

Stenografisch verslag van het wetenschappelijk gedeelte van de bijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op donderdag 13 februari 2014 in de Holiday Inn te Amsterdam.

Thema van de discussie was:

Beginselbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels

## 1. Opening door de voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw

Van de eerste mail die ik over dit onderwerp kreeg van Richard Happé luidt de eerste zin: Tijdens deze bijeenkomst staat de vraag centraal of de fiscale wetgever niet meer voor een beginselbenadering moet kiezen. Dat “niet meer” heeft mij even beziggehouden. Bedoelde hij “niet meer” of “niet méér”. Ik heb de indruk dat die vraag vandaag zal worden beantwoord.

Ik nodig graag de eerste spreker van vandaag uit.

### 2a. Inleiding door prof.mr. R.H. Happé

Voorzitter. Ik zou heel kort kunnen zijn: méér, méér beginselen. Ik zal dat toelichten en onderbouwen.

#### 1. *De vicieuze cirkel van rules based wetgeving en ontwijking*

Ik denk dat niemand in deze zaal zou willen betwisten dat een moderne samenleving zonder belastingheffing ondenkbaar is en dat het de belastingplichtigen zijn die de belastingen moeten opbrengen. Aan de andere kant zullen weinigen onder u het oneens zijn met het adagium dat het de belastingplichtige is toegestaan bij de nakoming van zijn fiscale verplichtingen de goedkoopste weg te kiezen. Deze twee gedachten, zo leert de recente geschiedenis, zijn niet altijd in een harmonisch evenwicht. Nationaal en internationaal groeit het besef dat juist het zoeken naar die goedkoopste weg is doorgeschoten. Belastingontwijking leidt maatschappelijk en politiek steeds meer tot commotie en verontwaardiging. De G20, G8, OESO en ook de EU, aangespoord door NGO's en de media, geven er blijk van dat er iets moet veranderen.

De kritiek richt zich ook tot de wetgevers. Zij blijken onvoldoende te zijn opgewassen tegen het agressieve segment van de taxplanningpraktijk. In mijn afscheidsrede ben ik nader ingegaan op wat de wetgever zelf aan deze situatie bijdraagt en heb ik geconstateerd dat er sprake is van een vicieuze cirkel: taxplanners bedenken ingenieuze structuren die in overeenstemming met de letter van de wet zijn, maar die wel in strijd komen met de bedoeling van de wetgever, de geest van de wet. De wetgever reageert, lijdt schade en repareert, waarna de taxplanner weer nieuwe structuren bedenkt.

Zou de wetgever deze vicieuze cirkel kunnen doorbreken door zijn regels nog preciezer te formuleren? De eerste reden waarom dit niet werkt, is dat het onmogelijk is perfecte regels te formuleren. Natuurlijk mag van de wetgever worden verwacht dat hij zo goed mogelijk wetgeeft maar we moeten ons realiseren, dat de toekomst nu eenmaal niet voorspeld kan worden, ook niet door een wetgever. Regels zullen daarom altijd te kort schieten. In zoverre is er sprake van een *fact of life* voor de wetgever. Een tweede factor is dat de agressieve taxplanningpraktijk zich terdege van dit te kort schieten van de wetgever bewust is. Zij speelt doelbewust in op deze onvermijdelijke tekortkoming van regels: de taxplanner creëert juist nieuwe 'toekomstige' feiten om de wettelijke regels te omzeilen. Juist wat de wetgever in zijn regel niet heeft voorzien, wordt door de taxplanner gecreëerd! Bovendien voegt de agressieve taxplanner hier nog een ander element aan toe: hij maakt onvoorziene combinaties met andere regels van hetzelfde systeem of van andere, buitenlandse rechtssystemen. Steeds weer opnieuw moet de wetgever zich aan het dichten van loopholes zetten. Het doet denken aan Sisyphus, de figuur uit de Griekse mythologie, die als straf van de goden een zwaar rotsblok de berg moet opslepen; eenmaal bovengekomen, rolt het rotsblok weer naar beneden en kan Sisyphus opnieuw beginnen, zonder enig uitzicht op voltooiing van zijn werk.

Onmiskkenbaar draagt de belastingwetgeving de sporen van deze Sisyphusarbeid: een woud van complexe en gedetailleerde regels, dat bovendien steeds verder uitdijt. Eén voorbeeld uit vele: de regeling van de deelnemingsvrijstelling. In 1990 één artikel met 8 leden, thans, in 2014, twaalf artikelen met 84 leden; van anderhalve pagina tekst naar ruim 12 pagina's. Er lijkt geen rem op deze vicieuze cirkel te zitten: hoe meer complexiteit en details de wetgever aan de wet toevoegt, des te meer aangrijpingspunten de taxplanners in handen krijgen om nieuwe structuren te bedenken. Laten we niet denken dat dit een exclusief Nederlands probleem is. Het is een probleem waar alle fiscale overheden mee te maken hebben. De gevolgen zijn ernstig: uitholling van het rechtskarakter van het belastingrecht, derving van belastinginkomsten en aantasting van het maatschappelijk draagvlak voor belastingheffing. Laten we eens serieus kijken of er een mogelijkheid is om deze vicieuze cirkel te doorbreken.

## 2. *Het overwegen waard: principles based wetgeving*

Dat alternatief is voorhanden: beginselwetgeving. Wij zijn allemaal vertrouwd met rechtsbeginselen. Zij vormen de basis van elk rechtssysteem en geven daaraan inhoud en structuur maar zij bevinden zich doorgaans op de achtergrond, achter de concrete, specifieke bepalingen. *Voor de normale rechtspraktijk* verdienen deze specifieke bepalingen, regelbepalingen, zonder meer de voorkeur. Ontegenzeggelijk verschaffen zij rechtszekerheid door hun duidelijke taal waarop belastingplichtigen mogen koersen. Echter in geval van *de agressieve taxplanning* komt die rechtszekerheid in een geheel ander licht te staan. Dan worden de woorden van de wet juist aangewend om de bedoeling van de wetgever te frustreren: wettelijke regels als de onderdelen van een lego- of meccanodoos, als *a bunch of rules*. Hier hebben we een van de aandrijvingsmechanismes van de vicieuze cirkel te pakken. Mijn voorstel is daarom simpel: wetgever, overweeg in situaties van agressieve taxplanning rechtsbeginselen in de wet vast te leggen en minder specifieke regels. Ik noem een aantal redenen.

De eerste reden om beginselen in de wet vast te leggen is dat beginselen de geest van de wet tot uitdrukking brengen. Zulke beginselbepalingen brengen direct tot uitdrukking wat de wetgever in sociaal of politiek opzicht met de bepaling voor ogen heeft. Ik geef een definitie: *een beginsel is een norm die een te realiseren doel van de wetgever vastlegt*. Van belang is deze categorie van beginselen niet te verwarren met die andere categorie van 'grote' rechtsbeginselen, zoals het rechtszekerheids- en gelijkheidsbeginsel, die meer als rechtvaardigheidseisen van het rechtssysteem in het algemeen gezien moeten worden.

Deze definitie voert ons naar een tweede reden om zulke doelbeginselen in de wet op te nemen. Het gaat bij deze beginselen niet om iets abstracts. Er is steeds een duidelijke verbinding met een *bepaalde, concrete handelingspraktijk binnen een bepaalde context*. Juist door deze verbinding maakt de wetgever duidelijk wat hij met een beginselbepaling wil bereiken. Traditionele uitleg van de wettekst is daarbij van ondergeschikt belang. Het beginsel laat zijn gewicht steeds voelen: het maakt duidelijk welk resultaat de wetgever voor ogen heeft. Dat is wat we ook de geest van de wet kunnen noemen.

Dat brengt ons bij een derde reden om beginselen te hanteren: een beginselbepaling bevat *geen loopholes*. Zij laat haar gewicht in elke situatie gelden, ook in toekomstige gevallen, hoe ingenieus ook met de woorden van de wet wordt omgegaan. Het beginsel laat zich eenvoudigweg niet omzeilen.

Hiermee komt een vierde reden, of zo u wilt, vierde kenmerk in zicht. Beginselbepalingen zijn *direct evident* voor degenen tot wie de bepaling is gericht. Ieder die met zo'n bepaling in aanraking komt weet wat het beginsel in zijn situatie betekent. Op onovertroffen wijze heeft een van de grote juristen uit de vorige eeuw, Paul Scholten in zijn Algemeen Deel, dit aspect onder woorden gebracht: *'Het rechtsbeginsel is dus een uitspraak omtrent positief recht die onmiddellijk evident is.'* Geldt dat ook voor het ingewikkelde belastingrecht, hoor ik sommigen van u al zeggen. Scholten vervolgt: *'Het een zal onmiddellijk evident zijn voor ieder, het ander alleen voor dengene die het rechtssysteem door en door kent.'* Een agressieve taxplanner is zo iemand die het rechtssysteem door en door kent. Een beginselbepaling verschaft hem *onmiddellijke duidelijkheid* of zijn fiscale structuur in overeenstemming is met wat de wetgever voor ogen staat. De beginselbepaling verschaft hem rechtszekerheid en verschaft tegelijkertijd duidelijkheid als strijdigheid met de geest van de wet dreigt. Wat hiermee ten slotte ook duidelijk wordt, is dat zulke beginselbepalingen *meer verantwoordelijkheid* voor de juiste wetstoepassing bij de belastingplichtigen zelf leggen. Zij maken primair de keuze of zij overeenkomstig het beginsel van de bepaling willen handelen. Laten wij eens naar een aantal voorbeelden kijken waarin de wetgever voor een beginselbepaling heeft gekozen.

### 3. *Enige voorbeelden van principles based wetgeving*

Een klassiek voorbeeld van een beginselbepaling is art. 5 van de Wegenverkeerswet. Wellicht zijn enigen onder u daarmee wel eens in aanraking gekomen. Dit artikel legt het gevaarzettingsbeginsel vast: niemand mag zich op de openbare weg zo gedragen dat hij gevaar op de weg veroorzaakt. Daarnaast kent het verkeersrecht natuurlijk tal van concrete voorschriften, bijvoorbeeld dat op sommige snelwegen een maximumsnelheid van 130 km per uur is toegestaan. Deze bepaling heeft een duidelijk regelkarakter: een *hard and fast rule* dat bijvoorbeeld op de Afsluitdijk 130 km per uur mag worden gereden. Voor iedereen is het echter evident dat deze harde regel in bepaalde situaties moet worden uitgelegd in het licht van het verbodsbeginsel van de gevaarzetting. Iedere weggebruiker kan zich direct een voorstelling maken van wat de wetgever met dit beginsel wil bereiken. Voor iedereen is duidelijk dat ten tijde van mist of sneeuwval de toelaatbare snelheid op

dat traject op grond van dit beginsel beduidend lager ligt. Niemand zal zich in het hoofd halen deze bepaling letterlijk uit te leggen; iedereen weet onmiddellijk wat van hem verwacht wordt.

