



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

In hoofdstuk 2 heb ik geconcludeerd dat de introductie van de term ‘open norm’ geen fundamentele vragen heeft opgeroepen over de wettelijke status van een open norm. Zo werd geen discussie gevoerd over de verenigbaarheid van het gebruik van open normen met de Grondwet of bijvoorbeeld met het rechtszekerheidsbeginsel. Het artikel van Zonderland werd door de Tweede Kamer terzijde gesteld: alleen de term ‘open norm’ bleef behouden, naast de term ‘blanco norm’ en ‘vage norm’.¹ De *toename* van open normen in het NBW werd erkend, maar dit werd niet als opzienbarend beschouwd en zeker niet waar het *nieuwe* open normen betrof.² De opvatting in de vorige zin impliceerde (1) het aanmerken van overgenomen vage normen uit het oude BW als open normen in het NBW en (2) geleidelijke uitbreiding in het NBW met nieuwe open normen. Aldus was sprake van een bestendiging van de legitimatie van het gebruik van vage en open normen. Op overeenkomstige wijze vond de introductie van de term ‘open norm’ in het belastingrecht plaats. Evenals de open norm ‘redelijkheid en billijkheid’ in het civiele recht diende ‘goed koopmansgebruik’ in het belastingrecht als een schoolvoorbeeld van een open norm. Daarbij werd voorbijgegaan aan het specifiek voor het belastingrecht geldende legaliteitsprincipe zoals neergelegd in art. 104 Gw. Daarin is opgenomen dat belastingheffing slechts krachtens een wet in formele zin kan plaatsvinden. Dit roept de vraag op onder welke omstandigheden in het belastingrecht gebruik mag en kan worden gemaakt van open normen. Voor de beantwoording van deze vraag richt ik mij hierna op twee deelvragen. In paragraaf 4.1 bespreek ik de vraag of de wetgever is gelegitimeerd tot het opnemen in de wet van een open norm. In paragraaf 4.2 beantwoord ik de vraag of de invulling in formele zin van een dergelijke norm aan de rechter overgelaten of gedelegeerd mag worden. Daarbij komt tevens aan de orde of delegatie binnen het wettelijk stelsel een alternatief is voor een open norm. Bijvoorbeeld, in plaats van delegatie aan de rechter kan de bepaling van de inhoud van een norm ook worden gedelegeerd aan een bevoegd bewindspersoon of bestuursorgaan. De instantie die bij wetgeving en a fortiori bij open normen – en delegatiebepalingen in wetgeving – een belangrijke taak heeft is de Afdeling advisering van de Raad van State. Hoe de Raad van State als onafhankelijk adviseur tegen het gebruik van open normen aankijkt behandel ik in paragraaf 4.3

1 Kamerstukken II 1976-1977, Handelingen 20 april 1977, p. 4013, 4019.

2 A.S. Hartkamp, ‘Open normen (in het bijzonder de redelijkheid en billijkheid) in het nieuw BW’, WPNR 1981, p. 213.

4.1 LEGITIMATIE VAN HET GEBRUIK VAN OPEN NORMEN

In deze paragraaf zal worden nagegaan op grond waarvan de wetgever is gelegitimeerd tot het gebruik van open normen in het fiscale recht. Een dergelijk gebruik lijkt strijdig met het uitgangspunt dat de materiële belasting-schuld rechtstreeks uit de belastingwet moet kunnen worden afgeleid. Om de materiële belastingsschuld uit de wet te kunnen afleiden moet de inhoud van de norm vooraf concreet beschikbaar zijn voor de belastingplichtige. De vraag is nu waarop de wetgever zich baseert om de inhoud van een open norm bewust niet in de wet op te nemen en vervolgens de vaststelling van die inhoud geheel aan de rechtspraak over te laten.³ Dit *overlaten* lijkt op een vorm van delegatie aan de rechter.⁴ In Kamerstukken komt deze formulering zelfs meerdere malen voor.⁵ Hoewel formeel *overlaten* zich onderscheidt van *delegatie* kan uit de verplichting van de rechter om recht te spreken de discretionaire bevoegdheid van de rechter worden afgeleid.⁶ Immers, de rechter moet recht spreken, ook al is de wet duister, onder dreiging van vervolging.⁷

Het vaststellen van rechtsregels is opgedragen aan de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk, de wetgever.⁸ De Grondwet bevat geen directe voorschriften ten aanzien van de duidelijkheid, nauwkeurigheid of inhoud van normen.⁹ Wel ligt in de voorschriften art. 7 EVRM lid 1 eerste zin, art. 15

