



Universiteit
Leiden
The Netherlands

In dubio contra fiscum: een bespreking van argumenten voor en tegen

Broekhuijsen, D.M.; Dusarduijn, S.; Hout, D. van; Peters, C.; Stevens, S.

Citation

Broekhuijsen, D. M. (2025). In dubio contra fiscum: een bespreking van argumenten voor en tegen. In S. Dusarduijn, D. van Hout, C. Peters, & S. Stevens (Eds.), *Gribnau-bundel* (pp. 23-35). Deventer: Wolters Kluwer. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4256188>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4256188>

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

***In dubio contra fiscum*: een bespreking van argumenten voor en tegen**

1. Introductie

Centraal in deze bijdrage staan de theoretische contouren van de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum*. Ik ben bij het afstoffen van dit al vrij oude adagium met name geïnteresseerd in zijn theoretische grondslag. De idee dat: “[d]e last van een onduidelijke wet moet gedragen worden door degene die de wet heeft gemaakt”² heeft namelijk tal van aanrakingspunten met Gribnau's werk inzake de asymmetrische relatie tussen overheid en burger, de rechtszekerheid en de legaliteit van belastingheffing.

In Nederland is *in dubio contra fiscum* niet gecodificeerd. Een juridische grondslag voor het adagium valt evenmin op te maken uit het Europese recht,³ en het is niet algemeen geaccepteerd als geldend ongeschreven recht.⁴ Van der Poel schrijft bovendien dat historisch genomen, *in dubio contra fiscum* voor de belastingheffing

1 Dirk Broekhuijsen is verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden. Ik dank mr. dr. T.M. Vergouwen voor zijn bijdrage aan de totstandkoming van dit essay.

2 J.E.A.M. van Dijk, 'Opnieuw: *In dubio contra fiscum*', *WFR* 2012/159.

3 Van Dijk (ibid.) meende uit de Serkov-arrest van het EVRM van 7 juli 2011, nr. 39766/05 een dergelijke grondslag af te kunnen leiden. Die visie lijkt echter te zijn gebaseerd op een onzorgvuldige lezing van het arrest. Zie M.R.T. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013', *NTM-NJCMBulletin* 2013/03, p. 39-40.

4 R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in Belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2009, p. 35; M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgevingen en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570 par. 3; J.L.M. Gribnau, 'Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht', *WFR* 2007/1068, par. 6.; E. Aardema, 'Taak en positie van de belastingrechter', in: A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Geppaart-bundel*, Deventer: Kluwer 1996.

helemaal niet bestaat. Historisch gezien heeft *in dubio contra fiscum* alleen verband met beboeting.⁵

Desalniettemin is een normatieve bespreking van het adagium voor de fiscaliteit zinnig. Het idee passeert zo nu en dan de revue in wetenschappelijke artikelen⁶ en rechterlijke uitspraken.⁷ Zou het invoeren van de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum* wenselijk zijn?

Deze bijdrage is opgebouwd als een bespreking van argumenten voor en tegen de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum*.⁸ Na een korte uiteenzetting van zijn grondslagen en betekenis in paragraaf 2, zal ik, aan de hand van onder andere het werk van Gribnau, argumenten voor het adagium bespreken (paragraaf 3), gevolgd door argumenten tegen (paragraaf 4). Ik sluit af met een conclusie waarin ik de argumenten tegen elkaar afweeg (paragraaf 5).

2. In dubio contra fiscum: betekenis en grondslagen

2.1. Inleiding

In deze paragraaf sta ik stil bij de betekenis en grondslagen van *in dubio contra fiscum*. *In dubio contra fiscum* is een door de rechter toe te passen algemene interpretatieregels, die gevolgen verbindt aan een onduidelijk gebleven uitleg van de wet (paragraaf 2.2). Vervolgens laat ik zien dat de theoretische grondslagen van de uitleggingsregel gevonden kunnen worden in het rechtszekerheids- en legaliteitsbeginsel (paragraaf 2.3).

2.2. Een algemene uitleggingsregel

Een uitleggingsregel

Elke toepassing van de wet veronderstelt een bewuste of onbewuste uitlegging van de onderliggende rechtsregel. Het is daarbij de bedoeling 'door te dringen tot de

5 Het adagium is toegeschreven aan Romeins jurist Herennius Modestinus. Met het gebruik van het woord 'fiscum' in de uitspraak van deze Romeins jurist: *non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*, wordt niet bedoeld de schatkist zoals wij die begrijpen, maar een ander soort schatkist, namelijk de schatkist waarmee de princeps, later de keizer, zijn stand moest ophouden. In die schatkist kwamen niet de algemene belastingen, maar slechts inkomsten uit boeten en verbeurdverklaringen. Met belastingen had die befaamde uitspraak van Modestinus dus niets te maken. Zie: J. van der Poel, 'In dubio pro fisco of contra fiscum (Afscheidscollege als hoogleraar-directeur der Rijksbelastingacademie gehouden op 10 juli 1958)', *WFR* 1958/693 en *WFR* 1958/717 (slot).

6 Zie recentelijk bijv. A.M.A. de Beer, 'Oppompen ondernemingsvermogen en BOR: De Hoge Raad als reparateur van rammelende BOR-wetgeving?', *WFR* 2024/96, par. 6.

7 Zie GHSHE 1 februari 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:466, *V-N* 2023.21.1.3, r.o. 4.9.4; RBZWB 1 mei 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:2936, *V-N Vandaag* 2023/1090, r.o. 5.8; RBZWB 8 mei 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:8642, *V-N Vandaag* 2023/3093, r.o. 5.9; RBDHA 30 april 2024, ECLI:NL:RBDHA:2024:6858, *V-N Vandaag* 2024/1100, r.o. 16 en RBDHA 30 april 2024, ECLI:NL:RBDHA:2024:6857, *V-N Vandaag* 2024/1099, r.o. 16.