Een tweede klassiek voorbeeld is dat van de euthanasie. In art. 2 van de Wet toetsing levensbeëindiging op verzoek en hulp bij zelfdoding (Wtl), vinden we het beginsel van het uitzichtloos en ondraaglijk lijden. Voor iedere professional, arts, is in de overgrote meerderheid van gevallen duidelijk wat de wetgever met 'uitzichtloos lijden' in medische zin beoogt vast te leggen.

In een domein dat verwant is met het belastingrecht, de accountancy- en financiële wetgeving, wordt ook veelvuldig gebruikt gemaakt van beginselbepalingen. Het is een ontwikkeling die sinds het Enron-schandaal alleen maar belangrijker is geworden. Ruding, oud-minister van Financiën en voormalig vice-president van de Citibank, een van de grootste banken ter wereld, is een voorstander van het gebruik van beginselbepalingen boven regelbepalingen. Hij legt uit waarom:

*'... omdat de 'regels'-benadering het risico bevat dat precieze en mechanische navoring van al die regels, zonder een voldoende rol voor menselijk oordeel, leidt tot resultaten die naar de letter voldoen aan de voorschriften, maar naar de geest niet.'*

In de fiscale sfeer staat deze beginselbenadering relatief in de kinderschoenen. Hoewel, in 1996 hield de vermaarde Britse fiscalist John Avery Jones al een vurig pleidooi om te stoppen met de *plague of rule madness*. Er moet een einde komen aan de steeds verder om zich heen grijpende vermenigvuldiging en detaillering van antimisbruikbepalingen. Een proces dat elke keer weer gedoemd is te mislukken. Wetgever en rechter, zo luidt zijn oproep, moeten serieus werk maken van een beginselbenadering. In 2010 neemt Judith Freedman, hoogleraar in Oxford, dit thema weer op. Sinds 2007 heeft de Britse overheid in een aantal gevallen voor een principles based approach gekozen. Eerder was dat al het geval in Australië en recentelijk is ook in de VS deze benadering aan de orde gesteld.

Nederland kent, voor zover ik weet, nog niet veel voorbeelden van deze benadering. Een voorbeeld dat vergelijkbaar is met de UK-benadering is art. 3.92b, lid 4, Wet inkomstenbelasting inzake lucratieve beloningen. Deze bepaling heeft, net zoals de UK voorbeelden, een duidelijke structuur. Deze ziet er als volgt uit: de wetgever schat in dat er sprake is van een situatie waarin hij ontwijkingsgedrag kan verwachten als hij op de traditionele manier wetgeeft. Om deze reden kiest de wetgever voor de beginselbenadering in combinatie met een concrete

antimisbruikbepaling. Allereerst dicht hij een bekend geworden loophole op de ouderwetse manier met een specifieke regel. Vervolgens legt hij een rechtsbeginsel, in dit geval als hulpbeginsel het gelijkheidsbeginsel, in de wet vast. De kern van deze beginselbepaling is dat met het concreet geregelde geval gelijkgesteld worden alle gevallen die *economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn*. Ten slotte formuleert hij in de parlementaire stukken in duidelijke taal welk misbruik hij daarmee wil bestrijken.

#### 4. Slotopmerkingen

Ik maak een aantal slotopmerkingen. In de *eerste* plaats is het noodzakelijk te beklemtonen dat de beginselbenadering *geen panacee voor alle kwalen* is. Zij moet verstandig worden gehanteerd. Mijn punt is niet dat het een volmaakte wetgevingstechniek is maar dat zij in vergelijking met de regelbenadering een aantal duidelijke voordelen heeft. Per situatie zal de wetgever moeten nagaan of er zich een misbruiksituatie voordoet waarin de beginselbenadering het passende middel is.

Ten *tweede* is het mijns inziens noodzakelijk voor de wetgever om vooraf *draagvlak* te creëren. In de UK hanteert men bijvoorbeeld de consultatiemethode: voorafgaand aan de invoering vindt een uitgebreide consultatie van het bedrijfsleven en de adviespraktijk plaats. Peter Essers heeft in de Bartel-bundel – zijn lidmaatschap van de Eerste Kamer zal daaraan niet vreemd zijn – ook een pleidooi gehouden voor dat middel.

*Verder* is bij invoering daarvan een *snelle rechtsgang* essentieel. Anders dreigt het gevaar van te veel discretionaire ruimte voor de inspecteur bij de beantwoording van de vraag of een belastingplichtige wel overeenkomstig een beginselbepaling heeft gehandeld. Versnelling van de rechtsgang kan in voorkomende gevallen informeel geschieden. De totale procesduur, inclusief conclusie, van de recente BOF-arresten heeft na de Bredase uitspraak nog geen anderhalf jaar in beslag genomen. Ook mijn eerdere voorstel van een voor cassatie vatbare beschikking verdient de aandacht in dit verband.

Cruciaal is ook hoe de rechter met beginselbepalingen zal omgaan. Ik volsta op dit moment met twee opmerkingen. Ten eerste wijs ik op rechtspraak van het EHRM. In de Yukoz-procedure overweegt het EHRM met betrekking tot 'tax optimisation techniques' het volgende: *'It would be impossible to expect from a*

*statutory provision to describe in detail all possible ways in which a given taxpayer could abuse a legal system'.*

De tweede opmerking is dat de rechter het beginselkarakter van een beginselbepaling zo veel mogelijk in tact zou moeten laten. Waar mogelijk dient hij te voorkomen dat zijn uitspraak weer nadere concrete criteria oplevert voor de taxplanner om nieuwe sluiproutes om de beginselbepaling heen te construeren. Het is ook een van de belangrijke punten die John Avery Jones, niet alleen vermaard fiscalist maar wellicht ook de meest vermaarde belastingrechter gedurende 20 jaar in Engeland, in zijn artikel noemt. Ook de rechter kan immers het vliegwiel van de vicieuze cirkel weer in beweging zetten.

Ik sluit af met een tweetal stellingen. Laat mijn uitgangspunt daarbij helder zijn: agressieve belastingontwijking moet ingedamd worden. Zij kost de overheden handenvol geld, zij tast het rechtskarakter van het belastingrecht aan en verdeelt de samenleving. Daarom moeten we de rechtszekerheid weer haar juiste plek geven. Dit doen we door de schijnzekerheid van de regelbepalingen te vervangen door de echte rechtszekerheid in deze misbruiksituaties. Mijn stellingen luiden:

*Beginselbepalingen vergroten de rechtszekerheid door hun onmiddellijke duidelijkheid alsmede afwezigheid van loopholes.*

*Regelbepalingen bieden schijnzekerheid. De zekerheid van de regel is het aangrijpingspunt voor ontwijkingsgedrag waarbij de geest van de wet regelmatig het onderspit delft.*

*De voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Dank je wel, Richard, voor je gloedvol en doorwrocht pleidooi voor beginselwetgeving. Hoe waardevol is zo'n instrument? Dat lijkt mij een goede overgang om het woord te geven aan prof. Frank van Ommeren. Hoe waardevol is beginselwetgeving tussen wetgevingsbeginselen?

## **2b. Inleiding door prof.mr. F.J. van Ommeren**

*Prof.mr. F.J. van Ommeren:* Voorzitter! Dank voor de uitnodiging om hier wat te mogen komen vertellen over een prachtig onderwerp, de keuze tussen rechtsregels



en rechtsbeginselen in het recht. Ik zeg daar graag iets over vanuit een wetgevingsperspectief, het perspectief van de wetgever.

Het is goed om eerst heel kort iets te zeggen over mijn achtergrond. Ik ben hoogleraar staats- en bestuursrecht aan de Vrije Universiteit. Voordat ik fulltime aan de VU ging werken, heb ik lange tijd gewerkt als raadsadviseur voor de minister van Justitie. Ik heb mij in het bijzonder beziggehouden met wetgevingsbeleid. Dat wetgevingsbeleid gaat over van alles, maar vooral ook over de keuze van wetgevingsinstrumentarium. Dat is precies het thema dat Richard Happé in zijn afscheidsrede voor het fiscale recht heeft neergezet.

Soms helpt het toeval een beetje. Een jaar of drie geleden was ik bezig met het afronden van een verhaal over dit type problematiek in het wetgevingsbeleid. Als je aan de universiteit werkt, moet je af en toe ook wat schrijven. Het ei was bijna gelegd toen ik in de trein zat en opeens Richard Happé zag zitten. Wij hadden elkaar een tijdje niet gezien. Ik heb in het verleden in Tilburg gewerkt. Daar waren wij collega's. Daarna heb ik wat andere stappen gezet. Richard zei dat hij net de tekst van zijn afscheidsrede had afgerond. Zo'n gesprekje in de trein gaat vrij vlug. Ik begreep onmiddellijk waar het over ging. Ik was juist bezig met instrumentkeuze in wetgeving. Hij vroeg mij of ik een exemplaar wilde hebben. Ik reed 's avonds terug naar huis en had de afscheidsrede toen al bijna uit. Ik bedacht toen om dat mooie voorbeeld uit het fiscale recht, waar ik geen enkel verstand van heb, onmiddellijk te gaan verwerken in mijn verhaal over instrumentkeuze bij wetgeving.

Dat is gepubliceerd, in een boek dat gewoon *Wetgeven* heet, onder redactie van Zijlstra en anderen. Ik heb er ook een stukje in geschreven. Het aardige voor mij was dat ik van de rede van Happé leerde dat de keuze tussen beginsel en regel ook in het fiscale recht een rol speelt of in ieder geval zou moeten spelen. Over dat probleem wordt al vrij lang nagedacht. In Nederland gebeurt dat vaak onder de aanduiding het gebruik van open normen in wetgeving. Daar bedoel ik niet iets principieel anders mee, maar er zijn verschillende manieren waarop je open normen kunt benaderen. Inmiddels is er in Nederland een vrij lange traditie, die zo'n beetje is begonnen in het begin van de jaren negentig, met een tamelijk bekende nota van de toenmalige minister van Justitie, *Zicht op wetgeving*, die helemaal is toegeschreven op dit vraagstuk, veel ruimer dan het vraagstuk van de instrumentkeuze. Het gaat over de vijf belangrijkste beginselen waar men zich bij het maken van wetten aan te houden heeft, zoals rekening houden met uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid en

allerlei andere aspecten. Die nu noemen gaat een beetje ver, maar een van de gedachten uit de nota van 1991 is dat het belangrijk is om rekening te houden met rechtsbeginselen. Precies zoals Happé zei gaat het niet om heel grote rechtsbeginselen als rechtszekerheid en rechtsgelijkheid, die ook belangrijk zijn, maar om een wat specifiekere soort rechtsbeginsel dat in de nota als “zorgplicht” is aangeduid. Die term is later vaak herhaald. Ik zal daar zo wat meer over zeggen.

