onderzoek naar concordantie in het Surinaamse belastingrecht vanuit het Nederlandse belastingrecht. Daarnaast is hij verbonden aan het Tax Knowledge Center van Meijburg & Co. De auteur is te bereiken via: romano.graves@ru.nl.

5 Illustratief: E. Hirsch Ballin, *Methoden en perspectieven van rechtswetenschap*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2024; J.M. Smits, 'What Is Legal Doctrine? On The Aims and Methods of Legal-Dogmatic Research', in: R. van Gestel, H.W. Micklitz & E.L. Rubin, *Rethinking Legal Scholarship, A Transatlantic Dialogue*, Cambridge: Cambridge University Press 2017; S. Teakema & W. van der Burg, *Contextualising Legal Research: A Methodological Guide*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd 2024; en H.E.B. Tijssen, *De juridische dissertatie onder de loep: De verantwoording van methodologische keuzes in juridische dissertaties* (diss.), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2009.
6 Zie bijvoorbeeld de volgende PhD-vakken over juridische methodologie: *Legal Research Lab*, vu.nl/en/education/phd-courses/methodology-option-2-tutorial-legal-research-lab (geraadpleegd op 28 oktober 2024) en; *Research, Legal Methodology*, staff.universiteitleiden.nl/courses/law/graduate-school/legal-methodology?cf=law&cd=institute-of-tax-law-and-economics (geraadpleegd op 28 oktober 2024).
7 Zie bijvoorbeeld: T.A. Cramwinckel, *Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen* (Fiscale Monografieën nr. 177), Deventer: Wolters Kluwer 2022, met name par. 1.3.3, 1.5 & 1.6; M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch en positiefrechtelijk onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht* (diss.), Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, met name par. 1.7; en A. Yevgenyeva, *Direct Taxation And The Internal Market: Assessing Possibilities for a More Balanced Integration* (diss.), University of Oxford 2013, met name p. 10-12.

door is het regelmatig niet inzichtelijk of de conclusie van zo'n onderzoek houdbaar is. Zijn de in een 'vogelvlucht'-artikel uitgewerkte aspecten, argumenten of voorbeelden representatief om tot de betreffende conclusie te komen, óf komt deze conclusie slechts voort uit de uitgewerkte punten?⁸ Wat ons betreft zou dit inzichtelijker moeten zijn. Als de aanpak van een artikel duidelijker is, worden de argumenten robuuster en wordt recht gedaan aan de waarde van fiscale tijdschriftartikelen. In deze bijdrage pleiten wij daarom voor het expliciet verantwoorden van methodologische keuzes van onderzoek in fiscale tijdschriften.

1.1 Methodologische verantwoording van dit artikel

Ook in een artikel over *methodologie* worden *methodologische* keuzes gemaakt. De belangrijkste zijn hieronder opgenomen.

Dit artikel vormt een oproep voor het expliciet verantwoorden van methodologische keuzes in fiscale tijdschriftartikelen. De oproep is onderbouwd met literatuuronderzoek, dat specifiek voortbouwt op de eerdergenoemde juridische literatuur over methodologie.

Omdat fiscale methodologie niet bij iedereen even bekend is,⁹ is de oproep algemeen opgezet. Par. 2 legt eerst uit wat (expliciete) methodologie is. In par. 3 wordt betoogd en geïllustreerd waarom expliciete methodologie onmisbaar is voor fiscale bijdrages. Par. 4 maakt deze oproep concreet met *good practices* en reikt zo handvatten aan voor het gebruik van expliciete methodologie in fiscale tijdschriftartikelen. Par. 5 sluit af met een samenvatting en oproep.

2. Impliciete versus expliciete methodologie

In deze bijdrage roepen we op tot het expliciet verantwoorden van methodologische keuzes. Hiervoor moet allereerst helder zijn wat methodologie omvat.

In brede zin gaat methodologie over de verantwoording van onderzoek. Het biedt inzicht in de door de onderzoeker gemaakte keuzes. De term heeft soms een wat afschrikwekkend effect, zoals *Pieterse* ook beschrijft:

“Wie zichzelf de schone taak heeft gegeven een fiscaal verschijnsel te onderzoeken en de resultaten daarvan op papier te zetten, zal zich na het ‘waarom’ van het

onderwerp en het ‘wat’ van de probleem- of vraagstelling moeten buigen over de vraag ‘hoe’, met behulp van welke methoden de klus, die ieder onderzoek nu eenmaal is, zal worden geklaard. Deze vragen zijn niet alleen elementair van aard, maar ook methodologisch. Maar als het begrip methodologie of methode ter sprake wordt gebracht, valt onder juristen doorgaans een wat ongemakkelijke stilte, vermoedelijk omdat niet iedereen vertrouwd is met deze begrippen.”¹⁰

Ondanks de nervositeit die het kan oproepen, is methodologie niet zo huiveringwekkend als soms wordt verondersteld.¹¹ Het ziet op het expliciet en systematisch uitleggen van *hoe* het onderzoek is uitgevoerd, en op het onderbouwen van *waarom* het onderzoek juist *op die manier* is uitgevoerd.