3 A.S. Hartkamp, *Aard en opzet van het nieuwe vermogensrecht*, Kluwer Deventer 2010, p. 34-37, 57-60.

4 Zie ook J.A. Schlette, *Delegatie in het Nederlandse belastingrecht*, diss. VU Amsterdam 1963, p. 87 - 127.

5 Kamerstukken II 1978-1979, 14 249. nr. 10, p. 5: "(...) Bij nader inzien stuit de *blanco-delegatie aan de rechter* bij deze leden op bezwaren (...)"; Handelingen Kamerstukken I 1984-1985, Handelingen 26 februari 1985, p. 534, waarin Minister Korthals Altes zegt: "Dat betekent dat de nadere uitleg daarmee is *gedelegeerd aan de rechter*." Zie ook Kamerstukken II 1990-1991, Handelingen 24 april 1991, nr. 73, p. 4111: "(...) Het blijft zo dat het nieuwe voorstel voor artikel 40a in feite *een open delegatie aan de rechter* betekent om uit te maken in welke gevallen er sprake kan zijn van *unus-rechtspraak*, ook in hoger beroep."; Kamerstukken I 1968-1969 nr. 3771, ondernummer 133: "(...) wordt deze *ruime delegatie aan de rechter* over het algemeen ongunstig beoordeeld (...)".

6 *Delegatie aan de rechter* lijkt mij dan ook geen juiste uitdrukking, zelfs het *overlaten* is overbodig.

7 Art. 13 Wet AB.

8 Art. 81 Gw.

9 Dit in tegenstelling tot de Duitse recht waarin de bepaalbaarheid van normen op grond van het uit de Duitse grondwet afgeleide "Bestimmtheitsgebot" juridisch via de rechtspraak is gevormd. Het BverfG formuleert in bestendige rechtspraak dat regelingen „so bestimmt zu fassen (sind), wie dies nach der Eigenart des zu ordnenden Lebenssachverhalts mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist“, Hinnerk Wissmann, *Generalklauseln, Verwaltungsbefugnisse zwischen Gesetzmäßigkeit und offene normen*. Jus Publicum 173, Mohr Siebeck Tübingen 2008, p. 168.

IVBPR lid 1 eerste zin,¹⁰ art. 1 lid 1 Sr en art. 16 Gw het zogenaamde bepaaldheidsgebod besloten.¹¹ Het bepaaldheidsgebod vindt vrijwel uitsluitend toepassing in het strafrecht en bestuursrecht,¹² merkwaardigerwijze niet in het fiscale recht.¹³ De toepassing van het bepaaldheidsgebod houdt namelijk verband met wettelijke bepalingen waarvan de niet-naleving met straf wordt bedreigd. De burger moet kunnen weten voor welke gedragingen hij kan worden gestraft. Dit betekent niet dat vage normen in de hiervoor bedoelde wettelijke voorschriften zijn uitgesloten. De Hoge Raad heeft aan het bepaaldheidsgebod toegevoegd:¹⁴

“(…) Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, bestaande in het bezigen van algemene termen, delicten omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten het bereik van de delictsomschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd te voorzien is op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, indien dit wel is te voorzien, delictsomschrijvingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van de wetgeving schade lijdt.”

Daarmee is in met straf bedreigende normen een zekere mate van vaagheid geoorloofd. Blijkens het vorige hoofdstuk – vermenging betekenis vage en open normen – zou dit dan ook mogen gelden voor open normen. Hiervan maakt de AFM dankbaar gebruik in een geschil met IMC omtrent koersmanipulatie:¹⁵

“Meer in het algemeen is AFM van mening dat het bestaan van enige twijfel over de precieze grenzen van een open norm niet reeds strijd met het bepaaldheidsgebod oplevert. Het stellen van een open norm zou in dat geval onmogelijk worden. Met verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad en het College stelt AFM zich op het standpunt dat een zekere mate van vaagheid van een norm geoorloofd is.”

10 Art 7 lid 1 eerste zin EVRM ‘Niemand mag worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde.’ Art. 15 lid 1 eerste zin IVBPR ‘Niemand kan (...)’. De Engelse tekst in EVRM en IVBPR is gelijkluidend: “No one shall be held guilty of any criminal offence on account of any act or omission which did not constitute a criminal offence under national or international law at the time when it was committed.”

11 HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00 E, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, NJ 2001,14, r.o. 3.4.

12 Art. 5:4 lid 2 Awb: “Een bestuurlijk sanctie wordt slechts opgelegd indien de overtreding en de sanctie een aan de gedraging voorafgaand wettelijk voorschrift zijn omschreven.”

13 Zie voor een meer uitgebreide behandeling van het onderwerp R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving*, diss. Leiden, Sdu Amersfoort 2018, p. 93 - 104, p. 135.

14 HR 31 oktober 2000, nr. 01745/00 E, ECLI:NL:HR:2000:AA7954, NJ 2001,14, r.o.3.4.

15 CBb 6 november 2009, AWB 08/74 AWB 08/76, LJN BK2641, reactie van AFM op de vijfde grief.

Wel bevat de circulaire van de minister-president ‘Aanwijzingen voor de regelgeving’ een aantal aspecten dat van belang is bij het tot stand komen van regelingen met de daarin opgenomen normeneenheid.¹⁶ In de circulaire wordt geen aandacht geschonken aan open normen. Er is hierin wel een bepaling gewijd aan de verwijzing naar een niet-publieke norm, ofwel een private norm:¹⁷

“Indien een regeling verwijst naar normen die niet publiekrechtelijk van aard zijn, geschiedt de verwijzing in beginsel naar die normen zoals zij op een gegeven tijdstip luiden. Omvat de verwijzing mede latere wijzigingen, dan wordt tevens voorzien in mededeling van deze wijzigingen in de Staatscourant.”