8 Een historische analyse van het leerstuk is gegeven door J. van der Poel, 'In dubio pro fisco of contra fiscum (Afscheidscollege als hoogleraar-directeur der Rijksbelastingacademie gehouden op 10 juli 1958)', *WFR* 1958/693 en *WFR* 1958/717 (slot) en door H.A. Drielsma, 'De betekenis der rechtsregels in dubio contra fiscum en in dubio pro reo voor de interpretatie van het hedendaagse fiscale recht en strafrecht', *WPNR* 1952/4234 e.v.

achtergrond van het door de wetgever gesproken “woord”, en vanuit daar te reflecteren op tegenwoordige verschijnselen.⁹ Voor die uitlegging bestaan verschillende uitleggingsmethoden. Uitgangspunt vormt veelal de tekst van de wet waarbij bovendien veel waarde wordt gehecht aan de parlementaire geschiedenis. Na de tekst, zoals Niessen schrijft, is de parlementaire geschiedenis ‘onze voornaamste bron van kennis omtrent de wil van de wetgever’.¹⁰ Voorts zijn doel en strekking (teleologische betekenis) van de wet relevant, evenals de *wetsystematische* methode, waarop wordt geleund op wat in een ander onderdeel van de wet is bepaald.¹¹

Het kan echter voorkomen dat de betekenis van een regel niet eenduidig is. Bijvoorbeeld als een regel, na deze methoden van rechtsvinding te hebben ingezet, voor meerdere interpretaties vatbaar blijft; als de tekst van de wet tegenstrijdig is met een andere gelijkwaardige wettelijke bepaling, als de wettekst gebrekkig is geformuleerd of als de wettekst op gespannen voet staat met de parlementaire geschiedenis.¹² In een dergelijke onduidelijke situatie komt de vraag op wat een rechter kan en mag doen om tot een conclusie over de betekenis van een regel te komen.

In dubio contra fiscum: in zo’n geval van twijfel, beslist de rechter in nadeel van de fiscus. Omdat de uitleggingsregel toepasbaar is door de rechter in een bij hem voorliggend geval, oordeelt hij in nadeel van de inspecteur.¹³

Algemeen toepasbaar

In dubio contra fiscum is bovendien een *algemene* uitleggingsregel op grond waarvan de rechter in nadeel van de inspecteur beslist en daarmee belastingplichtige beschermt voor onduidelijkheden in het recht. Hij is in het algemeen toepasbaar voor alle mogelijke bij de rechter voorliggende gevallen.

Deze algemene werking van *in dubio contra fiscum* wordt wel eens over het hoofd gezien. Aardema, bijvoorbeeld, betoogt dat er naar zijn mening geen aanleiding bestaat voor *algemene* toepassing van *in dubio contra fiscum*. Desondanks schrijft hij dat er wel ruimte voor toepassing van het adagium bestaat als ‘een eindstand ontstaat van een volstrekt gelijkwaardige keuzemogelijkheid tussen de ene fiscale oplossing en de andere anti-fiscale oplossing’.¹⁴ Aardema ziet dus wel ruimte voor *in dubio contra fiscum* als dat de grondslag voor een claim van de fiscus door de belastingplichtige met een gelijkwaardig alternatieve interpretatieroute in twijfel kan

9 P.J.A. Adriani & J. van Hoorn Jr., *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling*, Uitgeverij L.J. Veen: Amsterdam 1948-1950, hoofdstuk XVIII, nr. 81.

10 R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in Belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2009, p. 15.

11 R.E.C.M. Niessen, *supra* n. 10, p. 15.

12 Voor een opsomming van mogelijk voorkomende onvolkomenheden zie A.O. Lubbers, ‘Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving’, *TFB* 2010/1. Zie t.a.v. het laatstgenoemde punt: M.W.C. Feteris, ‘Kwaliteit van wetgevingen en het decoderen van dubbele boodschappen’, *WFR* 2010/570.

13 Ik zie het adagium als een door de rechter toe te passen interpretatieregule en ken het geen bredere werking toe. Tussen het adagium *in dubio contra fiscum* en het adagium *in dubio pro tributario* maak ik geen onderscheid, nu toepassing van het eerste leidt tot het tweede.

14 E. Aardema, *supra* n. 4, p. 7.

worden getrokken. Daarmee heeft Aardema slechts de toepassing van de algemeen toepasbare interpretatieregel ingeperkt. *In dubio contra fiscum* blijft ook in zijn visie een algemene uitleggingsregel – zij het met een door hem ingeperkt toepassingsbereik.

De algemene toepasbaarheid van *in dubio contra fiscum*, is een kerneigenschap. Zonder die algemene werking, komt de uitleggingsregel niet zijn bedoelde werking toe.

De betekenis van 'in dubio'

Wat betekent *in dubio*? In welke staat van twijfel moet de rechter verkeren om *contra fiscum* te oordelen? Die vraag is zelf ook aan discussie onderhevig.¹⁵ Vooropstaat, dat pas van twijfel sprake kan zijn, als toepassing van reguliere 'tools' van wetsuitlegging (zie hierboven paragraaf 2.2) tot een resultaat leidt dat onduidelijk blijft.

Binnen die nadere afbakening kan vervolgens de vraag ontstaan, of er tussen varianten van *dubio* onderscheid moet worden gemaakt. Wanneer bestaat er meer noodzaak de belastingplichtige te beschermen?

(a) ingeval de wetgever de belastingplichtige 'op het verkeerde been zet'?¹⁶ Dit geval zou zich kunnen voordoen indien een redelijk verdedigbare lezing van de letterlijke tekst van de wet strijdig is met een uit de parlementaire toelichting blijkende bedoeling van de wetgever.¹⁷

(b) indien 'een eindstand ontstaat van een volstrekt gelijkwaardige keuzemogelijkheid', zoals Aardema betoogt? Dit geval zou zich kunnen voordoen, als sprake is van twee gelijkwaardige met elkaar tegenstrijdige wettelijke bepalingen.