In de nota uit 1991 wordt op een verschillende manier gereageerd op de vele problemen met wetgeving, de vele detailregels die er zijn en allerlei problemen die daarbij kunnen ontstaan. Happé gaf daarvan zojuist voor uw eigen vakgebied mooie voorbeelden. Dat probleem doet zich niet alleen in het fiscale recht voor, maar ook op allerlei andere gebieden. Het is daarom begrijpelijk dat de wetgever in algemene, generieke zin heeft nagedacht hoe daarmee moet worden omgegaan. Vanaf de jaren negentig zijn allerlei rapporten verschenen over het gebruik van zorgplichten, maar parallel daaraan is ook een internationale ontwikkeling tot stand gekomen. Die heb ik voor het gemak maar gepresenteerd als vanaf het jaar 2000. Ik ben het echter helemaal met Happé eens dat in de Angelsaksische wereld, het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten, Australië, die tendens met name vanaf 2007 is opgekomen. Volgens mij was dat ook het jaartal dat hij noemde. De Britse belastingdienst, maar bijvoorbeeld ook de Britse Financial Services Authority, zijn er vanaf 2004, 2005 over gaan nadenken. De eerste rapporten verschenen zo'n beetje in 2007. In de internationale wetgevingsliteratuur, althans de Angelsaksische, wordt zo'n beetje vanaf dat moment erover gepubliceerd. Voor mij zijn het eigenlijk twee parallelle ontwikkelingen. De Nederlandse ontwikkeling was, zeker in de jaren negentig, wat geïsoleerder, maar is dat wellicht nu niet meer. Zij wordt actief uitgedragen in Europese fora. Vanaf 2005-2007 ziet men de ontwikkeling in internationale zin opkomen.

De benadering is van toepassing op allerlei rechtsgebieden. De bekendste voorbeelden uit het begin van de jaren negentig zijn het milieurecht en het gezondheidsrecht, waarvan ik dadelijk nog een voorbeeld zal geven. Er zijn ook allerlei andere rechtsgebieden. Het financiële recht werd al even genoemd, vanwege het internationale financiële toezicht. Naar ik begrijp is het de vraag of dit nu ook een geschikte benadering is voor het belastingrecht.

Nu zijn er wel meer keuzes in het wetgevingsinstrumentarium. Het is enigszins gebruikelijk om de instrumenten te groeperen in verschillende categorieën. Een van

de wat grotere categorieën is die van de wat ruimte latende instrumenten. Daar zijn allerlei soorten van. Naast ruimte latende instrumenten zijn er ook andere technieken, bijvoorbeeld het systematiseren van wetgeving, schrappen en dereguleren. Er zijn nog vier of vijf andere technieken. Tegenwoordig zijn er ook ICT-geïntegreerde technieken. Die vergen een wat andere aanvliegroute.

Binnen de ruimte latende instrumenten, waarop ik mij nu concentreer, zijn ook weer allerlei verschillende figuren te onderscheiden. In de eerste plaats is er de principles based benadering of in het Nederlands: de beginselgeleide wetgeving. Dat is naar ik meen het type wetgeving waar Happé ook op doelt. Het is wetgeving waarin de figuur van de regel wordt geïntegreerd in die van het beginsel. Ik vond het aardig om dat ook tegen te komen bij de internationale wetenschapper Braithwaite, die daar het meest het accent op heeft gelegd. Dat was voor mij aardig omdat hij de enige fiscalist is die ik uit het internationale debat al kende. Ik zag de sterke parallellen tussen zijn aanpak en die van Happé. Beiden bepleiten de integratie van de scherpe regel en het algemene beginsel.

Vanuit het Nederlandse kwam de figuur van de zorgplicht op. Mijn stelling is dat die zorgplicht niet principieel verschilt van de beginselgeleide wetgeving. Het zijn verschillende tradities, met verschillende achtergronden. Soms verschilt de terminologie ook wat, maar er wordt niet echt iets wezenlijk anders mee bedoeld.

Dat is wel het geval met de techniek van het vervangen van middelvoorschriften door doelvoorschriften. Dat zie je op allerlei terreinen van wetgeving. In het milieurecht stond vroeger in veel wetgeving hoe moest worden gezorgd dat de schade voor het milieu kon worden beperkt. Tegenwoordig zijn die regels op allerlei vlakken vervangen door doelvoorschriften. Dat zijn scherpe voorschriften, anders dan de open normen, waarin heel specifiek wordt aangegeven wat het niveau is dat mag worden bereikt, maar dat je de manier waarop je dat doet zelf maar moet uitzoeken. Er wordt ruimte gelaten voor keuzes, echter door middel van scherpe normen. Er zijn nog allerlei andere technieken om die verruiming teweeg te brengen, maar die zijn nu wat minder relevant. Voor het beeld noem ik het vervangen van vergunningenstelsels door algemene regels, maar dat is hier niet meer dan een voorbeeld.

In de rechtspraak van de bestuursrechter, met name die van de Afdeling Bestuursrechtspraak – maar men kan ook aan andere bestuursrechters denken – is veel belangrijker dat de term doelvoorschrift steeds meer wordt afgebakend. Ik denk

dat die term belangrijk is voor de principles based approach. Het is een generieke term geworden, die wordt gebruikt voor rechtsbeginselen, voor zorgplichten, maar ook voor doelvoorschriften in plaats van middelvoorschriften, terwijl die toch echt een andere figuur vormen, omdat zij veel scherper zijn geformuleerd. Als de tijd het toelaat zal ik op het eind nog een voorbeeld geven uit de rechtspraak. Over de beginselgeleide wetgeving wil ik niet meer zoveel zeggen. Dat heeft Happé immers al gedaan. Ik wil via de aanvliegroute van de zorgplichten laten zien dat de zaken behoorlijk op elkaar lijken, ook al zijn de uitdrukkingen soms een beetje anders.

Ik heb een definitie die ik niet zelf heb bedacht, uit het rapport *Bruikbare rechtsorde*, een van de opvolgers van *Zicht op wetgeving*. Dat is in de jaren 2005-2007 uitgebracht door het toenmalige kabinet, om zorgplichten te promoten. Ik moet erbij zeggen dat dit regelmatig gebeurt. Eigenlijk is in de benadering door verschillende kabinetten vanaf 1991 tot de dag van vandaag in verschillende rapporten steeds weer hetzelfde, soms in wat andere termen, herhaald als belangrijk. Het effect is dat de zorgplichten op steeds meer terreinen voorkomen: onderwijs, milieu, financiën en wellicht ook op uw vakgebied. Karakteristiek voor een zorgplicht is dat het om een open gedragsnorm gaat. Dat het een gedragsnorm is, is in het klassieke bestuursrecht eigenlijk bijzonder, omdat het gros van de normen daar een ander karakter heeft. Die zijn veel meer bevoegdheden toekennend, terwijl het hier om een echte open gedragsnorm gaat. Met andere woorden, in veel bestuursrechtelijke wetgeving, ongeacht of het om milieu, gezondheid of iets anders gaat, wordt een privaatrechtelijke norm in een bestuursrechtelijk jasje gestoken. Zij wordt in bestuursrechtelijke wetgeving overgenomen. Een zorgplicht wordt in het wetgevingsbeleid omschreven als een gedragsnorm

- *die zich niet uitsluitend tot de overheid richt;*
- *die verplicht tot het betrachten van zorg voor een bepaald, door de wetgever geformuleerd belang;*
- *die zodanig algemeen geformuleerd is dat de normadressaat meerdere, zelf te kiezen, rechtmatige gedragsalternatieven openstaan;*
- *waarvan het de bedoeling is deze langs publiekrechtelijke weg te handhaven.*

Het meest wezenlijk is dat het doel is het betrachten van zorg voor een bepaald door de wetgever geformuleerd belang. Daar zit het doelgerichte in dat in de beginselbenadering steeds wordt genoemd. Een beginsel of een zorgplicht moet een

focus hebben, een bepaalde richting die of een bepaald belang dat gerealiseerd moet worden.

Kenmerkend is uiteraard ook het open karakter, dat men terugziet in het derde ijkpunt. Een open karakter biedt ruimte voor gedragsalternatieven. Er zijn meer manieren om aan zo'n norm te voldoen. Juist bij de toepassing van zo'n norm zal vooral daar zich een knelpunt voordoen.

Het eerste en het vierde punt zijn meer technische punten van de schrijvers van het rapport, die een wetgevingspubliek voor ogen hadden. Met de eerste norm wordt vooral tot uitdrukking gebracht dat de normen niet uitsluitend tot de overheid zijn gericht. Een bekende open norm uit de Wet milieubeheer is bijvoorbeeld: *Eenieder neemt de zorg voor het milieu in acht.* "Eenieder" drukt uit dat het echt om iedereen gaat, met inbegrip van de overheid. Dan is aan het eerste vereiste voldaan. Het eerste vereiste is niet zo gek veel meer dan zorgen dat normen die zuiver tussen overheidsinstellingen werken buitenboord vallen.

Het vierde punt is heel belangrijk. De norm moet publiekrechtelijk worden gehandhaafd. De privaatrechtelijke brug is zo op een publiekrechtelijke manier in de wet gekomen en wordt op een publiekrechtelijke wijze gehandhaafd. Dat vraagt natuurlijk om een voorbeeld. Ik heb daarvoor genomen artikel 2 van de Kwaliteitswet zorginstellingen, die op dit moment buitengewoon actueel en illustratief is.

*De zorgaanbieder biedt verantwoorde zorg aan. Onder verantwoorde zorg wordt verstaan zorg van goed niveau, die in ieder geval doeltreffend, doelmatig en patiëntgericht wordt verleend en die afgestemd is op de reële behoefte van de patiënt.*

Het beginsel is het leveren van verantwoorde zorg. Men kan ook zeggen dat de zorgplicht is het leveren van verantwoorde zorg. De zorgaanbieder biedt verantwoorde zorg aan. Maar dan weten wij nog niet zo veel, want wat is in godsnaam verantwoorde zorg? De wetgever geeft niet meer dan een uiterst summier antwoord: van een goed niveau, uiteraard doeltreffend, doelmatig, patiëntgericht en afgestemd op de reële behoefte van de patiënt. Het is een van de meest deregulerende regels van de afgelopen jaren in onze wetgeving. Door deze algemene norm zijn tientallen bijzondere voorschriften geschrapt. De norm dat er tussen ziekenhuisbedden bij een bepaalde ziekte een bepaalde afstand moet zijn, kan gewoon weg. De gedachte is dat de zorginstelling dat zelf kan bepalen, als zij

zich maar richt op de algemene norm dat de afstand in termen van de wet verantwoord moet zijn. Voor de ene ziekte kan dat een beetje anders liggen dan voor de andere. Je kunt dat afwegen tegen bijvoorbeeld privacy. Dat is allemaal aan de zorginstelling.