Hierop wordt de volgende toelichting gegeven:

“Toelichting tweede lid. Bij normen die niet van publiekrechtelijke aard zijn, kan worden gedacht aan normalisatienormen en aan bepalingen die in het kader van zelfregulering tot stand zijn gebracht. Bij verwijzing naar dergelijke normen is een met de maatstaven van de Bekendmakingswet vergelijkbaar niveau van bekendmaking niet gegarandeerd. Daarom dient naar deze normen in het algemeen altijd statisch te worden verwezen. (...)”

De toelichting houdt in dat een dergelijke norm ongewijzigd blijft tot de volgende bekendmaking. De regeling mist een aanwijzing voor het opnemen van een norm waarvan norm en norminhoud zijn ontkoppeld, waarbij de norminhoud niet-publiekrechtelijk en dynamisch moet worden bepaald of ingevuld zoals het geval is bij open normen.

De circulaire Aanwijzingen voor de regelgeving heeft bindende kracht voor de ministers en staatssecretarissen en de onder hen ressorterende personen die bij de voorbereiding en vaststelling van regelingen zijn betrokken. In geval van regelgeving dient daarom rekening te worden gehouden met de aanwijzingen als een checklist voor het wetgevingsproces.¹⁸ De mate waarin een bepaalde aanwijzing moet worden opgevolgd is niet concreet vastgelegd; de wetgever streeft naar het maximaal haalbare voor wetgeving en kwaliteit van de wet als een soort van inspanningsverplichting.¹⁹ In de toepassing van de aanwijzingen heeft de wetgever blijkbaar voor zichzelf een

16 Aanwijzingen voor de regelgeving. Zie www.wetten.nl voor de actuele versie. Aanwijzing 2.6 bevat de aanbeveling om te streven naar eenvoud en duidelijkheid van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan; aanwijzing 2.7 om ten behoeve van de handhaafbaarheid in een regel zo weinig mogelijk ruimte te laten voor interpretatiegeschillen.

17 Aanwijzing 3.47 lid 2. Dynamische en statische verwijzing.

18 Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 2, bevat soortgelijke aanbevelingen voor kwaliteitsverbetering van de wetgeving.

19 Een voorbeeld van een dubbele open norm. Ook met een beginsel streeft men naar het maximaal haalbare.

bepaalde vrijheid in de formulering van rechtsregels voorbehouden ten aanzien van de in de rechtsregels opgenomen (open) normen. Aan de vrijheid van de wetgever zijn echter wel grenzen gesteld: in geschillen moet de rechter recht kunnen spreken op grond van de wet maar niet de wet zelf beoordelen.²⁰ De rechter mag wel toetsen aan eenieder verbindende bepalingen in internationale verdragen. Op belastinggebied is dit met name art. 1 Eerste Protocol EVRM welk artikel belastingheffing beschouwt als ontneming van eigendom.²¹ Dit laatste is in dit onderzoek ook als functie van het fiscale systeem op basis van de systeemtheorie aangehouden.²² Ter verduidelijking wordt hieraan toegevoegd dat met deze functie meerdere doeleinden kunnen worden onderscheiden en gerealiseerd.

4.2 DELEGATIE EN OPEN NORMEN

In deze paragraaf wordt onderzocht in hoeverre delegatie in het belastingrecht is toegestaan. Vervolgens wordt onderzocht, indien delegatie in het belastingrecht is toegestaan, of delegatie een alternatief kan zijn voor open normen. In art. 104 Gw is het voorschrift opgenomen dat belastingheffing *uit kracht van een wet* plaatsvindt.²³ Over de betekenis van *uit kracht van een wet* zijn de meningen verdeeld, met name in het kader van delegatie.²⁴ Delegatie houdt in dat een bevoegdheid en verantwoordelijkheid voor de uitoefening daarvan door een hiertoe bevoegd orgaan expliciet wordt overgedragen aan een ander (lager) orgaan.²⁵ Of delegatie is toegestaan wordt, althans voor onderwerpen welke ingevolge de Grondwet in een formele wet dienen te worden vastgelegd, afgeleid uit de formulering van het artikel in de Grondwet. Delegatie is slechts toegestaan, indien in de Grondwet de formule ‘bij of krachtens de wet’ of enigerlei vorm van het werkwoord ‘regelen’ of de

20 Zie bijvoorbeeld art. 11 Wet AB. Zie ook C.J.H. Jansen, Over de plaats en de functie van de Wet, houdende Algemeene Bepalingen der Wetgeving van het Koninkrijk (1829), *Ars Aequi* januari 2008, waarin hij concludeert “De overbodigheid van de Wet AB schijnt een gegeven te zijn, niet echter omdat zij is verinnerlijkt of vanzelfsprekend is geworden, maar omdat zij is achterhaald door ‘moderne’ ontwikkelingen en inzichten. Aan het uitgangspunt van de Wet AB wordt nog slechts lippendienst bewezen.”