Ten aanzien van situatie (a) zou kunnen worden betoogd dat de belastingplichtige aan de wettekst redelijkerwijs vertrouwen zou moeten kunnen ontleen. Ten aanzien van situatie (b) kan hij dat niet, omdat belastingplichtige dan moet beseffen dat er geen eenduidige uitleg valt aan te wijzen waarop hij zijn handelen kan baseren.¹⁸

¹⁵ Zie tevens par. 4.3.

¹⁶ A.O. Lubbers, 'De "beslissing met uitgestelde werking" als tegemoetkoming bij rechtsdwaling in het belastingrecht', *WFR* 2007/1083, par. 4.2; Ook: J.E.A.M van Dijk, 'Herziening loonbelasting', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem* (Zwemmer-bundel), Den Haag: Sdu 2006, par. 4.1. en de bespreking daarvan van R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in Belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2009, p. 35.

¹⁷ Zie M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570, par. 3. Ter voorbeeld verwijst J.E.A.M van Dijk, 'Herziening loonbelasting', in: R.P.C. Cornelisse & P.J. Wattel (red.), *Dat is verder geen probleem* (Zwemmer-bundel), Den Haag: Sdu 2006, par. 4.1, naar HR 17 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV5026, V-N 2006/16.9, waar de Hoge Raad oordeelde: 'hoewel de tekst van die bepaling op zichzelf, naar de letter genomen, anders zou kunnen worden gelezen, laat zij ook een lezing toe in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever'.

¹⁸ Lubbers lijkt deze twee situaties van elkaar af te bakenen, waarbij hij overigens geen reden ziet belastingplichtigen te beschermen die beter hadden moeten weten (bijv. als het resultaat van de door belastingplichtige gehanteerde uitleg ongerijmd is). Zie A.O. Lubbers, *supra* n. 16.

Mij lijkt dat tussen deze twee vormen van *dubio*, gezien de grondslagen van het beginsel (zie hierna) geen fundamenteel onderscheid kan worden gemaakt. Ook in geval (*b*) kan een belastingplichtige een wetsuitleg hanteren, die redelijkerwijs te verdedigen is. Bovendien wordt hij ook in dat geval geconfronteerd met een belastingaanslag waarvan de rechtsgrondslag in twijfel kan worden getrokken.

2.3. Grondslag: rechtszekerheids- en legaliteitsbeginsel

Inleiding

De grondslag voor het toepassen van *in dubio contra fiscum* kan gevonden worden in het rechtszekerheidsbeginsel, vanuit de gedachte dat de gevolgen van (rechts) regels voorzienbaar moeten zijn, en het legaliteitsbeginsel, vanuit de gedachte dat belastingen slechts bij kracht van wet geheven mogen worden.

Bescherming van het rechtszekerheidsbeginsel

In dubio contra fiscum beschermt, in de eerste plaats, de zekerheid die men aan het positieve recht kan ontlelen. Het rechtszekerheidsbeginsel brengt mee, dat normen voldoende toegankelijk en duidelijk zijn: d.w.z., dat zij voldoende informatie bevatten om de eigen positie op af te kunnen stemmen, en dat men niet 'ruimer' om een onduidelijk gebied hoeft heen te sturen dan het geval zou zijn als de grenzen van dat gebied duidelijk zouden zijn aangegeven.¹⁹ Met *in dubio contra fiscum* wordt de handelingsvrijheid en de mogelijkheid tot rationele planning beschermd.

In het verband van het rechtszekerheidsbeginsel is *in dubio contra fiscum* in de fiscale literatuur besproken als uitvloeisel van de bescherming van het vertrouwen, dat de belastingplichtige zou kunnen ontlelen aan een redelijke uitleg van een onduidelijke wetsbepaling. Van Dijck meent dat 'als de burger ten gevolge van de onduidelijkheid van de wet op een bepaalde uitleg mocht vertrouwen, hij op grond van het vertrouwensbeginsel [beschermd dient] te worden'.²⁰ Lubbers heeft het betoog van Van Dijck nader uitgewerkt. Daarvoor heeft hij zich gebaseerd op de bestaande leerstukken van rechtsdwaling, *prospective overruling* (d.w.z., de uitgestelde werking van rechterlijke uitspraken) en de fiscaalrechtelijke vertrouwensleer.²¹ Als de 'belastingplichtige redelijkerwijs erop mocht vertrouwen dat de door hem bepleite uitleg van een wettelijke fiscale bepaling, waarop hij zijn handelen heeft gebaseerd, juist zou zijn' en als die uitleg voorts gevolgen heeft gehad voor het handelen van belastingplichtige, bestaat aanleiding om belastingplichtige te beschermen. Zijn voorstel is, dat de Hoge Raad, indien hij in zo'n situatie tot een andere wetsuitleg komt dan belastingplichtige, de uitleg van belastingplichtige in het onderliggende geval respecteert, en zijn daarvan afwijkende beslissing slechts voor toekomstige gevallen werking geeft.²² Hiermee stelt Lubbers in feite een variant van *in dubio*

19 Vgl. US Supreme Court in *Speiser v. Randall* 357 U.S. 513 (1958): 'The man who knows that he must bring forth proof and persuade another of the lawfulness of his conduct necessarily must steer far wider of the unlawful zone than if the State must bear these burdens.'

20 J.E.A.M. van Dijck, *In dubio contra fiscum*, WFR 2009/1569, par. 2.

21 Zie A.O. Lubbers, supra n. 16, par. 2 en A.O. Lubbers, 'Werken aan fiscale rechtsvinding', *NIFR* 2007/2238.

22 Zie A.O. Lubbers, supra n. 16, par. 4.4.

contra fiscum voor,²³ waarvan hij het toepassingsbereik beperkt tot het bij de Hoge Raad voorliggende geval en enkel indien van een schending van 'vertrouwen' sprake zou kunnen zijn.