Het verantwoorden van de gevolgde methode(n) is wellicht het meest bekende element van de methodologische verantwoording. Waar de methodologie gezien kan worden als de weg of de wegen waarlangs het gewenste eindpunt wordt bereikt, geven de methoden zelf de concreet genomen c.q. de te nemen stappen aan.¹² De methode is dus het middel van onderzoek, bijvoorbeeld literatuur- of jurisprudentieonderzoek, de rechtsvergelijking of empirisch onderzoek. Welke methodes worden ingezet en hoe breed deze worden ingezet – wordt er gebruikgemaakt van een rechtsvergelijking, en zo ja, welke rechtsstelsels worden vergeleken? – is dan weer onderdeel van de bredere methodologie. Methodologie kan dus omschreven worden als de verzameling van stappen – inclusief de keuzes voor de methode en de reikwijdte daarvan – die zijn of moeten worden genomen om de onderzoeksvraag te beantwoorden.¹³

Het helder en inzichtelijk in kaart brengen van de stappen die zijn of moeten worden genomen om de onder-

8 Volledigheidshalve: soms wordt wel aangegeven dat in een artikel ‘geen volledigheid is beoogd’. Dat erkennen is goed, maar onzes inziens niet voldoende. Er zou expliciet moeten worden gemotiveerd waarom bepaalde punten wel zijn behandeld en andere niet. Zonder die motivering blijft namelijk onduidelijk of de selectie van behandelde punten representatief is voor de grotere groep, en of er kan worden gegeneraliseerd. Het is dan tevens onduidelijk of de conclusies met recht getrokken kunnen worden uit de analyse.

9 Zie par. 2.

10 L.J.A. Pieterse, ‘Beoefening van de belastingwetenschap’, *NTFR* 2012/404, par. 1.

11 Voor de volledigheid: het is eigenlijk opvallend dat juist juristen veelal worden afgeschrikt door het begrip methodologie. Haar betekenis is namelijk vrij letterlijk, Van Dale omschrijft methodologie als ‘de leer van de methoden’ dat simpelweg verwijst naar de wetenschapsdiscipline die onderzoek doet naar methoden (*methodologie*, vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/methodologie, geraadpleegd op 28 oktober 2024). Deze betekenis is echter niet erg bekend, mogelijk omdat methodologie als wetenschap een niche is. Het is dan ook gebruikelijk om de term methodologie in concrete zin aan te halen: het in een onderzoek rechtvaardigen van de gekozen aanpak in relatie tot de onderzoeksvraag. Deze concrete betekenis van methodologie is echter minder afgebakend, hetgeen het afschrikwekkende effect dan uiteindelijk weer kan verklaren.

12 L.J.A. Pieterse, *Fiscale methodologie*, Den Haag: Boom juridisch 2021, p. 10.

13 Er is overigens geen strikte definitie van methodologie. Zie onder meer voor verschillende, uitgebreide bronnen over (fiscaal-)juridische methodologie: S. Douma, *Legal Research in International and EU Tax Law*, Deventer: Wolters Kluwer 2014; J.M. Smits, *The Mind and Method of the Legal Academic*, Cheltenham: Edward Elgar 2012; en J. Vranken, ‘Exciting times for Legal Scholarship’, *Recht en Methode in onderzoek en onderwijs* 2012/2.

zoeksvraag te beantwoorden, definiëren we als *expliciete methodologie*. Dit laat zich onderscheiden van een *impliciete methodologie*, waar de keuzes voor de te zetten stappen ook zijn gemaakt, maar niet zijn verantwoord. Impliciete methodologie is reeds aanwezig in fiscale tijdschriftartikelen. In elk onderzoek worden immers keuzes gemaakt over de manier waarop dat onderzoek wordt uitgevoerd. Een auteur die 'enkele aspecten' van een wet of arrest behandelt in een tijdschriftartikel, heeft ergens in het onderzoeks/schrijfproces ook bepaald welke aspecten in het artikel belanden en welke niet. Het gaat ons er met name om dat deze keuzes expliciet worden verantwoord, en dat ze als gevolg daarvan ook bewuster worden gemaakt.

3. Waarom er meer expliciete methodologie moet komen

In onze visie zijn er in de kern twee redenen waarom expliciete methodologie de voorkeur geniet boven impliciete methodologie.¹⁴ Allereerst is expliciete methodologie waardevol voor de lezer, aangezien het de door de auteur gemaakte keuzes inzichtelijk maakt, waardoor de lezer op valide wijze de kwaliteit van het onderzoek kan toetsen. Hierdoor kunnen de keuzes van de auteur gegrond worden onderschreven of bekritiseerd. Meer nog dan alleen dat zij waardevol is, volgt hieruit ook dat expliciete methodologie noodzakelijk is. Als een artikel immers niet op valide gronden onderschreven of bekritiseerd zou kunnen worden, dan komt de (wetenschappelijke) waarde van dat artikel in het geding. Expliciete methodologie is daarmee noodzakelijk om de kwaliteit van artikelen te waarborgen.

Gegeven dat veel bijdragen in de vakliteratuur niet zijn opgezet als diepgaande analyse of opmars naar een proefschrift, maar bedoeld zijn om fiscale beroepsbeoefenaars op een laagdrempelige wijze te informeren over actuele vraagstukken, benadrukken we dat bovenstaand argument ook daarvoor geldt. Immers, als een fiscale beroepsbeoefenaar stap voor stap wordt meegenomen naar de conclusie, kan deze bijdrage met meer zekerheid worden gebruikt in de dagelijkse fiscale werkzaamheden. Expliciete methodologie verhoogt dan de praktische waarde van een bijdrage.

Expliciete methodologie heeft daarnaast meerwaarde voor de auteur, aangezien deze door het hanteren van een expliciete methodologie de kwaliteit van het eigen artikel

kan verhogen. Door het expliciet opschrijven van de gemaakte keuzes, staat de auteur nog eens stil bij de methodologische kaders en beperkingen. Dit verkleint het risico abusievelijk conclusies te trekken die niet door het onderzoek kunnen worden gedragen, en stelt de auteur in staat nog voor publicatie het onderzoek te verbeteren.