Zo'n regel geeft natuurlijk ook veel problemen, want hij is veel en veel te vaag en geeft veel te weinig houvast voor de zorginstelling. Daar was wel aan gedacht. Je kunt zo'n norm namelijk gaan invullen. Dat moet ook altijd bij open normen. Of het nu een rechtsbeginsel of een zorgplicht is, is dan niet meer zo heel relevant. De wetgever nam in de Kwaliteitswet zorginstellingen meteen de mogelijkheid op om een algemene maatregel van bestuur tot stand te brengen waarin een deel van de norm voor bepaalde terreinen zou kunnen worden ingevuld. Eigenlijk was de gedachte dat er een aantal a.m.v.b.'s moest komen, misschien drie of vier, met nog een paar ministeriële regelingen eronder of beleidsregels erbij. Die kwamen er allemaal niet, omdat de betrokken partijen geen overeenstemming konden bereiken. Je hebt namelijk niet alleen overeenstemming nodig tussen de zorgleverancier en de patiënt, maar uiteraard ook met verzekeringsorganisaties.

Heel recent, namelijk in december, zijn wetsvoorstellen aangenomen om daar iets aan te doen. Als ik het goed heb treden die op 1 april in werking. Dan krijgen wij een Zorginstituut Nederland, de opvolger van het College voor Zorgverzekeringen dat wij nu nog hebben. Ik noem alleen een van de drie hoofdtaken van die club, die voor dit onderwerp relevant is. Die club moet ervoor gaan zorgen dat de normen toch tot stand komen. Het idee is dat onder zijn leiding de drie partijen – het veld, zoals dat dan heet – met elkaar gaan praten. De kanttekening die daarbij kan worden gemaakt is of er een stok achter de deur is voor dat Nederlandse kwaliteitsinstituut. Ik weet het niet. Het is de vraag die ik bij dit type wetgeving stel. Er wordt wel veel van verwacht. De standaarden die deze instantie zal maken worden uiteraard in een register geplaatst. Daar is nu ook een wettelijke titel voor gekomen.

Het is maar een recent voorbeeld. Er zijn tientallen andere. Een totaal ander veld waarop hetzelfde gebeurt, is dat van het College Bescherming Persoonsgegevens. Instellingen moeten hun werkwijze voorleggen aan het CBP. Zij kunnen daar advies krijgen. Het CBP toetst de open norm, de zorgplicht, het rechtsbeginsel zo men wil, van het passende beveiligingsniveau, artikel 13 van de Wet bescherming persoonsgegevens. Aan bijzondere voorschriften wordt getoetst of het systeem en de aanpak van de aanvrager in overeenstemming zijn met de

algemene norm. Dat zijn buitenwettelijke voorschriften. Men kan daarmee spelen. Er zijn combinaties denkbaar. Het CBP toetst private regels, ISO-normen en NEN-normen, aan de open norm. In dit geval heet dat de Code voor informatiebeveiliging. Op basis van die ISO-normen of NEN-normen wordt getoetst of degene die de aanvraag indient heeft gehandeld in overeenstemming met het achterliggende wettelijke voorschrift van artikel 13 van de WBP.

Er zijn nog allerlei tussenvarianten. Een bekend systeem is het maken van een wettelijke regeling die facultatief geldt. Als men die regel gebruikt, heeft men per definitie aan het voorschrift voldaan. Neemt men die niet over, maar vult men die op de eigen manier in, dan zal men moeten aantonen dat het handelen in overeenstemming is met de norm. Dat is mijns inziens op een of andere manier een wezenskenmerk van principles based regulation of van zorgplichten. Het ligt eraan op welk niveau, door wie en door waar, maar ergens zullen nadere voorschriften en regels moeten worden gesteld.

Met het systeem dat ik nu wat ruw en in algemene termen heb geschetst, kunnen verschillende functies worden vervuld. Volgens de Commissie voor de Toetsing van Wetgevingsprojecten, een belangrijke wetgevingscommissie uit de jaren tachtig en het begin van de jaren negentig, waren er maar liefst vijf functies die met zorgplichten konden worden vervuld. De belangrijkste daarvan zijn de dereguleringsfunctie, het schrappen van regels, als een regel op de overvloed van regels, die dan kwantitatief wordt gepercipieerd, en een vangnetfunctie, die wij ook veel zien. Ik noemde zo-even al artikel 1.1a van de Wet milieubeheer: *Eenieder neemt voldoende zorg voor het milieu in acht*. Dat is typisch een voorbeeld van een vangnetbepaling. Zulke bepalingen kennen wij dus al jaren. Het idee is dat voor zover in de wet niet alle situaties goed konden worden voorzien er nog een vangnet is, een back-up-mogelijkheid. Als ik Happé goed begrijp, is dit ook de functie die hij met name voorstaat voor het systeem waar hij over spreekt, zij het dat het effect wel eens kan zijn dat je op bepaalde onderdelen specifieke regels schrapt. Ik moet dit eigenlijk vragenderwijs stellen.

Ik zet wat voor- en nadelen van deze benadering op een rijtje. De harde kern is dat je keuzeruimte laat voor de normadressaat. Er zijn verschillende wegen waarlangs je aan een open norm kunt voldoen. Daar is direct ook een spanningsveld. Voor de wetgever is het handig. Hij hoeft niet op voorhand alle denkbare situaties te voorzien. Ik herhaal eigenlijk Happé als ik zeg dat dit op allerlei terreinen ook nuttig

is, omdat het gewoon onmogelijk is dat de wetgever alle situaties voorziet. Op die manier wordt daar een oplossing voor gevonden. Onmiskienbaar maakt deze manier van wetgeven wetgeving ook meer bestendig. Het vergt immers veel minder aanpassing van wetgeving. Dat is zeker op dit moment op allerlei rechtsgebieden een groot item. Een bijkomstig voordeel is dat het tot reductie van het aantal rechtsregels leidt. Dat wordt in sommige debatten wel als het heiligste doel gezien, maar ik zou het accent ergens anders willen leggen. De reductie van regels is meer bijvangst. Waar het echt om gaat is dat de kwaliteit van de wet toeneemt doordat je haar bestendiger maakt. De wet kan als vangnet functioneren. Dat is de grote winst, die interessanter en belangrijker is dan het turven van het aantal regeltjes. De eenvoud van de Haagse realiteit vraagt om het laatste.

Er zijn natuurlijk ook nadelen. Het grootste nadeel is de rechtsonzekerheid. Ik denk dat Happé en ik daarover wat verschillen. Uit zijn presentatie werd mij duidelijk dat hij er wat anders over denkt. Ik zou er graag meer over horen. Als ik over dit type instrumenten in Den Haag bij de Academie voor Wetgeving een cursus geef aan allerlei wetgevingsjuristen van verschillende departementen, dan is het eerste dat ik ze voorhoud dat het tot rechtsonzekerheid leidt, maar misschien moet ik mijn verhaal wat gaan nuanceren, als ik het betoog van Happé helemaal goed heb begrepen.

Een ander nadeel is dat dit soort open normen buitengewoon lastig te handhaven is, om de eenvoudige reden dat de handhaver het lastiger heeft om de schending van de norm vast te stellen. Dat is de grote zorg van veel handhavers die met open normen worden geconfronteerd. Zij weten niet goed waar zij aan toe zijn. De reactie die dan komt is dat men zelf regels gaat maken. Handhavers kunnen hun eigen beleidsregels of nadere voorschriften maken, om de normen alsnog in te vullen.

Belangrijk is ook de toenemende druk op de rechter. Van vrijwel ieder wetsvoorstel wordt een inschatting gemaakt door middel van een ex ante analyse of een prognostische toets wat het voorstel betekent voor de lastdruk op de rechter. Een algemeen vertrekpunt is dat veel open normen een toenemende druk op de rechter zullen veroorzaken. Ik heb altijd bewondering voor de mensen die dat kunnen uitrekenen. Het is een heel ander vak. Daar moet je een sociale wetenschapper voor zijn. Ik geef op een briefje dat bij degenen die dit soort ex ante toetsen gaan uitvoeren alle bellen zullen rinkelen als dit type wetgeving wordt gemaakt.



Ik moet eigenlijk nog iets meer zeggen over de handhaving. Ik heb het nu niet over de fiscale rechter; daar weet u veel meer van dan ik. De algemene bestuursrechter was, of het nu over milieurecht, gezondheidsrecht of onderwijsrecht ging, tot voor kort geneigd buitengewoon soepel met open normen en zorgplicht om te gaan. Het vage karakter van de norm werd niet snel problematisch geacht. Er is echter recente rechtspraak waarin je iets anders ziet. Die recente rechtspraak is nog niet echt consistent, maar plopt af en toe op op plekken waar de bestuursrechter kennelijk niet accepteert dat de norm zo vaag is dat sancties kunnen worden opgelegd. Een sanctie die wordt opgelegd, wordt door de bestuursrechter even afgetikt. Ik heb een voorbeeld over de norm “verantwoorde kinderopvang”. Ik had het zojuist over verantwoorde zorg. In rechtsbeginselenland is het woord “verantwoord” vreselijk populair. Het woordje zorg kan er worden vervangen door milieu, beveiliging of wat ook. Ook in de wereld van de kinderopvang is de norm geconcretiseerd in allerlei beleidsregels. Daar heeft een instelling zich niet aan gehouden. Er is een sanctie opgelegd, een last onder dwangsom. So far so good, maar die wordt aangevochten en komt onder de bestuursrechter, die de sanctie niet accepteert, omdat er geen duidelijke schending van een wettelijk voorschrift is. Er is een beleidsregel overtreden, maar de bestuursrechter stelt vast dat niet is voldaan aan artikel 5:4 lid 2 van de Algemene wet bestuursrecht, kort gezegd het artikel dat een wettelijk voorschrift vereist. Dit is een uitzondering. Het is geen mainstream jurisprudentie. Over het algemeen wordt er soepel mee omgaan. Het is echter belangrijk om te signaleren, want als dit toeneemt legt dat, grof gezegd, een bom onder het idee van het werken met dit soort open normen. Ik durf niet te zeggen dat het al uit deze uitspraak mag worden afgeleid. Dat zou erg overdreven zijn. Als het echter de tendens is, komt er een tegenkracht tegen het gebruik door de wetgever van dit type normen.