21 Sinds 1990 op grond van EHRM 23 oktober 1990, *Darby/Zweden*, nr. 17/1989/177/233, BNB 1995/244. Zie ook Ch. J. Langereis, *Taxation and the right to property*, in J.P. Loof e.a. *The right to property*, *Shaker Publishing*, Maastricht 2000, p. 157, die betoogt: “in the beginning, Strasbourg case law indicated no limits on the kind and level of taxes a State may collect”. Anders L. Murphy & T. Nagel, *The myth of ownership*, Oxford University Press Oxford 2001. Murphy en Nagel pleiten voor een te beschermen recht op eigendom na belasting.

22 Zie paragraaf 6.1.

23 De term ‘*uit kracht van een wet*’ staat nergens anders in de Grondwet; www.Nederland-rechtsstaat.nl.

24 H.A. Drielsma, *De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger*, diss. Leiden, Kluwer Deventer 1958, p. 105 e.v. Schlette a.w., p. 87-127.

25 Zie ook art. 10:13 Awb.

zelfstandige naamwoorden ‘regels’ of ‘regeling’ zijn gebruikt.²⁶ Daaruit zou logisch kunnen worden geconcludeerd dat delegatie op het gebied van belastingheffing niet is toegestaan aangezien de zinsnede *uit kracht van een wet* niet overeenkomt met de gegeven formuleringen voor delegatieverlof. Echter, indien delegatie niet is toegestaan wordt dat afgeleid uit de formulering *bij de wet*. Hieruit zou volgen dat delegatie wel is toegestaan aangezien *uit kracht van een wet* niet gelijk is aan *bij de wet*. Daardoor blijft het antwoord op de vraag wel of geen delegatie in belastingwetten in het midden.²⁷ In een rapport van De Vereniging voor Belastingwetenschap is een aantal aan de parlementaire geschiedenis ontleende argumenten vóór en tegen delegatie opgenomen.²⁸ Op grond van wethistorische interpretatie en de gevestigde praktijk hanteert de wetgever de leidraad dat delegatie is toegestaan maar slechts in beperkte mate.²⁹ Beperkte delegatie betekent dat essentiële onderwerpen zelf in de wet dienen te worden vastgelegd. Essentiële onderwerpen zijn in ieder geval belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief.³⁰ Voor de overige belastingonderwerpen is delegatie niet beperkt, bijvoorbeeld in de sfeer van technische uitvoering en detailregelingen vindt veelal delegatie plaats aan de Staatssecretaris of de Minister van Financiën.³¹ Het hier geschetste delegatiebeleid geeft voor een fiscale regeling geen duidelijke regels ten aanzien van een delegatiebeslissing.³² Dit heeft tot gevolg gehad dat de praktijk regelmatig een van de Aanwijzingen voor de regelgeving afwijkende oplossing laat

26 Aanwijzing 2.20. Grondwettelijke delegatie.

27 Zie ook Wetenschappelijk commentaar op de Nederlandse Grondwet, art. 104, Het delegatievraagstuk, waarin ten aanzien van het delegatievraagstuk is opgenomen dat ‘een alerte houding van regering en parlement noodzakelijk is’, <https://www.nederland-rechtsstaat.nl/grondwet/artikel.html?artikel=104>

28 Delegatie van wetgevende bevoegdheid, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131, Kluwer Deventer 1972.

29 Kamerstukken II 1978-1979, 15 575, nrs. 3 en 5. Een poging van de regering om de formulering aan te passen voor onbeperkte delegatie, door te spreken over “Belastingen en andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld” sneuvelde door het amendement Van Rooijen (nr. 10), mede ingegeven door advies van de Raad van State.

30 Aanwijzing 2.20. Toelichting. Voor andere opvattingen t.o.v. de genoemde essentiële onderwerpen zie Drielsma a.w., p. 122: belastbaar feit en tarief. Schlette a.w., p. 115-116 daarop Drielsma aangevuld met belastingsubject, belastingobject, waarderingscommissies, nauwkeurig tarief en termijnen. Hofstra & Niessen a.w., p. 126: ten minste het tarief. Hofstra verdedigt als Minister van Financiën al eerder, op gezag van P.J. Oud, in het parlement dat aanpassing van belastingtarieven, mits met bandbreedte in de wet opgenomen, via AMvB ten behoeve van conjunctuurbeleid niet in strijd is met de Grondwet, Kamerstukken II 1956-1957, Handelingen p. 411-412 (vergelijk de latere “wiebeltax”, Wet tijdelijke verhoging of verlaging van belasting op grond van conjuncturele overwegingen, 24 dec. 1970, Stb 605.)