Deze paragraaf maakt de methodologische noodzaak concreet door de voordelen voor lezers en auteurs op verschillende wijze te illustreren.¹⁵

3.1 De methodologische noodzaak in het kort geïllustreerd: selectie van bronnen

Omdat expliciete methodologie de gedachtegang en keuzes achter het onderzoek weergeeft,¹⁶ maakt het de kwaliteit van de argumentatie inzichtelijk. Als een auteur bijvoorbeeld een wetsvoorstel behandelt, en na die behandeling tot de conclusie komt dat er in dat wetsvoorstel geen aandacht is geweest voor de positie van het mkb, dan is het essentieel om te weten op basis van welke bronselectie de auteur tot die conclusie is gekomen. Wellicht heeft de auteur zich enkel gebaseerd op stukken van de Tweede Kamer, of is alleen de memorie van toelichting geanalyseerd en is er geen aandacht geweest voor de handelingen en overige parlementaire stukken.

Met name wanneer geschreven wordt aan de hand van (hypothetische) casuïstiek of op basis van niet kritisch geselecteerde bronnen, ontstaat het risico dat wordt toegeschreven naar een (onbewust) vooraf gevormde conclusie, in plaats van dat de conclusie daadwerkelijk volgt uit het gedane onderzoek. Stel dat in dit voorbeeld enkel de memorie van toelichting was geanalyseerd, dan berust de conclusie dat er geen aandacht was voor de positie van het mkb op een te beperkt onderzoek. Nader onderzoek zou moeten uitwijzen of de conclusie stand kan houden.

In het bovenstaande voorbeeld had een expliciete methodologie zowel de lezer als auteur kunnen ondersteunen. Voor de lezer wordt het dan namelijk inzichtelijk dat de conclusie slechts is gebaseerd op een kleine selectie van bronnen. Hiermee had de lezer eenvoudig en beter de conclusie van de auteur op waarde kunnen schatten. De auteur wordt zich anderzijds (opnieuw) bewust van de selectiecriteria en de mogelijke tekortkomingen van het onderzoek. Het wordt eenvoudiger om in te zien of de conclusies kunnen worden gedragen, waardoor het artikel voor publicatie nog aangepast kan worden en fouten kunnen worden voorkomen.

¹⁴ Expliciete methodologie is op nog andere wijzen waardevol, maar dat is hier buiten beschouwing gelaten omdat – zoals aangegeven in par. 1.1 – wij deze oproep algemeen opzetten. Zie voor uitgebreidere argumenten onder meer: E. Hirsch Ballin, *Methoden en perspectieven van rechtswetenschap*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2024; S. Teakema & W. van der Burg, *Contextualising Legal Research: A Methodological Guide*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd 2024; en H.E.B. Tijssen, *De juridische dissertatie onder de loep: De verantwoording van methodologische keuzes in juridische dissertaties* (diss.), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2009.

¹⁵ We benadrukken het illustratieve karakter van onderstaande paragrafen. We baseren onze argumenten dus niet op de illustraties (een conclusie baseren op een voorbeeld of illustratie is immers lastig, het voorbeeld moet dan onder meer representatief zijn voor een brede context en dat is vaak niet het geval of moeilijk aan te tonen).

¹⁶ Zie hiervoor in par. 2.

Tegelijkertijd illustreert dit de noodzaak van expliciete methodologie, omdat zonder de verantwoording simpelweg niet te controleren is of de conclusie nu wel of niet gedragen kan worden door het onderzoek. Het zou immers ook kunnen dat de conclusies volstrekt valide waren. Nu dit voor de lezer niet te controleren is, komt de geloofwaardigheid van de bijdrage in het geding, ongeacht de kwaliteit van het achterliggende onderzoek.

Sterker nog, het risico bestaat dat de conclusies uit een dergelijk artikel worden overgenomen in fiscaal vervolgonderzoek, fiscale encyclopedieën en/of fiscale naslagwerken. Publicatie in een fiscaal vaktijdschrift heeft een zekere legitimerende werking, waardoor het risico bestaat dat door de publicatie automatisch wordt verondersteld dat het wetenschappelijke karakter van de bijdrage is gewaarborgd. Foutieve conclusies kunnen zo nog jarenlang invloed blijven houden.¹⁷ Daarmee waarborgt het gebruik van een expliciete methodologie dus niet enkel de academische waarde van individuele fiscale bijdrages, maar ook van de fiscale wetenschap als geheel.¹⁸

3.2 De methodologische noodzaak uitgebreid geïllustreerd: *fraus legis*

Expliciete methodologie is ook belangrijk bij het bestuderen van concrete onderwerpen, zoals *fraus legis*. Dit leerstuk leent zich voor tal van onderzoeken, bijvoorbeeld:

- Is het leerstuk noodzakelijk om misbruik van recht te bestrijden? Zo ja, welke toepassingsvoorwaarden zouden daarvoor dan moeten gelden?

- Is het leerstuk in de loop van de jaren gewijzigd? Zo ja, wat is er veranderd?
- Zijn er andere jurisdicties met vergelijkbare leerstukken en hoe verhoudt *fraus legis* zich tot die leerstukken bij grensoverschrijdende constructies?

Elk van deze onderzoeksvragen roept verschillende methodologische vragen op. We noemen er een aantal. Als wordt geanalyseerd of *fraus legis* noodzakelijk is voor de bestrijding van misbruik van recht, vanuit welk perspectief wordt dan geredeneerd: de belastingplichtige, de rechter of de fiscus? Als wordt onderzocht of het leerstuk in de loop van de jaren is gewijzigd, wordt dit dan beperkt tot jurisprudentieonderzoek of wordt er breder gekeken? Ook indien er enkel voor jurisprudentieonderzoek gekozen wordt, moeten er vervolkeuzes worden gemaakt voor onder meer de tijdsperiode en de te onderzoeken rechterlijke instanties. Als er een rechtsvergelijking wordt uitgevoerd, rijzen de vragen hoeveel jurisdicties moeten worden vergeleken en op basis van welke criteria deze worden gekozen.