Bescherming van het legaliteitsbeginsel

In de tweede plaats gaat het *in dubio contra fiscum* om de bescherming van het legaliteitsbeginsel. Als belastingheffing wordt gezien als een van het individu geëist offer, 'dus als een inbreuk op zijn persoonlijkheid, dan volgt daaruit, dat die inbreuk alleen kan worden erkend, indien de wet daartoe uitdrukkelijk de macht verleent. Bij de uitlegging van de wet kan men zich dan niet losmaken van de woorden der wet en bij twijfel geldt het 'in dubio contra fiscum'.²⁴ Geen inbreuk, dus, als voor die inbreuk geen duidelijke regel bestaat.

Die opvatting stuurt ons naar het in art. 104 Grondwet opgenomen legaliteitsbeginsel: de Rijksbelastingheffing vereist een wettelijke bepaling, die de overheid toestaat in te breken in het eigendomsrecht.²⁵ Art. 104 GW zorgt ervoor dat belastingheffing van onderdanen op de toestemming van hun tegenwoordigers berust. ('the tax-payer should be the tax-layer').²⁶ Bovendien wordt belastingheffing voor belastingplichtigen voorzienbaar (er is immers een wet die belastingplichtigen kunnen lezen)²⁷ en worden belastingplichtigen beschermd tegen willekeurige belastingheffing. De relatie tussen burger en staat is immers asymmetrisch: de staat is machtig, de burger zwak.²⁸ Belastingwetgeving dient door de staat te worden gerechtvaardigd en te worden onderbouwd, bijvoorbeeld door aan fiscale wetgeving een duidelijke doelstelling te geven, die vervolgens in de tekst van de wet tot uitdrukking komt. Hiermee kan de staat een inbreuk op het eigendom van het individu rechtvaardigen.

In dubio contra fiscum vereist dat de inspecteur het bestaan van het recht bewijst dat hij aan zijn eis ten grondslag legt. Belastingheffing is 'alleen dan gerechtvaardigd,

23 Lubbers' voorstel is nadrukkelijk vormgegeven als een algemene interpretatieregel. Zie A.O. Lubbers, 'Werken aan fiscale rechtsvinding', *NtFR* 2007/2238.

24 P.J.A. Adriani, *Het Belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling, Deel I*, Amsterdam: L.J. Veen's Uitgeverij NV, p. 168.

25 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht: rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst* (diss. Erasmus Universiteit Rotterdam 1998) par. 10.3. Tevens: J.L.M. Gribnau & M.R.T. Pauwels, 'Wetenschappelijk commentaar op artikel 104 – Belastingheffing', *Nederland Rechtsstaat*, par. 1, www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/inleiding-hoofdstuk-5-wetgeving-en-bestuur/artikel-104-belastingheffing/.

26 H.A. Drielsma, 'De betekenis der rechtsregels in dubio contra fiscum en in dubio pro reo voor de interpretatie van het hedendaagse fiscale recht en strafrecht', *WPNR* 1952/4234, p. 133. NB. In Drielsma's tijd was het legaliteitsbeginsel voor de belastingheffing opgenomen in art. 118 Grondwet (versie van 1948).

27 Gribnau bespreekt de eis van bekendmaking uitvoerig in het licht van Hobbes, zie J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit: Grenzen aan (fiscale) regelgeving*, Den Haag: Sdu 2009, p. 31-32. Voorts: R.L.G. van den Heuvel, 'Duidelijke fiscale wetgeving: een absolute must', *TFB* 2019/16; H.P.A.M. van Arendonk, 'No taxation without representation; over legaliteit en legitimiteit', in: J. Verburg e.a. red., *Liberaal gifte: vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus*, Deventer: Kluwer 1999.

28 Zie J.E.A.M. van Dijk, supra n. 20.

indien haar grondslag in voldoende mate is komen vast te staan'.²⁹ Daarmee wordt met *in dubio contra fiscum* een van het legaliteitsbeginsel afgeleide waarborgnorm voor de burgers bewerkstelligd, dat belastingen hun grenzen niet overschrijden.

2.4. Tussenconclusie

In dubio contra fiscum is een algemene uitleggingsregel die de rechter kan hanteren nadat hij, na toepassing van alle 'tools' van wetsinterpretatie, op een onduidelijkheid van het recht stuit. In zo'n geval beslist de rechter in het nadeel van de inspecteur (en dus: in het voordeel van belastingplichtige). Deze interpretatieregels heeft een sterke basis in het rechtszekerheids- en legaliteitsbeginsel.

3. Voor toepassing van *in dubio contra fiscum*

Dat *in dubio contra fiscum* het rechtszekerheids- en legaliteitsbeginsel beschermt, lijkt met name van belang nu de fiscaliteit als sturingsinstrument wordt gebruikt; als werktuig van het bredere financieel-economische beleid.³⁰ Door die instrumentalisering is de fiscaliteit onderdeel geworden van politieke profileringsdrang en scoringsdrift. Hierdoor komt de kwaliteit van fiscale wetgeving en daarmee het vertrouwen in het belastingrecht onder druk. Twee zaken spelen in dit verband een rol.