Ik rond af met een stelling die bestaat uit twee delen.

*a. Wetgeving met behulp van open normen leidt tot verschuiving van verantwoordelijkheden.*

*b. Deze verschuiving moet als wenselijk worden beschouwd.*

Ik heb geprobeerd dit te illustreren door te laten zien dat de aanvullende regels op allerlei plekken worden gemaakt. Het leidt ook tot een verschuiving van het probleem. Onaardig gezegd gooit de wetgever de zaak over de schutting. De vraag

is alleen of dat erg is. In allerlei situaties is dat helemaal niet erg. Het is juist de bedoeling, want de regels werken daar vaak beter als zij door anderen worden gesteld. Daarom is het tweede deel van de stelling dat de verschuiving als wenselijk moet worden beschouwd. Maar ik voeg er onmiddellijk aan toe dat ik gemakkelijk praten heb. Het ligt aan het rechtsgebied en zelfs eigenlijk aan het deelgebied daarbinnen waar dat wenselijk is. Dat moet u vaststellen. Dat kan ik nooit in algemene zin doen. (*Applaus*)

*De voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Dank voor deze schets van het bestuurs- en staatsrecht in relatie tot het onderwerp van vandaag.

### **3. Inleiding tot het debat door de debaters**

*De voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Onze eerste debater is Jaap van den Berge, die zich in zijn jonge jaren ook heeft bezondigd aan wetgeving, die hij daarna vele jaren van kritisch commentaar heeft kunnen voorzien.

*Mr. J.W. van den Berge:*

#### *1. Stijlen van wetgeving: abstract of concreet?*

Dames en heren. Wetgeven, dat kan op allerlei manieren. Globaal genomen laten zich echter twee richtingen, wijzen van aanpak onderscheiden, namelijk een wat abstracte en een meer concrete benadering. Beide stijlen van wetgeving hebben zo hun voor- en nadelen. Een abstracte aanpak levert in het algemeen heldere, goed leesbare wetsbepalingen op. Zo'n abstracte aanpak heeft evenwel ook nadelen. De abstract geformuleerde wetsbepalingen moeten worden toegepast in concrete, feitelijke situaties. Er moet bij die toepassing vaak nog een vertaalslag plaatsvinden.

Van de meer concrete benadering, waarbij allerlei kwesties tot in detail worden geregeld, wordt gezegd dat zij duidelijkheid geeft: geen vage normen, de praktijk weet waaraan men toe is. Maar dan de nadelen. Wetgeving tot in detail is zelden goed toegankelijk en prettig leesbaar. Zij levert ook een relatief star systeem op. Nieuwe ontwikkelingen vergen keer op keer aanpassing van de wetsbepalingen. Op zichzelf genomen kan dat echter wel. Engeland heeft naar ik meen vele jaren die

aanpak gevolgd, waarbij de fiscale wetgeving jaarlijks bij de begroting up to date werd gebracht.

Mijn voorkeur gaat uit naar een meer abstracte stijl van wetgeven. Het volgende citaat van Hofstra uit 1988 geeft mijn opvatting weer:

*“Een bevredigende wetgeving en wetsuitvoering worden het beste bereikt door zoveel mogelijk gebruik te maken van zgn. abstracte formuleringen, die de strekking van de desbetreffende regel vastleggen. Zij verlenen aan het recht de noodzakelijke flexibiliteit zonder dat telkens wetswijzigingen nodig zijn (...).”*

## 2. *Stijlen van toelichting op wetsbepalingen*

De wetgevingsjurist die een beleidsvoornemen moet omzetten in wetsteksten zal een plan van aanpak hebben geformuleerd: welke problemen wil men aanpakken en waarom? Het is nuttig om in zo'n plan van aanpak de doelstellingen en uitgangspunten te formuleren en die vervolgens in het oog te blijven te houden. Neemt men die doelstellingen en uitgangspunten op in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp, dan geeft men daarmee niet alleen het parlement maar ook degenen die de wet moeten toepassen en uitleggen handvatten in handen voor de uitleg van de wetsbepalingen met inachtneming van die doelstellingen en uitgangspunten. Maar ook op dat gebied zijn er verschillende opvattingen. Van 1976 tot eind 1978 heb ik gewerkt op de Directie wetgeving directe belastingen van het Ministerie van Financiën. Onder de oudere wetgevingsjuristen was toen de mening overheersend dat je maar beter kon oppassen met het opnemen van algemene uiteenzettingen van doelstellingen en uitgangspunten in een memorie van toelichting, met als argument: daar gaat de rechter maar mee op de loop. Want ja, het vermelden van doelstellingen en uitgangspunten in de toelichtende stukken is ook een kwestie van vertrouwen. Het geeft de rechter de mogelijkheid niet alleen bij te sturen als een bepaling wat ongelukkig en lacuneus is geformuleerd – daar hoopt Happé op – maar ook overkill te mitigeren, onredelijk uitpakkende wetsbepalingen af te zwakken en een overijverige belastingdienst in het wettelijke gareel te houden.

## 3. *Vermelden van doelstellingen en uitgangspunten in aparte wettelijke bepalingen?*

Doelstellingen en uitgangspunten kunnen ook in de wet zelf worden opgenomen. Dat heeft de fiscale wetgever in het verleden ook wel gedaan. Ik geef twee voorbeelden. Het eerste is art. 10, lid 1, eerste zinsdeel Wet op de loonbelasting 1964: *Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking wordt genoten*. Het tweede voorbeeld dat ik wil noemen is art. 3.8 Wet IB 2001: *Winst uit onderneming is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming*. Dat soort bepalingen kapt in de praktijk een deel van de discussie af. Zij ze voldoende? Nee, maar zij geven in de praktijk enige richting en dat kan bepaald nuttig zijn.

4. *Het belang van een heldere, duidelijke structuur van een wet en van de toelichting op wetsbepalingen.*

Wil men doelstellingen en uitgangspunten van een wettelijke regeling tot hun recht laten komen, dan moet men de wet en de toelichting een structuur geven die dat mogelijk maakt. Het heeft geen zin om algemeen geformuleerde doelstellingen en uitgangspunten in de memorie van toelichting te vermelden, of in de wet zelf op te nemen, als daarna in de wet een gedetailleerd stelsel van subregels volgt waardoor de algemene doelstelling ondergesneeuwd raakt en het uitgangspunt uit het zicht raakt.

5. *Rechtsbeginselen en rechtsregels, doelstellingen en uitgangspunten*

Er wordt wel een onderscheid gemaakt tussen rechtsbeginselen en rechtsregels. Rechtsbeginselen zijn dan vaak abstract, hebben een relatieve waarde die van geval tot geval of groepen van gevallen kan verschillen. Rechtsregels, zo wordt dan wel betoogd, hebben in tegenstelling tot rechtsbeginselen een alles-of-nietskarakter. Dat is een aardig denkschema maar er valt wel wat op af te dingen. Zo lijkt mij de kwalificatie van rechtsregels als regels met een alles-of-nietskarakter vriendelijk gezegd te absoluut geformuleerd. Het aardige van het recht is nu juist dat veel rechtsregels een relatief karakter hebben, al geldt dat wellicht voor sommige delen van het recht meer dan voor andere. Ook valt op dat punt nog wel een andere aanmerking te maken. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in de jaren '70 van de vorige eeuw een aantal arresten gewezen die bekend staan als de zgn.

Doorbraakarresten en die door Richard Happé vaak met genoegen worden geciteerd. Die term is ontleend aan een artikel van Geppaart, dat de titel *De doorbraak van het wettelijk recht* droeg. Want daarom ging het in die arresten: het beginsel dat de wet moet worden toegepast moet onder omstandigheden, zo besliste de Hoge Raad in die arresten, wijken voor een ander beginsel. In die arresten: het algemeen beginsel van behoorlijk bestuur dat bekend staat als het vertrouwensbeginsel respectievelijk het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Die arresten betekenden niet alleen dat het ene beginsel soms moest wijken voor een ander, zij betekenden ook dat wettelijke bepalingen, dus rechtsregels, niet konden worden toegepast. Rechtsregels zijn met andere woorden relatief.

In mijn betoog heb ik de term beginselen bewust vermeden en gesproken van doelstellingen en uitgangspunten. Ik heb er echter geen bezwaar tegen als mijn doelstellingen en uitgangspunten worden gekwalificeerd als rechtsbeginselen in vorenbedoelde zin. Maar men moet zich wel realiseren wat dat betekent voor de toepassing ervan. Rechtsbeginselen zijn relatief. Het zijn geen wetten van Meden en Perzen.

In 1979 is in de fiscale literatuur een debat gevoerd tussen Hofstra en Van den Tempel over (de waarde van) belastingbeginselen. Het debat was een voortzetting van een al in 1971 aangevangen discussie. In die discussie ging het onder andere over de vraag of er wel echte, aparte belastingbeginselen zijn. Die discussie lijkt mij, als er nu opnieuw wordt gesproken over (het werken met) belastingbeginselen nog steeds van belang. Algemene rechtsbeginselen zijn van belang bij toepassing en uitleg van algemene heffingsregels ('het terrein van de AWR') en regels betreffende het verkeer tussen burger en overheid in het algemeen ('de AWB').

Zijn algemene rechtsbeginselen ook van belang voor het materiële belastingrecht? Natuurlijk, er zijn algemene noties van overheidsoptreden die ook gelden voor het terrein van het materiële belastingrecht. De overheid moet ook op dat gebied streven naar nauwgezetheid en efficiëntie. En zo valt nog wel een aantal andere algemene noties te noemen maar die begrippen zijn in de regel nogal vaag van karakter.

Zijn er op het gebied van het materiële belastingrecht specifieke fiscale rechtsbeginselen en, zo ja, welke? Betreffen die specifieke fiscale rechtsbeginselen de overheid als belastingheffer of ook de burger/belastingplichtige? Wat betreft de

overheid zou men kunnen zeggen dat de overheid moet kunnen beschikken over een zeker fiscaal potentieel en dat ieder die deelneemt aan het maatschappelijk leven in Nederland en profiteert van de Nederlandse maatschappelijke infrastructuur dient bij te dragen in de kosten daarvan. Voor de burger/belastingplichtige zou men kunnen spreken van het beginsel van het mogen kiezen van 'de fiscaal voordeligste weg'. Het gaat dan, wat de eerste twee betreft, om nogal vage noties c.q. beginselen, waarmee je concreet niet zo veel kunt. Het derde uitgangspunt/beginsel is, als alle rechtsbeginselen, ook niet absoluut en heeft maar een relatieve waarde.