Dit soort methodologische vragen komen auteurs waarschijnlijk bekend voor. Een artikel of analyse komt immers niet zomaar tot stand. Zoals eerder gesteld, worden linksom of rechtsom keuzes gemaakt voor een afbakening, de onderzoeksmethode en de selectie van bronnen. Door de methodologische keuzes niet impliciet te laten maar expliciet te maken, wordt meer structuur aangebracht in het artikel en is de argumentatie voor de lezer beter te begrijpen.

Indien er bij de analyse van *fraus legis* bijvoorbeeld een rechtsvergelijking wordt gemaakt met het Verenigd Koninkrijk, terwijl de lezer van mening is dat het voor het argument veel logischer is om een vergelijking met Duitsland te maken, dan kan een verantwoording van de gemaakte keuze frustratie bij de lezer wegnemen. Wellicht is de auteur de Duitse taal niet machtig of is er om andere niet-inhoudelijke redenen (tijdgebrek, beperkte toegang tot bronnen) voor deze rechtsvergelijking gekozen. Het kan ook zijn dat de auteur wel een robuuste, inhoudelijke reden heeft voor de vergelijking met het Verenigd Koninkrijk.

Bij een impliciete methodologie blijft de kritische lezer gefrustreerd achter met vragen over de afslagen die de auteur heeft genomen. De wetenschappelijke waarde en de robuustheid van de conclusies kunnen in twijfel worden getrokken, wellicht ten onrechte. Als de auteur expliciet is over de gemaakte methodologische keuzes, dan kan dat helpen de lezer te overtuigen dat de vergelijking met het Verenigd Koninkrijk toch de juiste was. Of, als er niet-inhoudelijke gronden waren voor de keuze, kan een uitleg daarvan begrip kweken bij de lezer, of de auteur ertoe bewegen de conclusies zo nodig wat af te zwakken. De lezer kan deze dan alsnog accepteren, of, maar dan nu op basis van betere argumentatie, juist bekritisieren. Waar impli-

17 Zie uitgebreider (onder meer) Vranken over deze *confirmation bias*, de volledigheid en selectie van bronnen en de gevolgen hiervan voor (de kwaliteit van) conclusies: J.B.M. Vranken, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. Algemeen Deel****. Een synthese*, Deventer: Wolters Kluwer 2014, hoofdstuk 5.

18 Wij koppelen hier de academische waarde van de fiscale bijdrages aan hun verifieerbaarheid en daarmee hun betrouwbaarheid en reproduceerbaarheid. Deze wetenschappelijke principes worden namelijk genoemd in de Nederlandse gedragscode wetenschappelijke integriteit (zie: *Nederlandse gedragscode wetenschappelijke integriteit 2018*, nwo.nl/nederlandse-gedragscode-wetenschappelijke-integriteit (geraadpleegd op 28 oktober 2024), met name par. 2.3 & 3.3-3.4, en in bredere zin bijvoorbeeld: R.A.J. Van Gestel, J.B.M. Vranken, J.L.M. Gribnau & H.E.B. Tijssen, 'Rechts-wetenschappelijke artikelen: Naar criteria voor methodologische verantwoording', *NJB* 2007/1243). Volledigheidshalve: de genoemde wetenschappelijke principes sluiten met name aan bij de in het fiscaal recht dominante wetenschapsfilosofische stroming van het rechtspositivisme. In alternatieve wetenschapsfilosofische stromingen bestaat er meer ruimte voor subjectiviteit. Extremere beoefenaars van deze stromingen kunnen ook kritisch zijn op het bestaan van objectieve kennis en ons vermogen dit waar te nemen. Daarin is logischerwijs weinig ruimte voor principes als betrouwbaarheid, verifieerbaarheid en reproduceerbaarheid. Zie over deze verschillende stromingen onder meer: T. Campbell, *Legal Positivism*, Aldershot: Ashgate/Darmouth 1999; A.C. Infanti & B.J. Crawford, *Critical Tax Theory: An Introduction*, Cambridge: Cambridge University Press 2009; en W.L. Neuman, 'The Meanings of Methodology', in: W.L. Neuman (ed.), *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*, Harlow: Pearson Education Limited, 2014, p. 91-124.

ciete methodologie veel weg heeft van een black box, maakt expliciete methodologie onderzoek transparant(er) en neemt het vragen, of zelfs frustraties, bij een lezer weg.

Eerder is al betoogd dat een expliciete methodologie op het gebied van bronnenselectie leidt tot robuustere (deel)-conclusies. Hetzelfde effect wordt bereikt door helderheid over de (tijds)afbakening. Stel dat de conclusie van het onderzoek luidt dat *fraus legis* tegenwoordig vaker wordt geconstateerd dan in het verleden. Dan is het belangrijk dat de auteur vermeldt welke tijdsperiode is onderzocht. Als enkel de periode 2010-2020 is onderzocht, dan kunnen er immers ook enkel conclusies worden getrokken over een toename (van het aantal 'fraus legis'-geschillen in procedures) in die periode. De mogelijkheid bestaat namelijk dat er in de periode 2000-2010 meer *fraus legis* werd geconstateerd dan in de daaropvolgende jaren, waardoor er een wezenlijk andere trend geconstateerd zou kunnen worden als de periode 2000-2020 was onderzocht.¹⁹

Afbakening is een methodologisch breed begrip. Naast een tijdsafbakening omvat het bijvoorbeeld ook het normatief kader – of perspectief – waar vanuit wordt geschreven.²⁰ Als de rechter in een casus *fraus legis* aanneemt en de auteur schrijft dat dit een *slechte* uitspraak is, lijkt dit wellicht een heldere conclusie, maar vanuit welk perspectief schrijft de auteur? Is de uitspraak slecht omdat ze in strijd is met de rechtseenheid, is ze slecht vanwege de maatschappelijke gevolgen, of is ze slecht vanwege het belang van de belastingplichtige in kwestie? En over welk belang hebben we het dan? Enkel het economische belang dat uitgaat van voordeel bij zo laag mogelijke belastingdruk, of zijn er ook andere belangen die meespelen, zoals mogelijke imagoschade?