Ten eerste speelt een rol, dat het parlement maar nauwelijks in staat lijkt om de wetgever op zijn wetgevende activiteiten te controleren. Van Arendonk verzucht bijvoorbeeld in 1999 dat de kwaliteit van de parlementaire inbreng achteruitgaat door de niet bij te benen onuitputtelijke stroom van elkaar snel opvolgende wetswijzigingen. Die zorg, dat volksvertegenwoordigers worden geconfronteerd met een (te) grote hoeveelheid te behandelen belastingregels, is ook in 2024 actueel, zo getuigt een recente motie van het lid Martens c.s.: 'in het parlement [zijn] regelmatig geluiden te horen dat de veelheid van wetsvoorstellen een goede behandeling belemmert'.³¹ Als het parlement slecht in staat is zorgvuldig naar belastingwetgeving te kijken, is de kans groot dat de fiscale wet onvolkomenheden bevat; bijv. dat de doelstellingen of rechtvaardiging van de wet niet naar behoren duidelijk zijn gemaakt of dat de wettekst deze doelstelling niet voldoende weerspiegelt. Dit leidt tot onzekerheid over de wet, hetgeen het voor burgers lastiger maakt de wet na te leven, en maakt het voor de Belastingdienst moeilijker om eenduidig te handelen.³² Als gevolg daarvan ontstaat onzekerheid omtrent de vraag of de overheid wel te ver-

29 Aardema, supra n. 4, p. 7, verwijzende naar Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, Amsterdam: FED 1965, p. 102.

30 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen: vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom Fiscale Uitgevers 2013, p. 66. Tevens: J.L.M. Gribnau, 'Grenzen aan instrumentalisering', *WFR* 1997/807.

31 Motie van het lid Martens c.s. over een meerjarige wetgevingsagenda fiscaliteit, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. Q.

32 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen: vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom Fiscale Uitgevers 2013, p. 14. Vergelijkbaar: J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen', *MBB* 2013/7 en J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en de burger: over het burgerperspectief in het belastingrecht', *TFO* 2018/42.

trouwen is.³³ Bovendien neemt de kans dan toe dat de wetgever geen goede rechtvaardiging voor belastingwetgeving heeft gegeven.

In dubio contra fiscum kan een rol spelen bij slechte wetgeving. Uiteraard kan de uitleggingsregel niet alle slechte wetgeving tegengaan – duidelijke en eenvoudige met ICT uitgevoerde regels kunnen immers ook de rechtvaardigheid van belastingheffing aantasten en de burger in de knel brengen.³⁴ Maar eisen van duidelijkheid van fiscale regelgeving, consistentie en non-contradictie, en een behoorlijke parlementaire bespreking die tot kwalitatief betere onderbouwing kan leiden, worden nadrukkelijk door *in dubio contra fiscum* beschermd. *In dubio contra fiscum* dwingt de wetgever ertoe, duidelijke en duidelijk onderbouwde wetten te maken.

In de tweede plaats beperkt *in dubio contra fiscum* de macht van het bestuur. Aan de machtsuitoefening door de Belastingdienst wordt door de wet vanzelfsprekend al grenzen gesteld: de inspecteur kan slechts op basis van de wet en binnen de grenzen van de wet belastingaanslagen opleggen. Relevant is dat het bestuur als gevolg van die instrumentalisering, zoals Gribnau schrijft, een grote invloed heeft gekregen op hoe de burger zich dient te gedragen. De concretisering en invulling van veel fiscale wetgeving wordt door de wetgever namelijk aan het bestuur overgelaten of gedelegeerd, waardoor het zwaartepunt van de *trias politica* bij het bestuur is komen te liggen.³⁵ Als gevolg daarvan wordt de asymmetrische rechtsverhouding tussen burger en bestuur vergroot, nu het bestuur zowel het recht vormt als uitvoert.³⁶

De huidige rechtspraktijk kent tal van voorbeelden waarin de Belastingdienst die wetsinterpreterende taak op zich neemt.³⁷ Onduidelijkheid in het recht vormt namelijk ook voor de Belastingdienst een uitdaging, nu fiscale regels in gelijke gevallen gelijk moeten worden toegepast.

Belastingplichtigen worden met van de Belastingdienst afkomstige teksten geconfronteerd, ook als een andere lezing mogelijk was op basis van de letterlijke betekenis van de wet. Zij dienen er bedacht op te zijn dat de inspecteur deze teksten zal volgen en moeten soms behoorlijke kosten maken voor jarenlange juridische procedures om een alternatieve wetslezing te verdedigen. Met *in dubio contra fiscum* is voor beleidsmatige wetsinterpretatie door het bestuur minder aanleiding. De Belastingdienst, wetende dat de rechter in gevallen van juridische onduidelijkheid toch in het voordeel van de belastingplichtige zal oordelen, zal in de eerste plaats

33 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen: vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom Fiscale Uitgevers 2013, p. 67.

34 Zie bijv. H.P.A.M. van Arendonk, 'Belastingdienst, ICT en de menselijke maat: een duivels dilemma', *MBB* 2024/32.

35 Gribnau noemt dit de terugtrek van de wetgever. Zie J.L.M. Gribnau, *supra* n. 25, o.a. par. 8.3, 8.4 en 9.3.3.

36 J.L.M. Gribnau, *supra* n. 25, par. 8.3.3.

37 Zie bijv. de korte inventarisatie van interpreterende beleidsregels in de vennootschapsbelasting van C. Maas & M.B. Weijers, 'Naar een ver(der)streckende toepassing van wetsinterpreterende beleidsregels door de belastingrechter?', *WFR* 2018/10, par. 2 en ten aanzien van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen: B. Hafkenscheid & R. Kooiman, 'Geen belastingplicht zonder consent van het parlement', *NLF-Opinie* 2023/20, par. 3.

een terughoudende houding aannemen ten aanzien van verdedigbare standpunten.³⁸ Bovendien hoeft de Belastingdienst minder aan wetsinterpretatie te doen³⁹ met bijv. kennisgroepstandpunten, interpreterende beleidsbesluiten, of fiscale ‘grensverkenning’ met proefprocedures.⁴⁰ De belastingplichtige krijgt immers bij de rechter toch het voordeel van de twijfel. Hierdoor wordt de gedragshoudende bal in geval van onduidelijkheden van de fiscale wet terug bij de wetgever gelegd.