31 Hofstra & Niessen a.w., p. 125-127.

32 Zo is bijvoorbeeld onduidelijk hoe nauwkeurig een abstract begrip als grondslag dient te worden omschreven.

zien: de wetgever beoordeelt delegatie per geval op grond van praktische overwegingen.³³

In tegenstelling tot delegatie is het gebruik van open normen of vage normen niet tijdens de parlementaire behandeling aan de orde gesteld bij de bespreking van de zinsnede *uit kracht van een wet*.³⁴ Hiertoe bestond geen directe noodzaak aangezien het gebruik van vage normen tot de gangbare wetgevingspraktijk en rechtspraak behoorde.³⁵ De wetgever kon zich daardoor al een zekere mate van vrijheid veroorloven in de omschrijving van de aard en inhoud van een vage norm welke vrijheid naadloos op open normen over kon gaan. In de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt eenmaal aandacht besteed aan vage normen als een conflictopwekkende factor.³⁶ Voor fiscale regelgeving is daaraan toegevoegd 'niet strikt te omschrijven omstandigheden' en 'onduidelijk afgebakende doelgroepen' te vermijden. Het is de bedoeling van de wetgever dat een regeling zo min mogelijk conflicten oproept. Met andere woorden, de wetgever realiseert zich dat een verband aanwezig kan zijn tussen onduidelijke normen en het optreden van conflicten tussen belastingplichtigen en belastingdienst.

De in het voorgaande genoemde essentiële onderwerpen – de belastinggrondslag, het belastbare feit, de kring van belastingplichtigen en de basis van het tarief – welke ingevolge de formulering *uit kracht van een wet* tot het grondwettelijk delegatieverbod worden gerekend, zijn tevens normen in het fiscale stelsel waarop de Aanwijzingen voor de regelgeving van toepassing zijn en waarvoor geen delegatie zou zijn toegestaan. De norm volgt het delegatiemodel, in een gedelegeerde normstructuur voor een fiscale regeling wordt echter vooraf geen afweging gemaakt of het gebruik van een open norm in strijd zou kunnen zijn met het delegatieverbod.³⁷ In essentiële

33 Zie ook Schlette a.w., De jurisprudentie betreffende delegatie in het belastingrecht, p. 34-51, en Delegatie van wetgevende bevoegdheid, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 131 Kluwer Deventer 1972 met verslag debat in nr. 133, Kluwer Deventer 1973.

34 Deze kwestie is slechts beperkt besproken in de literatuur, Schlette geeft een overzicht van de diverse meningen ten aanzien van het vraagstuk van delegatie in de literatuur, p. 16-24. Schlette komt tot de conclusie dat de door hem genoemde essentialia (zie hiervoor) nauwkeurig door de wetgever dienen te worden bepaald. "Detailkwesties, niet deze essentialia rakend, kunnen worden overgelaten aan het bestuur.", p. 141. Derhalve is volgens Schlette met art. 104 Gw geen absoluut delegatieverbod bedoeld.

35 Zie Hoofdstuk 2. De ontstaansgeschiedenis van de term 'open norm'.

36 Aanwijzing 2.8. Conflictbeperking.

37 Een voorbeeld van een essentieel onderwerp geeft de delegatiereeks: art. 104 Gw dat de basis vormt voor art. 15 Wet Vpb 1969; dit vormt de basis voor art. 36 Besluit fiscale eenheid waarin ten slotte wordt verwezen naar de waarde in het economische verkeer, hetgeen een open norm is.

zowel in niet-essentiële onderwerpen gebruikt de wetgever open normen.³⁸ In beginsel heeft de wetgever de keuze tussen delegatie en een open norm maar hij transposeert feitelijk het delegatiemodel ook op open normen. Delegatie heeft het karakter van een open norm regeling door de verwijzing naar een persoon of orgaan, de regeling moet nog nader inhoudelijk worden vastgesteld, bijvoorbeeld als *algemene maatregel van bestuur* (AMvB) of als *ministeriële regeling*.³⁹ Daarnaast vindt delegatie plaats aan zelfstandige organen zoals De Nederlandse bank (DNB) en de Autoriteit financiële markten (AFM).⁴⁰ Dergelijke organen functioneren vanuit een wettelijk meegeven abstracte norm – prudentieel toezicht en gedragstoezicht – die vervolgens worden vertaald in eigen beleidsregels en richtlijnen, en open normen.⁴¹ De keuze tussen delegatie en open norm op fiscaal gebied is min of meer begrensd door het grondwettelijk delegatieverbod.⁴² Bijvoorbeeld delegatie van de bevoegdheid om een open norm *bepaling van de jaarwinst volgens goedkoopmansgebruik* in te vullen stuit hierop af. Jaarwinst is een grondslag waarvan de vaststelling ingevolge het grondwettelijk delegatieverbod niet formeel zou mogen worden gedelegeerd.⁴³ Opgemerkt wordt dat de oorspronkelijke open norm ‘waardering eigenwoning’ door de Wet WOZ aan het zelfstandig bestuursorgaan de Waarderingskamer is gedelegeerd.⁴⁴ Deze grondslag geldt voor diverse belastingwetten en is ondanks het delegatieverbod gedelegeerd aan een toezichthoudend zelfstandig bestuursorgaan. Op het eerste gezicht lijkt een verwijzing naar de woz-waarde geen open norm. Door delegatie is de feitelijke waardebepaling in de verwijzende wet aan het oog onttrokken maar uiteindelijk is de waardebepaling nog steeds gebaseerd op een open norm.⁴⁵ De bedoeling van de wetgever was een gemeenschappelijke woz-grondslag te creëren voor de verschillende overheidsinstanties die op basis van deze waarde belasting heffen.⁴⁶