Normatieve standpunten als *goed*, *slecht*, *voordelig* of *nadelig* wekken onduidelijkheid als niet wordt vermeld vanuit welk perspectief wordt geredeneerd of welke criteria zijn meegewogen om de conclusie te bereiken.²¹ Dit kan de lezer dusdanig frustreren dat die het onderzoek naast zich neerlegt, waardoor ook de auteur niet het beoogde doel bereikt, aangezien de lezer het stuk niet (verder) leest. Ook hier had dit simpelweg kunnen worden voorkomen door de methodologie expliciet te maken.

19 Conform de onderzoeksaanpak van C.J. van Hoek, zie R.H.M.J. Offermans, 'Verslag van het symposium Wetsontduiking', *WFR* 2024/90, par. 3.

20 Zie in dit kader: R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht (Fiscale Monografieën nr. 54)*, Deventer: Wolters Kluwer 1991, par. 1.

21 Een bekend voorbeeld van een kader omtrent dit soort normatieve standpunten betreft de 'vier e's' van een goed belastingstelsel van L.G.M. Stevens & R.C. de Smit. Zij geven vier criteria waaraan een goed belastingstelsel dient te voldoen: eerlijk, effectief, efficiënt en eenvoudig (zie, tevens voor de toelichting op deze criteria: L.G.M. Stevens & R.C. de Smit, *Elementair Belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 1.4). Als wordt aangegeven dat binnen dit normatieve kader de conclusie wordt getrokken dat een 'fraus legis'-uitspraak *slecht* is, is de lading van die conclusie duidelijk.

4. Een concrete weg naar meer expliciete methodologie

Eerder in deze bijdrage is uitgewerkt waarom expliciete methodologie noodzakelijk is, en wij dus pleiten voor meer expliciete methodologie in fiscale tijdschriftartikelen. Ter ondersteuning van onze oproep biedt deze paragraaf concrete handvatten voor expliciete methodologie. Hiervoor hoeven we gelukkig niet het wiel opnieuw uit te vinden. Alhoewel het hanteren van expliciete methodologie (nog) niet de standaard is in fiscale tijdschriftartikelen, zijn er wel auteurs die hun methodologie onderbouwen. Aan de hand van zulke *good practices* schetsen we hier een weg naar meer expliciete methodologie. Dit doen we door eerst één voorbeeld iets dieper uit te lichten. Daarna geven we meer systematisch aan hoe fiscale methodologie in een tijdschriftartikel naar voren kan komen.

4.1 Good practice: Boekhoudt & Van der Vliet, *WFR* 2001/1361

Een goed voorbeeld van expliciete methodologie betreft naar onze mening het artikel van Boekhoudt & Van der Vliet over de doorbelasting van hoofdkantoorkosten aan buitenlandse dochtermaatschappijen in relatie tot art. 13 Wet Vpb 1969.²² Omdat dit onderzoeksonderwerp breed is, brengen de auteurs de volgende afbakening aan:

"We behandelen niet de doorbelasting van hoofdkantoorkosten aan vaste inrichtingen. De zelfstandigheidsfictie wijkt op dit punt toch te veel af van het instrumentarium dat de wet aanreikt bij concerns, om zonder meer de conclusies die hierin zijn opgenomen te transponeren op de vaste inrichting. Dat vergt een aparte behandeling. We gaan evenmin in op de vraag of en in welke mate het hoofdkantoor een winstopslag op de door te belasten kosten moet leggen. Dat is immers veelal een zeer feitelijke kwestie. Ten slotte betrekken we niet in de beschouwing de zogenoemde kosten van de acquisitie van een deelneming. Deze kosten vormen onderdeel van de kostprijs van de deelneming en dienen te worden geactiveerd. We analyseren dus alleen die kosten van het hoofdkantoor die in het operationele traject ontstaan, na verwerving van een deelneming."²³

De auteurs maken steeds expliciet welke afbakening zij hebben aangebracht, zie zin 1 – "We behandelen niet..." –, zin 4 – "We gaan evenmin in op..." – en zin 6 – "Ten slotte betrekken we niet...". Na elk van deze zinnen volgt, overeenkomstig de theorie die in de voorgaande paragrafen uiteen is gezet, een motivering van die afbakeningskeuze. De expliciete afbakening in combinatie met de motivering maakt dit een *good practice*.

22 A.H. Boekhoudt & M.W. van der Vliet, 'Hoofdkantoorkosten', *WFR* 2001/1361.

23 A.H. Boekhoudt & M.W. van der Vliet, 'Hoofdkantoorkosten', *WFR* 2001/1361, par. 1, alinea 4.

4.2 Verschillende methodologische elementen nader geïllustreerd

Het voorgaande voorbeeld is logischerwijs slechts één onderdeel van alle methodologische keuzes die gemaakt kunnen worden.²⁴ De vraag komt dan ook op tot welk detailniveau methodologische keuzes in een tijdschriftartikel zouden moeten worden geëxpliciteerd. Wellicht speelt het idee dat expliciete methodologie vooral past bij omvangrijke wetenschappelijke onderzoeken, maar in principe gaan onze argumenten voor expliciete methodologie op voor elk fiscaal artikel, ongeacht de lengte of pretentie. Wel zal de uitwerking verschillen per onderzoek. Naar onze indruk hangt dit af van een veelheid van factoren, waaronder de omvang van het artikel en de hoeveelheid gemaakte keuzes. Daarmee is niet op voorhand met één algemene stelregel vast te stellen wanneer een methodologische uitwerking afdoende is of juist tekortschiet.