4. Tegen toepassing van *in dubio contra fiscum*

4.1. Beginselen zijn relatief

Tegen *in dubio contra fiscum* kunnen drie bezwaren worden aangevoerd. Het eerste bezwaar is in feite een aanklacht tegen het algemene karakter van de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum*. Het adagium, ook als zijn toepassingsbereik wordt ingeperkt,⁴¹ bevoorrecht *a priori* de positivistische beginselen van de rechtszekerheid en legaliteit ten opzichte van andere na te streven waarden. Hol en Gribnau verwijzen bijvoorbeeld naar Radbruch, die naast de rechtszekerheid ook noemt de waarden van rechtvaardigheid in de betekenis van rechtsgelijkheid en doelmatigheid. Met dat laatste doelt Radbruch op het algemeen welzijn.⁴²

Beginselen kunnen evenwel niet absoluut zijn of in algemene zin bevoorrecht werken ten opzichte van andere beginselen. Rechtsbeginselen zijn relatief; zij dienen tegen elkaar te worden afgewogen.⁴³ Rechtsbeginselen geven de rechter in ‘moeilijke’ interpretatiegevallen richting voor een beslissing, maar dwingen daar niet toe.⁴⁴ Het is nu juist de taak van de rechter om in ingewikkelde gevallen – het recht is immers complex en veelzijdig – te motiveren waarom hij van alle denkbare oplossingen juist zijn voorgestelde oplossing heeft gekozen.⁴⁵

Dat het beginsel van rechtszekerheid op gespannen voet staat met het rechtsgelijkheidsbeginsel lijkt in het belastingrecht een grote rol te spelen. Omdat bij *in dubio contra fiscum* de uitkomst leidend is voor de uitlegging van het recht, leidt dat tot incoherentie. Een wetsbetekenis die voor de één voordelig is, kan in het belasting-

38 Vgl. J.E.A.M. van Dijck, supra n. 20, par. 8.

39 Zie voor een argument van deze strekking R. Dworkin, *Law's Empire*, Harvard: Harvard University Press 1986, p. 143-144.

40 Recentelijk in het kader van het economisch schenkbegrip bij een onzakelijke lening: HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:518HR, BNB 2024/57.

41 Zie A.O. Lubbers, supra n. 16, hierboven besproken in par. 2.3.

42 A.M. Hol & J.L.M. Gribnau, ‘De relativiteit van de rechtszekerheid’, *Rechtsfilosofie en Rechtstheorie* 1999, vol. 28, issue 3, p. 175.

43 Zie in vergelijkbare zin: R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Kluwer 1996, p. 77 e.v. (steunend op Dworkin) en M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Den Haag: Sdu 2009, hst. 4.

44 Zie R.H. Happé, supra n. 43, p. 78, leunend op Dworkin.

45 R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in Belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2009, par. 3.6 & par. 4. Niessens discussie (p. 34) van *in dubio contra fiscum* lijkt hieronder te vallen: hij wil de beginselen van rechtszekerheid en legitimiteit wel een rol geven in de rechterlijke afweging, maar kent aan deze beginselen geen algemeen geldende voorrangspositie toe. Vgl ook: R.E.C.M. Niessen, ‘Wel of niet ‘in dubio contra fiscum’’, *WFR* 2010/240.

recht voor de ander nadelig uitpakken. Feteris wijst in dit verband naar vrijstellingen in de omzetbelasting, waar het voor de ene ondernemer gunstig kan zijn te betogen dat hij is vrijgesteld, terwijl een andere ondernemer er belang bij heeft dat niet te zijn.⁴⁶ Maar ook kan gedacht worden aan allerlei situaties in de inkomstenbelasting.⁴⁷

De bevoorrechting van het rechtszekerheidsbeginsel gaat bovendien ten koste van het algemeen welzijn, dat van een afweging van andere maatschappelijke en politieke waarden afhankelijk is.⁴⁸ Wat de fiscaliteit betreft, is het argument bijna evident, aangezien de bescherming van de belastingplichtige in een juridisch onduidelijk gebleven situatie ten koste gaat van zijn financiële bijdrage aan het algemeen belang. In het licht van het legaliteitsbeginsel tekent zich een vergelijkbaar argument af: alhoewel het legaliteitsbeginsel de belastingplichtige beschermt tegen willekeurige belastingheffing, impliceert het beginsel tevens dat de belastingplichtige zich niet aan zijn bij de – democratische gelegitimeerde – wet vastgestelde belastingverplichtingen mag onttrekken.⁴⁹

In dubio contra fiscum bewerkstelligt dus een eenzijdige bevoorrechting van op het rechtspositivisme gestoelde waarden van de legaliteit en de rechtszekerheid ten opzichte van andere waarden, waaronder de rechtsgelijkheid en het algemeen welzijn. Daarmee worden andere waarden op voorhand achtergesteld en wel zonder dat de rechter een afweging in concreto heeft gemaakt.

4.2. Beperking van de rechtsontwikkeling door de rechter

Ten tweede moet worden bedacht, wat de extreme gevolgen zijn van *in dubio contra fiscum*. Door het risico van onduidelijkheden in het recht te leggen bij de inspecteur, wordt de rechter – uiteindelijk – zijn discretionaire bevoegdheid ontnomen om te oordelen in ingewikkelde gevallen. Hierdoor wordt de rechter ook de ruimte ontnomen die hij heeft voor rechtsontwikkeling.