38 Bijvoorbeeld grondslag jaarwinst ingevolge art. 3.25 Wet IB 2001 vormt een essentieel onderwerp en is tevens aan te merken als open norm. De hierbij toegestane delegatie is opgenomen in afzonderlijke artikelen in afdeling 3.1 Wet IB 2001 die voor de bepaling van de jaarwinst in aanmerking moeten worden genomen.

39 Een ministeriële regeling en een AMvB behoeven niet in de Eerste en Tweede Kamer te worden besproken. Het verschil tussen een ministeriële regeling en AMvB is dat een AMvB wel in de ministerraad wordt besproken en advies van de Raad van State nodig heeft, en een ministeriële regeling niet. Daarnaast wordt een ministeriële regeling in de Staatscourant gepubliceerd en een AMvB in het Staatsblad. www.rijksoverheid.nl

40 DNB: prudentieel toezicht ingevolge art. 1:25 Wft, AFM: gedragstoezicht en toelating ingevolge art. 1:25 Wft.

41 Zie publicatie F. Van Alphen, e.a. (Eindredactie), Open normen ingevuld, De wetgeven-de macht van de toezichthouder. Bundel van symposium op 19 juni 2013 van Erasmus school of law te Rotterdam, Rotterdam 2013.

42 Zie Hofstra & Niessen a.w., p. 126, onder Het delegatiebeleid.

43 Onduidelijk is of het delegatieverbod voor de grondslag jaarwinst ook geldt voor alle hieraan ten grondslag liggende onderliggende grondslagen.

44 Art. 4 e.v. Wet WOZ.

45 Zie Art. 3.112 Wet IB 2001 j0 art. 16 - 17 en 20 Wet WOZ j0 art. 4 Uitv. reg. instructie waarde-bepaling Wet WOZ waarin uiteindelijk wordt verwezen naar de marktwaarde.

46 Zie Kamerstukken II 2003-2004, 29 612, nr. 3, p. 2-7.

Het voorafgaande leidt tot de volgende samenvatting ten aanzien van delegatie en open normen:

- Er zijn geen specifieke aanwijzingen voor de wetgever ten aanzien van het gebruik van open normen in de regelgeving. De legitimatie berust op een algemene interpretatie van art. 104 Gw voor het formuleren van rechtsregels en normen door de wetgever. Anders geformuleerd: de historisch gegroeide praktijk en daarmee legitimatie voor de toepassing van vage normen is vloeiend overgegaan in de legitimatie voor het gebruik van open normen.
- Voor de kenmerkende ontkoppeling van norm en inhoud van een open norm zijn geen voorschriften in de Aanwijzingen voor de regelgeving opgenomen. Op grond van deze Aanwijzingen wordt echter verwijzing naar een dynamische niet-publiekrechtelijke norm afgeraden. Wel kan volgens de wetgever de vaststelling van de inhoud van een open norm worden gedelegeerd of worden overgelaten aan de rechter.
- Open normen volgen het in de wetgevingspraktijk gehanteerde delegatiemodel voor fiscale wetgeving, waarin een beperkte delegatie is toegestaan. Delegatie is in de Awb formeel geregeld en behoudens enkele uitzonderingen ook van toepassing op het fiscale recht. Voor delegatie en open normen gelden overeenkomstige voor- en nadelen. In beginsel heeft de wetgever een keuze tussen beide mogelijkheden en vormt delegatie een alternatief voor open normen.
- Delegatie voor de bevoegdheid tot het inhoudelijk uitwerken van een belastinggrondslag wordt door de wetgever niet in strijd geacht met het grondwettelijk delegatieverbod, mits de grondslag zelf in de wet is vastgelegd. Daardoor is vastlegging in de wet mogelijk in de vorm van een open norm waarvan de invulling aan de rechter wordt overgelaten.
- De ruimte die de wetgever zichzelf heeft toegekend bij de toepassing van open normen wordt per geval voor de invulling en de beoordeling van de open norm overgelaten aan de rechter.⁴⁷ Wetgever en rechter werken complementair: wat de wetgever inhoudelijk onvolledig heeft gelaten, wordt de rechter geacht in te vullen.⁴⁸ Dat geschiedt echter niet in het kader van een delegatieopdracht van de wetgever maar behoort tot de wezenlijke functie van de rechter.

47 In het Zwitsers Burgerlijk wetboek is dit nadrukkelijk opgenomen: Art. 1 luidt:
 “1. Das Gesetz findet auf alle Rechtsfragen Anwendung, für die es nach Wortlaut oder Auslegung eine Bestimmung enthält.