Om desalniettemin richting te geven aan de methodologie in een tijdschriftartikel, hebben we hieronder vier categorieën van methodologische keuzes opgenomen. Deze zijn niet uitputtend – er zijn meer (sub)categorieën denkbaar – maar kunnen wel als startpunt dienen bij het opschrijven van expliciete methodologie. De categorieën zijn gekozen om eenduidig verschillende aspecten van methodologie aan te geven en zijn geïnspireerd op de zes onderzoeksfases van Vranken²⁵ en andere onderzoeken naar criteria voor juridische methodologie.²⁶ De vier categorieën van methodologische keuzes zijn als volgt:

- **Onderzoeksvraag/deelvragen:** de auteur licht de onderzoeksvraag toe en motiveert de deelvragen (stappen) die nodig zijn om deze te beantwoorden.
- **Methode:** de auteur motiveert de onderzoeksmethode. Waarom is juist deze methode geschikt voor het onderzoek (en geen andere)?
- **Afbakening:** de auteur licht toe binnen welke afbakeningskaders onderzoek wordt gedaan. Afbakening is een breed begrip. Het kan gaan over een te onderzoeken tijdsperiode, maar bijvoorbeeld ook over het gehanteerde normatieve kader of perspectief.
- **Bronnen:** de auteur motiveert de bronnen die zijn geraadpleegd. Ook hier zijn verscheidende toelichtingen denkbaar, bijvoorbeeld welke literatuurstromingen zijn gebruikt, waar de bronnen zijn gevonden of welke kwaliteit de bronnen hebben.

Om expliciete methodologie in tijdschriftartikelen nog een stap concreter te maken, hebben wij op p. 20 en 21 tabellen opgenomen. Tabel 1 geeft een aantal voorbeelden van *good practices* van expliciete methodologie in het *WFR* op het gebied van onderzoeks- en deelvragen, Tabel 2 over methode, Tabel 3 betreffende afbakening en Tabel 4 inzake bronnen.

De voorbeelden komen uit het *WFR*, omdat onderhavige bijdrage ook in dit blad is gepubliceerd. Ze zijn geselecteerd met het doel de categorieën eenduidig te illustreren.²⁷ De tabellen zijn bedoeld als inspiratie voor fiscale auteurs die expliciet willen zijn over de toegepaste methodologie: het biedt handvatten in de vorm van concrete voorbeelden. Verder zijn er enkele overkoepelende vragen die uit de praktijkvoorbeelden kunnen worden afgeleid, zoals: *Hoe* gaat de auteur het antwoord vinden op de vraag die in de bijdrage centraal staat? *Waarom* is juist die wijze geschikt? Het beantwoorden van deze vragen is al expliciete methodologie, en die beantwoording kan al in een enkele alinea.²⁸

5. Afsluiting

In deze bijdrage hebben wij het belang van expliciete methodologie in fiscale tijdschriftartikelen behandeld. De verantwoording van de gemaakte keuzes heeft meerwaarde voor zowel lezer als auteur en draagt bij aan het wetenschappelijk gehalte van de bijdragen. Daarnaast hebben wij concrete handvatten geboden ter inspiratie. Hiermee roepen wij auteurs op – in het bijzonder degenen die in fiscale tijdschriften publiceren – dit op te pakken en hun gemaakte keuzes aan het papier toe te vertrouwen.

De handvatten dienen (slechts) als startpunt voor auteurs die expliciet willen zijn over hun methodologische keuzes. Wij bepleiten meer aandacht voor expliciete methodologie. De dialoog hierover en het toepassen ervan vormt naar ons inzicht een opwaartse spiraal, resulterend in kwalitatief betere publicaties. Met dit artikel hebben we het bijdragen aan deze spiraal toegankelijker willen maken: het in artikelen opnemen van een of meerdere alinea's waarin de methodologische keuzes expliciet worden verantwoord. We zien dan ook graag meer van dit soort alinea's in het *WFR* tegemoet.

²⁴ Zie par. 3.

²⁵ J.B.M. Vranken, *Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands Burgerlijk Recht. Algemeen Deel****. Een synthese*, Deventer: Wolters Kluwer 2014, par. 6.1.

²⁶ Bijvoorbeeld: R.A.J. Van Gestel, J.B.M. Vranken, J.L.M. Gribnau & H.E.B. Tijssen, 'Rechts-wetenschappelijke artikelen: Naar criteria voor methodologische verantwoording', *NJB* 2007/1243 en; H.E.B. Tijssen, *De juridische dissertatie onder de loep: De verantwoording van methodologische keuzes in juridische dissertaties* (diss.), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2009, met name hoofdstuk 2.

²⁷ Ter aanvulling: we hebben doelgericht gezocht naar voorbeelden, bijvoorbeeld door de zoekterm 'ik beperk mij tot' in te typen in de database van Inview en te filteren op 'Weekblad fiscaal recht' (*WFR*). We benadrukken dat we geen conclusies baseren op de voorbeelden (een doelgerichte zoekmethode leidt immers over het algemeen niet tot een erg robuuste, breed gedragen conclusie), maar de voorbeelden gebruiken ter illustratie van wat op basis van literatuur als expliciete methodologie kan worden gezien. De doelgerichte zoekmethode past dus bij het punt dat we maken.

²⁸ Zie voor mogelijke criteria waaraan deze methodologie zou moeten voldoen: R.A.J. Van Gestel, J.B.M. Vranken, J.L.M. Gribnau & H.E.B. Tijssen, 'Rechts-wetenschappelijke artikelen: Naar criteria voor methodologische verantwoording', *NJB* 2007/1243.