Alvorens een rechter belastingheffing kan toestaan in gewijzigde maatschappelijke, economische, culturele, etc. omstandigheden, vereist *in dubio contra fiscum* een ondubbelzinnige regel van de wetgever. Bij het ontbreken van een duidelijke rechtsregel, dient de rechter namelijk *contra fiscum* te oordelen. In elk juridisch systeem is rechtsonzekerheid echter onvermijdelijk. Altijd zijn er wel gevallen, waarin het recht niet in een duidelijke oplossing voorziet.⁵⁰ De wetgever kan van tevoren nooit

46 M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570, par. 3.

47 Een voorbeeld is de ongebruikelijke terbeschikkingstelling: er zijn gevallen waarin belastingplichtigen betogen dat juist van een ongebruikelijke terbeschikkingstelling sprake is, zodat een verlies als resultaat overige werkzaamheden kan worden opgevoerd. Vgl. bijv. RBGEL 26 februari 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:1218, *V-N Vandaag* 2015/470.

48 Gribnau verwijst in dit verband dus naar Radbruch, die dit doelmatigheid noemt. Zie J.L.M. Gribnau, 'Belastingrechtvaardigheid: een idee-fixe?', *WFR* 1995/1889, par. 4.

49 J.L.M. Gribnau, *supra* n. 25, par. 10.3.

50 P.W. Brouwer, 'Onvermijdelijke rechtsonzekerheid', *Rechtsfilosofie en Rechtstheorie* 1999 vol. 3, p. 200-201.

alle ontwikkelingen en individuele gevallen overzien. Het gevolg daarvan is, dat rechtsontwikkeling pas achteraf kan plaatsvinden, d.w.z., als het individuele geval zich heeft voorgedaan. Dat lijkt haaks te staan op de juridische traditie, waarbij rechtsontwikkeling plaatsvindt in het kader van de beslissing van individuele gevallen.⁵¹ Recht, dat wordt beheerst door de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum*, is dus slecht in staat om met nieuwe ontwikkelingen rekening te houden.⁵² Een benadering waarin de rechter wordt ontdaan van zijn discretionaire bevoegdheid te beslissen in onduidelijke gevallen, kan daarom binnen onze juridische traditie als irreëel worden gezien.⁵³

4.3. Verschuiving van de discussie

Het laatste bezwaar betreft een praktisch probleem. De kans bestaat dat de uitleggingsregel de discussie slechts verschuift: niet de uitleg van de norm *zelf* is dan onderwerp van discussie, maar de vraag of sprake is van 'dubio', op grond waarvan de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum* toepasbaar wordt. We hebben, met andere woorden, te maken met een 'vaagheid van de tweede orde'.⁵⁴

De rechtszekerheid zal dus met een uitleggingsregel *in dubio contra fiscum* niet volledig worden gebaat. Ten eerste zal discussie ontstaan over wat onder 'dubio' moet worden verstaan.⁵⁵ Bij welke vorm van 'onduidelijkheid' kan over de uitleg van de wet worden getwijfeld? Bovendien zal er discussie ontstaan of de rechtsregel in het licht van de feiten van een concreet geval tot de categorie 'duidelijk' of 'onduidelijk' recht behoort. Beide categorieën kunnen namelijk niet volledig van elkaar afgebakend worden.⁵⁶ Ook hier geldt, dat de wetgever van tevoren niet met alle rechtsontwikkeling rekening kan houden. Recht dat aanvankelijk als 'duidelijk' kan worden bestempeld, kan in een concreet geval alsnog onduidelijk blijken te zijn.

Ten tweede leidt *in dubio contra fiscum* tot een strategische incentive voor belastingplichtigen om die discussie te verleggen. Nu de belastingplichtige belang krijgt bij de mechanische werking van *in dubio contra fiscum*, zal hem er alles aan gelegen

51 Zoals het EVRM – weliswaar in strafrechtelijk verband – daarover schrijft: 'However clearly drafted a legal provision may be, in any system of law (...) there is an inevitable element of judicial interpretation. There will always be a need for elucidation of doubtful points and for adaptation to changing circumstances. Indeed (...) the progressive development of the criminal law through judicial law-making is a well entrenched and necessary part of legal tradition.' EVRM 22 november 1995, ECLI:CE:ECHR:1995:1122JUD002019092 (legaliteit in Straatsburg).

52 A.M. Hol & J.L.M. Gribnau, supra n. 42, p. 175. Zie ook J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001* Deventer: Kluwer 2006, p. 35.

53 Deze redenering is afkomstig uit R. Dworkin, *Law's Empire*, Harvard University Press 1986, p. 140-143 en wordt door hem behandeld onder de noemer van het 'unitlaterale conventionalisme'. Dworkin concludeert: (p.143): 'So unilateralism is not even a remotely eligible interpretation of our legal conduct and practice.' Tevens: P.W. Brouwer, supra n. 50.

54 T. Williamson, *Vagueness*, New York: Routledge 1994, p. 57: 'But if the vagueness of a term can only be properly described in terms that are themselves vague, then it is said to have second-order vagueness.'

55 Vgl. het lijstje van A.O. Lubbers, supra n. 12: welke items zouden tot *dubio* leiden?

56 P.W. Brouwer, supra n. 50, p. 201.

zijn om de rechter te overtuigen dat toepassing van de ‘reguliere’ tools van wetsinterpretatie tot een onduidelijk resultaat leidt. Het is dus erg de vraag of *in dubio contra fiscum* de fiscale rechtspraak vooruithelpt.

5. Afweging en conclusie

Wat moeten we nu denken van de toepassing van *in dubio contra fiscum*? De uitleggingsregel bewaakt met name positivistische kernwaarden van het recht – de rechtszekerheid en de legaliteit. *In dubio contra fiscum* strekt ter bescherming van de burger, die de rekening krijgt gepresenteerd van onzorgvuldige of onduidelijke fiscale wetgeving. Bovendien heeft die burger te maken met het moderne bestuur, dat naast allerlei ingrijpende formele bevoegdheden, ook wetsinterpreterende macht heeft. Die macht wordt door *in dubio contra fiscum* aan banden gelegd.