2. Kann dem Gesetz keine Vorschrift entnommen werden, so soll das Gericht nach Gewohnheitsrecht und, wo auch ein solches fehlt, nach der Regel entscheiden, die es als Gesetzgeber aufstellen würde.

3. Es folgt dabei bewährter Lehre und Überlieferung.”

48 Zie ook Wiarda a.w., p. 19-29. De rechter beweegt zich tussen heteronome en autonomen vormen van rechtsvinding.

In de inleiding van dit hoofdstuk is de Raad van State genoemd als een instantie die bij wetgeving en met name bij open normen – en delegatiebepalingen in wetgeving – een belangrijke adviserende taak heeft. Juist de Raad van State lijkt vrij gemakkelijk open normen en delegatiebepalingen met elkaar in verband te brengen ten aanzien van het gebruik met mogelijke gevolgen voor het primaat van de wetgever. Hoe de Raad van State het gebruik van open normen aankijkt wordt behandeld in de volgende paragraaf.

4.3 RAAD VAN STATE EN OPEN NORMEN

Een belangrijke taak van de Raad van State (hierna: de RvS) is het adviseren over wetgeving en bestuur aan regering en parlement.⁴⁹ Deze taak wordt uitgevoerd door de Afdeling advisering. In deze hoedanigheid heeft de Afdeling direct inzicht in het gebruik van open normen in wetgeving. De RvS steekt af en toe een waarschuwende vinger op met betrekking tot het gebruik van open normen.⁵⁰ Het jaarverslag 2018 van de RvS⁵¹ heeft als centrale thema: de verschuiving van het primaat van de wetgever – regering en Staten-Generaal – naar andere instanties of partijen door toenemend gebruik van kaderwetgeving, open normstelling, verregaande delegatie, experimenteerbepalingen, internetconsultatie en akkoorden met maatschappelijke organisaties.⁵² Als mogelijke gevolgen worden geschetst: het buiten spel zetten van de Tweede Kamer, beperking van de toetsings- en adviesmogelijkheden door de RvS, onvolledige regeldruktoets door Actal wegens het gebruik van open normen, het noodgedwongen van de rechter doen van het werk van de wetgever⁵³, rechtsonzekerheid voor de burger. De RvS onderscheidt in deze ontwikkeling met name twee belangrijke factoren: het betrekken van andere (private) partijen bij de totstandkoming van wetten en het gebruik van open normen die moeten worden ingevuld. Daaraan voegt de RvS de retorische vraag toe of de wetgever nog wel normeert. Aan deze door de RvS hiervoor genoemde verschuiving van het primaat van de wetgever naar andere instanties of partijen levert de toepassing van open

49 Zie art. 73 Gw voor de taken van de RvS.

50 Raad van State jaarverslag 2016, paragraaf 3.2.2. Doelregelgeving: abstracte normstelling. Open normen worden hierin gelijkgesteld aan abstracte normstelling.

51 Raad van State Jaarverslag 2018. https://jaarverslag.raadvanstate.nl/2018/wp-content/uploads/sites/6/2019/03/WEBVERSIE_Jaarverslag_2018.pdf

52 Jaarverslag 2018, p. 15 - 29.

53 Deze opvatting wordt niet gedeeld in het jaarverslag 2018 van de Hoge Raad. Daarin wordt ingegaan op de kerntaak van de Hoge Raad: het bijdragen aan de rechtsontwikkeling. De relatie tussen wetgever en rechter is in geval van rechtsvorming gebaseerd op een praktische afstemming, elkaar niet voor de voeten lopen, met als formeel uitgangspunt de trias politica. Daarbij wil de Hoge Raad meer contact met de samenleving. <https://2018.jaarverslaghogeraad.nl/>

normen een belangrijke bijdrage. Die bijdrage is dan weer een gevolg van de wel zeer ruime betekenis die de RvS toekent aan het begrip open norm⁵⁴:

“Open normen in de vorm van kaderwetgeving, ruime delegatiebepalingen, doelregelgeving en zorgplichten kunnen weliswaar vanuit bestuurlijk oogpunt praktische voordelen hebben, maar zij staan ook op gespannen voet met het primaat van de wetgever. Zij kunnen voor de burger, uitvoerende instanties en overheden ruimte opleveren, maar ook rechtsonzekerheid en rechtsongelijkheid. Op deze praktische en principiële afwegingen wees de Afdeling advisering in eerdere jaarverslagen. Ook in haar adviezen van 2018 besteedt zij aandacht aan de gevolgen van het gebruik van open normen voor rechtsstatelijke waarden en waarborgen.”