#### 6. *Een fiscale pendant voor het gevaarzettingscriterium van art. 5 WVW?*

Happé noemt als voorbeeld van een beginselbepaling art. 5 van de Wegenverkeerswet, luidend: *Het is een ieder verboden zich zodanig te gedragen dat gevaar op de weg wordt veroorzaakt of dat het verkeer op de weg wordt gehinderd of kan worden gehinderd.* Dat is het zogenaamde gevaarzettingscriterium. Het verkeersrecht is ordeningsrecht. Op dat terrein kunnen algemeen aanvaarde noties en daarop gebaseerde algemeen toepasbare normen als het gevaarzettingscriterium nog wel worden geformuleerd maar het materiële belastingrecht is anders van karakter. Dat betreft gedwongen afdrachten aan de overheid. Dat andere karakter brengt met zich dat zich op het terrein van het materiële belastingrecht noties en normen als vervat in art. 5 WVW (nog) niet laten formuleren. Ik besluit dan ook met mijn stelling:

*Een fiscale pendant van het gevaarzettingscriterium van art. 5 WVW op het gebied van het materiële belastingrecht laat zich (nog) niet formuleren.*

*De voorzitter, Mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Dat was het beeld van een jonge wetgever, met inmiddels heel veel ervaring, van beginselwetgeving en de bestuursrechtelijke kant. Dan is nu het woord aan iemand die vanuit de uitvoering ons een blik zal gunnen op zijn visie op principle legislation.

*Drs. H.K.C. Bakker:* Om te beginnen wil ik danken voor de uitnodiging om hier te spreken. Ik denk dat het initiatief bij Richard Happé lag. Ik vind het een eer, als niet al

te hooggeleerd en meer vanuit de praktijk stammend, hier mijn visie op zijn visie te mogen weergeven. Er heeft zich een schriftelijke discussie tussen ons heeft afgespeeld, over de plek die het fair share beginsel in de fiscale praktijk zou moeten hebben. Ik kan verwijzen naar de artikelen daarover, onder meer in de bundel die destijds aan Jaap van den Berge is aangeboden. Ik heb een citaat uit 1984 van George Orwell. Het past niet helemaal in mijn betoog, maar in dat boek wordt beschreven hoe onzekerheid hét instrument voor de overheid is om te regelen wat zij geregeld wil hebben:

*Freedom is the right to say that two plus two make four. If that is granted all else follows.*

Het verleden wordt weggepoetst zodra dat beter uitkomt. Mensen worden geïndoctrineerd. De hoofdpersoon vreest op een gegeven moment zelfs dat hij zover geïndoctrineerd zal worden dat hij zal gaan aannemen dat twee plus twee voortaan vijf is en niet langer meer vier. Hij komt tot de gedachte dat zijn vrijheid toch eigenlijk bestaat uit de vaststelling dat hij “twee plus twee is vier” mag denken, dat hij een vaste regel heeft. Als hij die eenmaal heeft, volgt daar alles uit. Laten wij dat nu niet helemaal tot Leitmotiv nemen. Het past niet helemaal bij wat ik ga zeggen, maar ik vindt dat het toch wel stof geeft tot nadenken.

Voor degenen die mij misschien iets minder vaak zijn tegengekomen: ik heb zeven jaar in Amsterdam als inspecteur vennootschapsbelasting gefungeerd. Toen ben ik naar het ministerie van Financiën gegaan. Sinds 2000 werk ik bij Loyens & Loeff. Inmiddels doe ik dat wat minder dan een volle werkweek, maar ik ben nog steeds werkzaam. Op het ministerie ben ik een jaar lang voorzitter geweest van de Coördinatiegroep Taxhavens. Ik heb de nodige ervaring opgedaan met het bestrijden van ontgaansconstructies. In de periode daarna heb ik bij Loyens & Loeff ook meegemaakt hoe het voelt als de inspecteur meent de structuur die je hebt gemaakt te moeten aantasten. Soms vind ik dat de emoties daar het juridisch kader dat hem tot beschikking staat overstijgen. Uiteindelijk kom je bij de rechter terecht en dan komt het, zoals vorige week vrijdag weer bleek, allemaal goed. Ik ben hier gevraagd voor een subjectieve visie!

Vanuit het verleden heb ik voor de keuzen die ik maak met betrekking tot de vraag die aan de orde is een paar praktische ijkpunten. Ik moet toegeven dat ze wat ver terug gaan. In 1985 heeft de Hoge Raad bevestigd dat het voor de directeur-eigenaar mogelijk was om ten behoeve van de VUT voor het personeel een

kostenegaliseringsreserve te vormen. Dat mocht dan wel, maar Financiën stond vervolgens voor de vraag hoe groot die reserve mocht zijn. Wij voorzagen een baaiert aan procedures en hebben ervoor gekozen om wat toen nog heette een aanschrijving uit te brengen, waarin een stramien werd gegeven, met inbegrip van de berekening en van een tabel hoe dat zou moeten worden gedaan. Dat heeft naar mijn smaak buitengewoon veel onzekerheid en discussie voorkomen.

In 1980 werd in een intern rapport een groot aantal ontwijkingsmanoeuvres van multinationals beschreven. Dat leidde tot een interne discussie wat ermee kon worden gedaan. Ik zat aan de uitvoerende kant. Bij mij was er, met steun van de inspecteurs in het land, een grote voorkeur om de structuren die waren geconstateerd stuk voor stuk met regelgeving aan te pakken. De wetgevende kant had daar niet zoveel trek in. Vooral de toenmalige directeur-generaal voor fiscale zaken vond dat in de uitvoering onvoldoende energie was gestoken in het bestrijden met behulp van bestaande rechtsmiddelen, zoals richtige heffing, frauduleus legisme, de vestigingsplaatsjurisprudentie etc. Als ik daarop terugkijk zeg ik dat dit van een kant klopte. Wij vonden het wat moeilijk te verteren, maar het was wel zo. Wij hebben de Coördinatiegroep Taxhavens ingericht. Wat wij daarna hebben gedaan, heeft geleid tot een grote hoeveelheid richtinggevende verhelderende jurisprudentie. Die was bruikbaar, maar het heeft vijftien jaar geduurd voordat die uiteindelijk in wetgeving werd omgezet. Dat vind ik, terugkijkend, weer het bezwaar van de keuze die is gemaakt. Dat komt straks terug. Pas in 1995 is, nadat staatssecretaris Van Amelsvoort bijna was gestruikeld over de Oriëntatienota, het wetsontwerp tot wijziging van de Wet op de Vennootschapsbelasting i.v.m. Tegengaan uitholling belastinggrondslag en versterking en het versterken van de fiscale infrastructuur, waarin renteaftrek, en naar ik meen ook nog een stuk deelnemingsvrijstelling, werden geregeld, verschenen. De ongemakken die op dat moment werden geconstateerd werden, overigens na een zorgvuldige consultatie in de vorm van werkgroepen met het bedrijfsleven, weggenomen.

Een meer recent voorbeeld is de belastingplicht voor woningcorporaties. De Belastingdienst heeft samen met de belanghebbenden veel werk verricht. Hij is twee keer tot een vaststellingsovereenkomst gekomen, waarin vele details werden geregeld. Daarmee zijn ook veel langdurige discussies vermeden. Op de vaststellingsovereenkomsten zelf is overigens de nodige kritiek uit te oefenen, maar



het principe ligt er. Er is een grote wending in de belastingheffing. Je probeert met degenen die het aangaat zo snel mogelijk tot helderheid te komen.

Toen ik bij Financiën kwam liepen daar ook nog talloze procedures over de toekenning van pensioen eigen beheer. De ouderen onder ons herinneren zich wel dat het bijna elke week raak was. Dan werd er weer een klein fragmentje geregeld. Weer werd op een klein puntje door de rechter nader beslist.

Heel grofmazig gezegd is belastingheffing wat mij betreft niet een siertuin waarin je bezig bent om prachtige dingen te creëren. Het is gewoon een aardappelakker. Er moet geoogst worden. Wat je doet hoeft niet mooi te zijn, maar het moet wel goed werken. De oogst moet ook zo min mogelijk schade aanrichten aan het perceel. Er moeten zich geen verrassingen voordoen bij de verdeling tussen de boer en de landheer. Die verdeling moet bij voorkeur van tevoren vaststaan. Grapperhaus beschreef jaren geleden hoe in de aanloop naar de Tachtigjarige Oorlog de discussie met Alva over de introductie van de tiende penning verliep. Ik heb dat nog eens nagelezen. Tot dan toe kregen de gewesten regelmatig een bede van de vorst. Dat was onvoorspelbaar. De introductie van de tiende penning zou een zekere regelmaat aanbrengen. Het enige bezwaar was dat het tot in oneindigheid zo zou blijven. Het ijkmoment, het onderhandelingsmoment kwam te vervallen. Dat leidde ertoe dat de gewesten buitengewoon veel weerstand hebben geboden tegen de introductie van de tiende penning. Was er een parlement geweest, dan had de tiende penning waarschijnlijk een veel betere kans gemaakt.

Misschien kan het misverstand ontstaan dat ik met mijn huidige achtergrond vooral baat zie in de keuze voor regelgestuurde wetgeving. Dat wil ik wegnemen. Ik zelf heb en vele collega's om mij heen hebben geen enkel bezwaar als constructies worden aangepakt. Transparantie in de advisering en de omgang met de fiscus is wat mij betreft een essentiële voorwaarde. Ik probeert dit meer te benaderen vanuit de optiek van een zo goed mogelijk werkende belastingheffing dan vanuit de eventuele optiek van achterliggende belangen. Vergelijk ik principles based en rules based, dan is principles based voor mij een groothoeklens zonder focus. De administratie, de belastingplichtige en de rechter doen er jaren over om uiteindelijk tot een scherp beeld te komen. Ik kom nog terug op wat men eventueel in het vangnetkarakter zou kunnen onderkennen. Het langjarige proces heeft wat mij betreft weinig maatschappelijke waarde. Vergeleken met het alternatief zou het absoluut niet mijn voorkeur hebben. Rules based wil zeggen dat de focus direct aanwezig is.

Wat verkeerd gericht is, kan direct hersteld worden. Jaap van den Berge refereerde even aan het wetgevingsproces in het Verenigd Koninkrijk. Wij hebben jaarlijks een Belastingplan en wij hebben overige fiscale maatregelen. Er is een jaarlijkse cyclus waarin fouten hersteld kunnen worden en ongemakken weggenomen kunnen worden. Het enige bezwaar dat je daarin wellicht nog zou kunnen onderkennen is dat je elke keer dat soort wijzigingen onderhevig maakt aan het oordeel van de Tweede Kamer. Daarmee introduceer je misschien een andersoortige onzekerheid. Ik laat dat even in het midden.