Dat *in dubio contra fiscum* een algemene uitleggingsregel is, is echter het grootste en meest fundamentele bezwaar. Onze maatschappij is complex, hetgeen tot complexe wetgeving leidt. Daar hoort afweging *in concreto* bij van met elkaar schurende of tegenstrijdige belangen, zoals die van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid en het algemeen welzijn. Het is de rechter die in een concreet geval tot die afweging is aangewezen. In die afweging bestaat natuurlijk ruimte om belangen van rechtszekerheid en legaliteit op gelijkwaardige basis mee te wegen met andere belangen, zoals dat van de rechtsgelijkheid en het algemeen belang. Een algemeen geldend, eenzijdig uitleggingsvoorschrift, waarmee aan de beginselen van rechtszekerheid en legaliteit voorrang wordt verleend, zou echter een dergelijke evenwichtige afweging ernstig verstoren.

Nu *in dubio contra fiscum* de door de rechter te maken evenwichtige afweging van met elkaar strijdige belangen ernstig verstoort, leidt dat tot onevenwichtige uitkomsten.⁵⁷ Een aantal gevolgen is de revue al gepasseerd:

- Omdat *in dubio contra fiscum* gevolgen verbindt aan de uitkomst van interpretatie, leidt dat tot incoherentie en levert dat strijd op met het rechtsgelijkheidsbeginsel. Een wetsbetekenis die voor de één voordelig is, kan in het belastingrecht voor de ander nadelig uitpakken (bijv. t.a.v. vrijstellingen in de omzetbelasting).
- Omdat *in dubio contra fiscum* voorafgaand ‘duidelijk’ recht vereist alvorens de rechter met nieuwe maatschappelijke, economische, etc. omstandigheden rekening kan houden, zal dit ernstig de ruimte inperken die de rechter heeft voor rechtsontwikkeling.⁵⁸ Binnen onze juridische traditie is dit een irreële uitkomst. Bovendien is onduidelijk of belastingplichtigen daar daadwerkelijk bij zijn ge-

57 Gribnau zal het er vast mee eens zijn. Zie bijv. J.L.M. Gribnau, ‘Belastingrechtvaardigheid: een idee-fixe?’, *WFR* 1995/1889, par. 4: ‘op de vraag welke van deze rechtswaarden moet prevaleren kan op een filosofisch-theoretisch niveau geen antwoord worden gegeven. In de praktijk zal voortdurend een afweging plaats moeten vinden (...)’.

58 De genuanceerde variant van *in dubio contra fiscum* van Lubbers (zie par. 2.3), waarin hij ook met overgangsrecht rekening houdt (prospective overruling), heeft dat nadeel overigens niet, nu de Hoge Raad in Lubbers’ variant alleen de belastingplichtige beschermt die bij hem in cassatie is gegaan. De andere genoemde nadelen kleven wel aan Lubbers’ voorstel.

baat. Anticiperen op het moment waarop de wetgever eens tot actie komt, kan ook verlamdend werken.

- De discussie over de uitleg van een onduidelijke wettekst verschuift naar de vraag of die wettekst als 'onduidelijk' kan worden gekwalificeerd. Daardoor ontstaat een nieuw maar onevenwichtig spanningsveld tussen belastingplichtigen en inspecteur. De discussie zal met name gaan over de invulling en betekenis van 'in dubio'. Voor belastingplichtigen valt veel te winnen als zij de rechter kunnen overtuigen dat van *dubio* sprake is door de interpretatie van de inspecteur in twijfel te trekken.

Andere onevenwichtige gevolgen zijn makkelijk te bedenken.⁵⁹ Redenen genoeg om te concluderen: die evenwichtige afweging door de rechter van al die verschillende belangen in een voorliggend geval, dat is zo gek nog niet. Het nu wat afgestofte adagium *in dubio contra fiscum* kan daarom beter terug worden gezet op de plek waar hij het beste thuishoort: ergens onderin de muffige boekenkast met interessant klinkende maar weinig overtuigende Latijnse spreuken.

6. Naschrift

Als jonge promovendus ben ik eens met Gribnau – met de boot – naar een conferentie in het Verenigd Koninkrijk afgereisd. Als jongste bediende had ik de taak op mij genomen om de koffer van Professor Gribnau te tillen. Op de heenweg was die koffer leeg. Hans' bedoeling was, om die koffer te vullen met aanwinsten uit de rijkge vulde tweedehandsboekhandels van York. Op de terugweg tilde ik die koffer weer.

Met het lezen en het daarna in de fiscaliteit toegankelijk maken van de gedachten uit al die onder meer in Britse tweedehandsboekwinkeltjes opgesnorde boeken, heeft Gribnau een grote dienst bewezen aan eenieder die een fiscaal-wetenschappelijke tekst, bijv. een proefschrift, wil schrijven. Wie, staande bij de ingang van het spreekwoordelijke stelsel van donkere tunnels van de juridisch-wetenschappelijke exercitie, niet abstract genoeg met denken begint, heeft een grote kans te verdwalen. Gelukkig is daar het werk van Gribnau. Zoals hierboven blijkt, bevat zijn werk en zijn manier van denken een grote hoeveelheid aanknopingspunten om op de fiscaliteit te kunnen reflecteren, zoals ik hierboven heb geprobeerd te doen ter zake van de uitleggingsregel *in dubio contra fiscum*. Laat me echter afsluiten met een waarschuwing: Gribnau's volgepropte boekenkoffer is voor een gewone sterveling niet te tillen.

⁵⁹ Vgl. bijv. de discussie in par. 3 met: C. Maas & M.B. Weijers, supra n. 37, die zich afvragen of omwille van de rechtszekerheid die interpretatieve beleidsregels van de Belastingdienst juist *meer* gewicht zouden moeten toekomen.