Het gaat de RvS niet zozeer om de betekenis van de term open norm an sich maar om de open norm te gebruiken als een aansprekende en verklarende variabele voor de geschetste ontwikkeling. Dit doet denken aan de oorspronkelijke lezing van Wiarda die als verklarende variabele de vage norm nodig had om de verschuiving van heteronomie naar autonomie van de rechter onder de aandacht te brengen.⁵⁵ Dit komt overeen met het betoog van Hedemann die het gebruik van Generalklauseln beschouwde als een gevaar voor staat en recht, met name vanwege de mogelijke partijpolitieke invloed.⁵⁶ De waarschuwing van de RvS past naar mijn mening meer bij het betoog van Hedemann dan bij Wiarda. Vertaling en substitutie van Generalklauseln in de titel van de bekende publicatie van Hedemann door open normen luidt dan: ‘De vlucht in open normen’, met als subtitel: ‘Een gevaar voor recht en staat.’⁵⁷

Het voorgaande neemt niet weg dat de observaties in het jaarverslag van de RvS zeer waardevol zijn en ter harte dienen te worden genomen. Ten aanzien van fiscale wetgeving wordt opgemerkt dat in de advisering het perspectief van de burger vaker onder de aandacht is gebracht, onder meer de steeds complexer wordende fiscale wetgeving, de (on)uitvoerbaarheid van regelingen, te snelle wijzigingen op belangrijke punten. De RvS wijst daarbij in het bijzonder op de wetgeving rondom de eigen woning, zoals de hypotheekrenteaftrek en de zogenoemde Hillenregeling. De opeenstapeling van fiscale maatregelen omtrent de eigen woning heeft geleid tot een zeer complex stelsel dat voor burgers niet meer te begrijpen is. Ook is de RvS kritisch

54 Jaarverslag 2018, p. 54. De terminologisch verwarring in het gebruik van normen voor andere doeleinden neemt daardoor alleen maar toe. Ook spreekt de RvS over de tendens tot ‘lege normstelling’.

55 Zie Hoofdstuk 1 Inleiding, meer uitgebreid paragraaf 3.1, samenvatting paragraaf 3.2

56 Zie paragraaf 5.6 Generalklauseln en open normen.

57 J.W. Hedemann, *Die Flucht in die Generalklauseln*, Eine gefahr für Recht und Staat, Mohr (Paul Siebeck) Tübingen 1933.

op het gebruik van een machtiging om in een ministeriële regeling van een wet in formele zin af te wijken.⁵⁸

Samengevat kan het volgende worden gezegd over de in paragraaf 4.3 gegeven opvatting van de RvS ten aanzien van het gebruik van open normen in wetgeving.

De RvS is niet tegen het gebruik van open normen. De term open norm wordt weliswaar door de RvS niet gedefinieerd maar bij individuele bepalingen erkent de RvS dat '(...) dat de normen in deze bepaling gezien de aard van de maatregel noodzakelijkerwijs open zijn.'⁵⁹ De RvS trekt bij de in de vorige zin aangehaalde bepaling – met betrekking tot gedrag dat in verband kan worden gebracht met terroristische activiteiten – een vergelijking met de open geformuleerde bepalingen voor beledigings- en haatzaadeldicten.⁶⁰ Naar mijn mening mist het veralgemeniseren van een ongedefinieerde term 'open norm' als verklarende factor voor een onwenselijk geachte verschuiving van het primaat van de wetgever naar andere instanties of partijen een degelijke feitelijke grondslag. Zoals hiervoor opgemerkt komt dit overeen met de gegeven voorbeelden van Wiarda en Hedemann. Het draagt niet bij aan een theoretisch gefundeerd en gelegitimeerd gebruik van open normen in de regelgeving. Open normen worden, om de beeldspraak van Fuller voor het gebruik van oneigenlijke fiscale doeleinden aan te halen, gebruikt "as a sort of legal maid-for-all-work."⁶¹

58 Jaarverslag 2018, p. 21, als voorbeeld wordt in dit jaarverslag de verzamelwet Brexit aangehaald. Algemeen gesteld is een ministeriële regeling een niet democratische vorm van wetgeving achteraf. Vergelijk bijvoorbeeld de Wet Inkomstenbelasting 2001 waarin alleen al 23 keer een verwijzing naar een ministeriële regeling is opgenomen.

59 Jaarverslag 2018, p. 23: 'deze bepaling' heeft betrekking op artikel 2, eerste lid, van de Twbmt, inhoudende: "Onze Minister kan, indien dat noodzakelijk is met het oog op de bescherming van de nationale veiligheid, aan een persoon die op grond van zijn gedragingen in verband kan worden gebracht met terroristische activiteiten of de ondersteuning daarvan, een maatregel opleggen, strekkende tot beperking van de vrijheid van beweging."

60 Jaarverslag 2018, p. 23, "Daarbij trok de Afdeling bestuursrechtspraak een vergelijking met de open geformuleerde bepalingen voor beledigings- en haatzaadeldicten."

61 L.L. Fuller, *The morality of law*, Yale University Press New Heaven/London 1969, p. 166, "taxation as a sort of legal-maid-for-all-work", die op deze wijze toegepast naast een inkomstenbron voor de staat op een gemakkelijke wijze 'vervolgingen' kan bewerkstelligen die niet of moeilijk op andere gronden, bijvoorbeeld strafrechtelijk of civiel, gerealiseerd kunnen worden. Fuller plaatst deze uitspraak in verband met het toenemend gebruik van belastingheffing voor indirecte doeleinden.