Tabel 1. Onderzoeks- en deelvragen: *good practices* van expliciete methodologie in het WFR

Bron	Zinsnede(n) ²⁹
WFR 2016/161 ³⁰	In deze bijdrage staat de vraag centraal of (...). Tevens onderzoeken wij of (...). Om antwoord te kunnen geven op deze onderzoeksvragen besteden wij in onderdeel 2 eerst aandacht aan (...).
WFR 2015/938 ³¹	Met deze bijdrage worden twee doelen nagestreefd. Het eerste doel is (...). De tweede doelstelling is (...).
WFR 2012/142 ³²	Met deze bijdrage beoog ik (...).
WFR 2009/1582 ³³	
WFR 2018/218 ³⁴	
WFR 2016/89 ³⁵	Wij stellen ons met deze bijdrage tot doel (...)
WFR 2010/214 ³⁶	Allereerst zal ik (...). Vervolgens ga ik in op (...). [Toelichting]. Daarna behandel ik (...). Dan volgt de bespreking van (...). Aansluitend analyseer ik (...) omdat [toelichting]. (...). De centrale vraag van dit onderzoek valt uiteen in een aantal subvragen die in de verschillende onderdelen aan de orde komen. [Deelvraag]. Deze vraag leidt op haar beurt tot onderzoek naar (...). Op basis hiervan kan (...) worden onderzocht.
WFR 2024/68 ³⁷	Om deze benadering concreet te maken, zullen we hierna eerst (...).
WFR 2017/30 ³⁸	Uit de stand van de hierboven beschreven jurisprudentie (...) en literatuur kunnen we nog geen oordeel geven over (...). Daarom onderzoek ik in het volgende onderdeel (...).

Tabel 2. Methode: *good practices* van expliciete methodologie in het WFR

Bron	Zinsnede(n) ³⁹
WFR 2010/214 ⁴⁰	Gegeven het karakter van deze onderzoeksvragen zal hier een vrij traditionele juridische methodologie worden gehanteerd. Deze vragen zijn immers deels analytisch en deels descriptief van aard. De gebruikelijke formele en informele rechtsbronnen als wet, jurisprudentie en dogmatiek zullen derhalve worden bestudeerd.
WFR 2008/231 ⁴¹	Via literatuuronderzoek heb ik geprobeerd een algemeen beeld te verkrijgen van de lokale heersende leer en de belangrijkste jurisprudentie.
WFR 2014/3 ⁴²	[Ik kom] aan de hand van literatuuronderzoek en het OESO-commentaar tot een fiscale omschrijving van (...). (...) jurisprudentieonderzoek [geeft] weer wanneer beide leerstukken volgens de Hoge Raad kunnen worden toegepast.
WFR 2019/87 ⁴³	Om de cijfermatige uitwerking van (...) te demonstreren hebben we 1000 keer een steekproef getrokken uit (...). Om uit een experiment conclusies te trekken waarvan aangenomen mag worden dat deze in het algemeen gelden, is het noodzakelijk om te werken met grote getallen. Verwacht mag worden dat de uitkomsten van 1000 steekproeven gezamenlijk een representatief beeld geven.

29 Deze kolom bevat alleen citaten. Voor de leesbaarheid zijn de aanhalingstekens weggelaten, is hier en daar een woord ingevoegd en/of zijn onderwerp gebonden termen vervangen door algemene termen. Dit is steeds schuingedrukt in blokhaken gedaan, dus bijvoorbeeld [Deelvraag] in plaats van een uitgeschreven deelvraag.

30 A.M.A. de Beer & M.J. Hoogeveen, 'De 100%-vrijstelling: aanpassen of afschaffen (I)', WFR 2016/161, par. 1.

31 R.H. Happé, 'Fiscale ethiek voor multinationals', WFR 2015/938, par. 1.

32 O.C.R. Marres, 'De onzakelijke lening in de vennootschapsbelasting', WFR 2012/142, par. 1.

33 R. Snoeijs, 'De Kunst van het kwalificeren van geldverstrekkingen voor fiscale doeleinden op basis van de civielrechtelijke vorm', WFR 2009/1582, par. 1.

34 G.D. Rekwet, 'De verdragsrechtelijke status van Curaçao', WFR 2018/218, par. 1.

35 A.H. Bomer & H.W.M. van Kesteren, 'Transfer Pricing en BTW', WFR 2016/89, par. 1.

36 J.L.M. Gribnau, 'Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk', WFR 2010/214, par. 1 & 2.

37 W.R. Kooiman, C.J. van Hoek & F.A. Spiekerman, 'Naar een nieuw kwalificatiekader buitenlandse rechtsvormen. Een rammeldend raamwerk, of is nieuw niet altijd beter?', WFR 2024/68, par. 1.

38 J. van Strien, 'Valutareresultaten bij direct opeisbare vorderingen; een prelude op een koerswijziging van de Hoge Raad?', WFR 2017/30, par. 3.2.

39 Zie noot 29.

40 J.L.M. Gribnau, 'Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk', WFR 2010/214, par. 2.

41 S.F.M. Nickel, 'Een grensoverschrijdende blik op fiscale hedge accounting', WFR 2008/231, par. 1.

42 M. Tydeman-Yousef, 'Fraus conventionis, quae est? Panacea of phantasma', WFR 2014/3, par. 1.

43 P.C. Waas & C. Buitenhuis, 'Toepassing van geldsteekproeven in het fiscale toezicht. Een objectieve, doelmatige en transparante aanpak met een betrouwbare uitkomst', WFR 2019/87, par. 3 en voetnoot 19.