Bij het aanhoren van de drie vorige sprekers kwam ik tot het idee dat wat Happé eigenlijk voorstelt een hybride is, waarbij regelgeving gecombineerd wordt met een vangnetbepaling. Vooruitlopend op wat ik straks nog wil zeggen, zeg ik dat ik het idee heb dat ik mij daar meer in kan vinden dan in een meer mono-benadering, waarbij principles based verwoording van principes in de wet het enige doorslaggevende zou moeten zijn. Ik zie dan wel voor mij dat er de verantwoordelijkheid is om die regels zo goed mogelijk uit te werken, voordat het vangnetje eronder wordt gehangen.

Jaap van den Berge zei al dat belastingwetgeving toch wel iets bijzonders is. Zij creëert een vordering van de overheid op de belastingbetaler. Zij grijpt voortdurend in op alle aspecten van de samenleving. De wetgever moet zich dan ook verplicht voelen om de wijze waarop hij dat doet zo helder en uitputtend mogelijk te formuleren. Regelgeving als belastingwetgeving moet zo min mogelijk verstorend werken. De regel zelf kan verstoren, maar de ruis mag niet in de vormgeving van de regel zitten. Ik vind dan ook dat als je voor rules based kiest een flexibele respons onderdeel kan en zelfs moet zijn van de benadering. Helderheid is in beginsel altijd binnen bereik. Als je een principe op de maatschappij afschiet, moet je maar afwachten wat de rechter ervan maakt. Ik schaar mij nu wellicht bij die oude figuren die Jaap van den Berge bij de wetgeving tegenkwam, maar het is afwachten. Het zijn allemaal respectabele figuren, die heel wijs kunnen oordelen, maar desalniettemin is het de vraag of het uiteindelijke resultaat overeenstemt met wat de wetgever voor ogen had.

Ik wijd een paar woorden aan wat Financiën in het verleden nog wel deed: het afschieten van een vechtresolutie. Het kwam erop neer dat men niet wist hoe men het ging bestrijden, maar dat het bestreden zou worden. Ik zie daar nog wel sporen van in recente besluiten. Ik kom er nog wel wat van tegen in het zojuist uitgebrachte

transfer pricing besluit. Ik heb daar weinig waardering voor. Ik denk dat men zich wat meer moet inspannen om te zorgen dat de helderheid wordt gegeven waarmee de belastingbetaler kan rekenen.

Een ander voorbeeld is dat bij de Wet werken aan winst (Vpb 2007) de bewindsman bij hoog en bij laag volhield dat compartimentering ook werkt in het geval van wetswijziging. Nu, zes jaar later, hebben wij mogen zien dat dit niet het geval was. Er is nu alsnog een wetsvoorstel. Doe het dan meteen!

De vraag is of principles based beter bestrijdt dan regels. Er wordt dan wel eens verwezen naar goed koopmansgebruik maar dat is mijns inziens geen goed voorbeeld, omdat goed koopmansgebruik onderdeel uitmaakt van de wet en de wetgever heel bewust wilde dat de wijze waarop de winst fiscaal werd bepaald zich kon aanpassen aan de inzichten die buiten het fiscale met betrekking tot de winstberekening zouden ontstaan.

Is toepassing van fraus legis principles based? Fraus legis is primair: zoek de regel achter de regel en niet zozeer het principe achter de regel. Hoewel wordt gesproken van doel en strekking is de eerste taak die je hebt, na te gaan wat erover geschreven staat in de memorie van toelichting. Dat laat zich vertalen in een beter begrip van de geschreven regel. Het betekent niet altijd dat je opeens op basis van een principe gaat heffen. Er is wel een nuance bij. In BNB 88/217 formuleert de Hoge Raad dat renteaftrek niet is gegeven om er bij willekeur en desgewenst herhaald door construeren van te genieten. Opeens verschijnt er dan een principe dat nergens in de wet is vastgelegd. De Hoge Raad haalt het uit de wet en zegt dat op grond daarvan de constructie niet doorgaat. Ga je zo door, dan vindt de Hoge Raad dat niet passen in het wettelijk systeem. Het is echter geen principe dat de wetgever in de wet had neergelegd.

Een vraag voor mij is altijd naar wiens anti-misbruikbegrip ik nu moet luisteren. Er ligt een EU-voorstel voor algemene anti-misbruikbepalingen voor. Bepalende passage daarin is dat niet wordt gehonoreerd het handelen op een wijze die normaliter niet strookt met redelijk ondernemersgedrag. Ga er maar aan staan! Hoe lang zullen wij niet bezig zijn om het uit te leggen als dat onderdeel wordt van onze wetgeving! De staatssecretaris zegt ook dat het leidt tot interpretatieverschil, rechtsonzekerheid en herbeoordeling van goedgekeurde structuren. Hij wil er daarom niet aan. Hij heeft fraus legis, richtige heffing en gerichte maatregelen en hij is

eigenlijk best tevreden met wat hij heeft. Ik ben benieuwd hoe die discussie afloopt maar ik kan mij goed vinden in die redenering.

Ik zet er ook onder: wiens fair-sharebegrip? Is mijn fair-sharebegrip bepalend, of het jouwe, links of rechts? Wat is te weinig? Het gaat meestal om het feit dat de onderneming te weinig afdraagt. De vraag of het ook te veel kan zijn, is in de hele discussie nog nauwelijks voorgekomen. Enige tijd geleden heb ik geleerd dat in ieder geval in de EU één systeem is te vinden waarbij de inkomstenbelasting stopt op een bepaald niveau. Er zit gewoon een cap bij van naar ik meen € 250.000. Als je dat afdraagt over je jaarlijkse inkomen is het genoeg. Wij zullen hier gruwen van dat idee maar het geeft wel aan, dat je op een gegeven ogenblik van een billijke bijdrage aan de samenleving overgaat naar herverdeling. Herverdeling kan op een gegeven ogenblik onderdeel zijn van een billijke bijdrage aan de samenleving maar zij heeft toch een andere kleur. Fair-shareplicht – Richard Happé gebruikt die woorden in zijn stuk – gaat de wetgever aan en niet de belastingplichtige. Die richt zich naar de regels en heeft een nakomingsplicht. Als het ook de belastingplichtige aangaat, tast hij in een moeras, want hij weet niet over welk fair share het gaat. De wetgever heeft erover nagedacht en een besluit genomen, goed of slecht, links of rechts, maar het ligt er. Daar kun je je gewoon aan houden.

Een bezwaar van de huidige discussie – het is verwoord door iemand van de IRS op een congres in januari 2014 – is dat inspecteurs – ik zeg het in zijn algemeenheid; ik heb niet bepaalde mensen op het oog – zich aangedreven voelen door de retoriek van de discussie en het kader dat hun gegeven is te buiten gaan om later dan eventueel toch het lid op de neus te krijgen. Deze Michael Danilack is onder meer onderhandelaar in het kader van overlegprocedures en hij ziet heel veel verschijningen in heel veel verschillende landen. Hij zegt dat het standpunt van de inspecteur op een gegeven moment maar op de tafel wordt gedropt en in overlegprocedures moet men er dan uiteindelijk maar iets van zien te maken. Het is dus belangrijk om zekerheid te bieden door heldere regels. Ik refereerde zojuist aan het arrest van de Hoge Raad van vorige week. Het punt wordt naar voren gebracht dat het kapitaal is omdat het aandelenkapitaal is en dat je wellicht zou moeten nadenken of het, afhankelijk van de mate van risico, niet anders zou kunnen zijn. De Hoge Raad reageert daarop met de opmerking, dat het maken van een uitzondering op de hoofdregel naargelang de mate van risico zou leiden tot rechtsonzekerheid over de vraag waar bij naamloze en besloten vennootschappen de grens moet

worden getrokken tussen risicodragend kapitaal en het verstrekken van een geldlening. De Hoge Raad begint er mitsdien niet aan. Anders is hij weer jaren bezig. Dat spreekt mij aan.

Voor het bestrijden van belastingontwijking is aanpassing van de regels het antwoord. In die opvatting sta ik niet alleen. Op een feestje vroeg iemand mij hoe het nu zat met die Starbucks. Hoe was het mogelijk dat zij in Engeland niets betalen? Ik ken de structuur niet - ik heb alleen maar een vermoeden – maar ik heb de situatie in de VS, Zwitserland, het Verenigd Koninkrijk en Nederland uitgelegd en toen concludeerde mijn gesprekspartner dat het dus de overheid en de fiscus waren die iets te verwijten viel en niet Starbucks. De overheid en de fiscus hadden immers kunnen ingrijpen.

In het kader van het BEPS-project heeft de OECD een inventarisatie gepleegd. Als ik het goed heb hebben zij 150 structuren in hun catalogus staan. Ik zou zeggen: ga aan de slag en ontwerp regels; je weet waarmee je bezig bent. Ik geloof ook niet zo erg in die vicieuze cirkel. Je moet alleen goed werk leveren. Heb je dat goede werk geleverd dan moet je er misschien nog een vangnet achteraan plakken.

Mijn stelling – het zijn er eigenlijk twee - is dat de focus van het publieke debat verkeerd is. Mijn eerste stelling luidt:

*Ontgaan en ontwijken kunnen gemakkelijk genoeg worden tegengegaan door adequate regelgeving.*

Zoals ik al zei gaat het mij er niet om de vicieuze cirkel van Richard Happé in stand te houden. Op een gegeven moment moet er gewoon behoorlijk belasting betaald en geheven worden. Ik herhaal dat ik daar niet alleen in sta. Van de adviserende collega's hoor ik dat helderheid voor hen van het grootste belang is. Zij hebben er geen behoefte aan om telkens maar weer naar de fiscus te moeten gaan. Hoewel onzekerheid en omzet beide met een o beginnen, is het in de praktijk buitengewoon lastig. Ik heb nog eens nagelezen wat mijn gewaardeerde collega Wilke Ruiters in een bijeenkomst van adviseurs in de coördinatiegroep verrekenprijzen heeft gezegd. Hij heeft een sterk, idealistisch getint pleidooi gehouden voor wat hij een high trust society noemde, een maatschappij waarin je erop kunt vertrouwen dat iedereen gewoon voldoet aan zijn verplichtingen. Dat betoog eindigt echter met

negen concrete maatregelen die zouden kunnen worden getroffen om het door hem geconstateerde oneigenlijke gebruik aanstonds te bestrijden. Ondanks het idealistische karakter van zijn betoog blijkt Wilke voorstander te zijn van een onmiddellijke aanpak door wijziging van de regelgeving.