Tabel 3. Afbakening: *good practices* van expliciete methodologie in het WFR

Bron	Zinsnede(n) ⁴⁴
WFR 2023/232 ⁴⁵	In deze bijdrage wordt niet ingegaan op [onderwerp]. Deze (...) kwestie staat los van de vraag [onderzoeksvraag].
WFR 2008/231 ⁴⁶	In dit artikel behandel ik een vijftal landen: [vijf landen]. De keuze voor juist deze landen is enerzijds ingegeven door het feit dat [onderwerpgebonden motivering] en anderzijds door de natuurlijke grenzen van mijn vreemdetalenkennis.
WFR 2014/89 ⁴⁷	Dit arrest is interessant omdat (...).
WFR 2021/128 ⁴⁸	[Informatiebron] is één van de grootste marktpartijen voor [onderwerp] in Nederland. Verondersteld mag worden dat dit een representatief beeld geeft voor de gehele [onderwerp]markt in Nederland.
WFR 2011/1682 ⁴⁹	De hierna opgenomen opsomming van onderwerpen illustreert dat wij ter afbakening van (de omvang van) dit artikel genoodzaakt zijn geweest keuzes te maken. In de literatuur is reeds aandacht besteed aan [onderwerpen + vindplaatsen]. In dit artikel besteden wij zodoende beperkt aandacht aan [reeds belichte onderwerpen] en richten ons primair op [te belichten onderwerpen].
WFR 2010/214 ⁵⁰	Daarbij biedt een rechtsfilosofische benadering (...) de basis voor een meer theoretische reflectie. (...). Een andere invalshoek en onderzoeksmethodologie zijn ook mogelijk. Men kan bijvoorbeeld kiezen voor [alternatieve benadering]. Probleem is dat [reden waarom niet voor de andere benadering is gekozen].

Tabel 4. Bronnen: *good practices* van expliciete methodologie in het WFR

Bron	Zinsnede(n) ⁵¹
WFR 2022/63 ⁵²	Om een goed overzicht te krijgen van [onderwerp], ben ik van de Nederlandstalige en Engelse tijdschriften met het breedste fiscale lezerspubliek, en dus de grootste feitelijke impact, het [onderzochte element] nagegaan. Het betreft [Nederlandstalige tijdschriften] voor Nederlandstalige publicaties en [Engelstalige tijdschriften] voor Engelstalige publicaties. Daarnaast schenk ik aandacht aan [uitgeverij], omdat (...).
WFR 2021/206 ⁵³	In de database van [database 1] zijn meer zaken die [criterium] te vinden dan in de database van [database 2], omdat (...).
WFR 2003/10 ⁵⁴	Bij mijn weten is deze uitspraak niet gepubliceerd in [bronnen]. Wel is de uitspraak te vinden op de website [website] in de databank [specificering] (...).
WFR 2014/1384 ⁵⁵	Bij ieder argument heb ik een voetnoot geplaatst met de vindplaats, zodat de oorspronkelijke bewoordingen gemakkelijk kunnen worden opgezocht.
WFR 2012/924 ⁵⁶	Door de gebrekkige Nederlandse vertaling verwijs ik naar de Engelstalige versie van (...).
WFR 2021/206 ⁵⁷	Voor het onderzoek is gebruikgemaakt van de database van [naam database], omdat [reden]. Gebruik is gemaakt van de zoektermen "[zoekterm 1]" en "[zoekterm 2]". Dit levert voor de onderzoeksperiode (datum sluiting onderzoek: [laatste zoekdatum]) om en nabij de 2100 resultaten op. (...). Onze bevindingen gaan (...) over een kwart van alle zaken, namelijk die [toelichting].

⁴⁴ Zie noot 29.

⁴⁵ D.J. van Bergen, 'Solidariteitsbijdrage of solidariteitsbelasting?', WFR 2023/232, par. 1.

⁴⁶ S.F.M. Niel, 'Een grensoverschrijdende blik op fiscale hedge accounting', WFR 2008/231, par. 1.

⁴⁷ H.S. Broekhuijsen & A.O. Lubbers, 'De motivering door de belastingrechter van 'voorwaardelijk opzet'', WFR 2014/89, par. 2.1.

⁴⁸ R. Stam, 'Een toekomst voor de lijfrente', WFR 2021/128, voetnoot 42.

⁴⁹ G.C. van der Burgt & F.J. Elswier, 'Het fiscale eenheidsregime in de vennootschapsbelasting: Recente ontwikkelingen in regelgeving en rechtspraak', WFR 2011/1682, voetnoot 3.

⁵⁰ J.L.M. Gribnau, 'Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk', WFR 2010/214, par. 2.

⁵¹ Zie noot 29.

⁵² S.J.C. Hemels, 'Open Access publiceren en de fiscale wetenschap – Deel 1: Wat is het en wat is er mogelijk voor fiscalisten?', WFR 2022/63, par. 5.

⁵³ M.D.C. Gomes Vale Viga & H. Mezouar, 'Een tweeluik over het ongemotiveerd afdoen van zaken door de belastingkamer van de Hoge Raad (deel I)', WFR 2021/206, voetnoot 14.

⁵⁴ H. de Gunst, 'De risico's van economische eigendom, enige fiscale aspecten van leasing. "The greatest risk is not taking one"', WFR 2003/10, voetnoot 17.

⁵⁵ C. Maas, 'Beslissen of motiveren? Over het gebruik van taalkundige argumenten in het fiscale recht', WFR 2014/1384, voetnoot 22.

⁵⁶ M.D.C. Gomes Vale Viga, 'If it is meant to be, is it really meant to be?!', WFR 2012/924, voetnoot 11.

⁵⁷ M.D.C. Gomes Vale Viga & H. Mezouar, 'Een tweeluik over het ongemotiveerd afdoen van zaken door de belastingkamer van de Hoge Raad (deel I)', WFR 2021/206, par. 3.