De tweede stelling is:

*Het echte en veel grotere probleem van belastingheffing is fraude.*

De EU heeft bij het EU-actieplan cijfers gepubliceerd waaruit blijkt dat de fraude in de EU 1000 mld. per jaar zou bedragen. Je kunt kanttekeningen plaatsen bij dat cijfer maar de schatting is dat 150 mld. van dat bedrag te maken heeft met belastingontwijking, met agressieve taxplanning, terwijl 850 mld., bijna zes maal zoveel, voortvloeit uit fraude. De carrouselfraude neemt ongeveer 350 mln. voor haar rekening. Nederland kent volgens de cijfers van de EU een tax gap van 10% van het BNP, ongeveer 30 mld. Van Bijsterveld heeft in 1979 voor het eerst duidelijk gemaakt dat, anders dan tot dat moment werd gedacht, fraude in de belastingsfeer in Nederland wel degelijk voorkwam. Hij heeft geconstateerd dat twee derden van degenen die in de gelegenheid zijn om dat te doen dat ook daadwerkelijk doen. Ik heb getracht de cijfers te reconstrueren. Dat valt niet mee want hij is er erg terughoudend mee geweest. Voorlopig lijkt het erop dat de tax gap die Van Bijsterveld constateerde ook ongeveer 10% was. Wij zijn dus geen mallemoer opgeschoten sinds 1979. Naar mijn inschatting bedragen het ontwijken en ontgaan van Nederlandse belasting door Nederlandse ondernemingen nog geen 3% van die 30 mld., d.w.z. 1 mld. Het lijkt mij een taak voor een onderzoeker. Het zijn misschien zware woorden maar wie heeft er nu wetenschappelijk nagedacht over de vraag, of het heffingsstelsel dat wij hebben niet eens grondig zou moeten worden bekeken op de vraag waarom het zo kwetsbaar is voor fraude. Twee proefschriften in Nederland gaan over fraude. Westra geeft in 2006 een aantal aanbevelingen voor de praktijk. Wolf behandelt in 2010 carrouselfraude en hij geeft een technische oplossing voor de bestrijding daarvan. Ik denk dat er best wel ruimte is voor een nadere wetenschappelijke beschouwing. *(Applaus)*

*De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Dank je wel voor je prikkelende inbreng.

#### 4. Beantwoording van de debaters en vrij debat

*Prof.mr. F.J. van Ommeren:* Het is boeiend dat het thema beginselbepalingen, waarvan ik al heb geprobeerd te zeggen dat het op allerlei deelterreinen van het recht fascinerend is en een rol speelt, ook in uw vereniging op het terrein van het belastingrecht zo serieus wordt opgepakt en zo diepgaand besproken. Ik voel mij een beetje een buitenstaander, maar het is voor mij ontzettend leuk om dit debat mee te maken en te ervaren hoe het onderwerp op een belangrijk deelgebied van het recht een rol speelt. Ik heb enkele opmerkingen aan het adres van beide referenten.

De heer Van den Berge zeg ik dat stijlen van wetgeving precies het onderwerp is waar het om gaat. Met een modieuzere term spreken wij over wetgevingsbeleid, maar wij bedoelen hetzelfde. Als wetgevingsjurist was ik verbaasd om twee bepalingen te zien als voorbeelden van doelstellingen en uitgangspunten. Ik dacht ogenblikkelijk: dat zijn definities. Als ik spreek over regels en rechtsbeginselen leg ik het accent op wat is beoogd met de wet. Wat is het doel van de wet? Wat is het doel van het principe? Waar wil je uitkomen? Ik vind dat iets anders dan twee definities geven en vervolgens zeggen dat daar de doelstellingen en uitgangspunten te vinden zijn. Misschien zie ik het helemaal fout en ligt het aan mijn gebrek aan kennis van het fiscale. Als oud-toetser van wetgeving – Justitie toetst de wetgeving van de verschillende departementen, ook die van Financiën – zou dat mijn kanttekening zijn geweest.

Mijn tweede opmerking is misschien belangrijker, over het rechtskarakter of de aard van het belastingrecht. Happé gaf een interessante discussie weer die op andere rechtsgebieden voorkomt en ook in andere landen. Happé verwees naar Australië en het Verenigd Koninkrijk, waar het al wordt gedaan. Als iemand zegt dat het fiscaal recht van wezenlijk andere aard is dan andere rechtsgebieden, omdat het geen ordeningsrecht is, zou ik als buitenstaander daarover willen doorvragen. Is het rechtsgebied zo bijzonder dat het daar blijkbaar niet kan, terwijl wij integendeel wel voorbeelden ervan zien in het buitenland? Deze opmerking wordt een beetje gekleurd door mijn wetgevingservaring. Eigenlijk zei ieder vakdepartement tegen Justitie dat zijn rechtsgebied zo bijzonder was, dat het daar niet kon. Toch hebben wij de Algemene Wet Bestuursrecht, waarvan ik menig voorschrift heb mogen schrijven,

er doorheen gekregen. Met de algemene invalshoek van Happé moet dat dan toch ook wel kunnen.

Ik plaats ook een enkele kanttekening bij het fascinerende verhaal van de heer Bakker. Hij sprak over principles based als over een groothoeklens zonder focus. Daar kijken wij verschillend tegenaan. Voor mij is principles based nu juist bij uitstek doelgericht. Ik probeerde dat ook al even aan te geven in mijn reactie op de vorige referent. Het verschil in inzicht komt daar het scherpst naar voren. Het gaat er nu net om dat er zeker een belang is, een bepaald doel dat men wil realiseren, maar dat de weg ernaartoe zo moeilijk is te omschrijven. Hij vraagt of het eigenlijk niet zozeer gaat om principles based maar om een vangnet. Mijn reactie zou zijn dat het zeker om een vangnet gaat. Zo heb ik Happé ook begrepen. Ik denk dat dit hier ook de invalshoek moet zijn. Ik heb ook gezegd dat het deregulerings-element bijvangst is. Het gaat om het vangnetkarakter. Op veel rechtsgebieden gaat het mijns inziens om een combinatie van scherpe regels voor allerlei deelterreinen, maar met als vangnet principles om misbruik tegen te gaan. Ik weet vooralsnog niet waarom het belastingrecht op dit punt anders zou zijn.

Een laatste opmerking gaat over de Starbucks-casus. De apotheose van het verhaal was dat de overheid en de fiscus in gebreke zouden zijn gebleven. Dat is nu wat ik, met andere woorden, heb geprobeerd te zeggen over de verschuiving van verantwoordelijkheden. Als je principles based gaat werken, leg je de verantwoordelijkheid ergens anders.

*Prof.mr. R.H. Happé:* Om te beginnen dank ik de debaters voor hun doorwrochte en soepel gebrachte inbreng. Het doet mij enorme vreugde dat Jaap van den Berge begint met Henk Hofstra en daar zijn handtekening onder zet. Dat doe ik ook graag. Ik ga even voorbij aan de vraag of de voorbeelden over loon en over goed koopmansgebruik nu een definitie dan wel een beginsel zijn. Het verschil met wat ik beoog in de sfeer van de anti-misbruikbepalingen is dat dit artikelen zijn die de volle ruimte geven aan de maatschappelijke ontwikkelingen. De wetgever is daardoor niet iedere keer dat er iets in de economie gebeurt genoodzaakt om de wetgeving weer aan te passen. Daar zie ik toch wel een principiële verschil met de rechtsbeginselen die ik voorstel.

Vervolgens leg ik er de nadruk op dat er eigenlijk een onderscheid moet worden gemaakt tussen twee soorten beginselen. Beginselen als het



gelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel maken eigenlijk de structuur, de architectuur van ons rechtssysteem uit. Daarnaast zijn er – ik dacht dat Van Ommeren dat met de zorgplicht bedoelde –beginselen die een doel van de wetgever formuleren. Wat is het algemeen belang in de ogen van de wetgever? Hoe wordt dat omgezet in wettelijke taal, om uiteindelijk tot realisatie te komen? Het ging mij om wat ik dan noem de doelbeginselen. Als ik dan verder focus, komt ik op de vraag van Jaap van den Berge of er dan specifieke fiscale rechtsbeginselen zijn. Die zijn er zeker. Juist als, heel kort door de bocht, de wetgever een situatie in de wetgeving onderkent waar misbruik van wordt gemaakt, dan weet hij dat hij dat misbruik wil keren. Geen wetgever kan er vrede mee hebben dat de wet die hij gegeven heeft niet of onvoldoende wordt nagekomen. Daar hebben beginselen een heel concreet karakter. Wij weten allemaal als specialisten waar wij het dan over hebben. Ik meen overeenstemming met Hans Bakker te horen, dat daar de methodiek van de vangnetbepaling voor is. Je formuleert een concrete misbruikbepaling om aan te geven wat je voor ogen hebt. Je formuleert in de parlementaire stukken wat je scope is van dat misbruik en wat je niet meer wilt. In de tekst van de wet komt dan naast de specifieke bepaling het gelijkheidsbeginsel in de vorm van vergelijkbare situaties. Het probleem is dan helemaal gecovered. Je voorkomt daarmee dat er op dat terrein misbruik kan worden gepleegd. Het is dan juist in de wetgeving opgenomen. Daarom is eigenlijk ook de vraag van Jaap van den Berge beantwoord over het fiscale pendant van het Wegenverkeerswetvoorbeeld. Ook de Wegenverkeerswet zegt dat niet alles kan worden geregeld. Daardoor wordt er een vangnet ondergehangen, het gevaarzettingscriterium, waardoor iemand die formeel de regels niet schendt maar toch gedrag ongewenst gedrag vertoont, kan worden aangepakt.

Ik heb al aangegeven dat ik Hans Bakker wat het vangnet betreft de hand heb gereikt. Ik heb in mijn betoog niet de term fair share willen gebruiken. Ik vind het primair een vorm van wetstechniek. Waarom doen wij er niets principiëls aan; waarom blijven wij maar voortborduren? Ik ben het dan ook niet met Bakker eens. Hij zegt dat je het gemakkelijk kunt tegengaan door adequate regelgeving. Daarmee houd je echter wel de vicieuze cirkel in takt.

Ik heb ook gekeken naar de twee arresten van 7 februari 2014. Hans weet er absoluut veel meer van dan ik maar wat mij opvalt, is dat wij het hier hebben over heel concrete rules based wetgeving. De Hoge Raad blijft eigenlijk in dat stramien lopen. Door bepaalde keuzen te doen, zwengelt hij de vicieuze cirkel verder aan. Ik

heb op internet een stuk gezien van Loyens & Loeff waarin verslag wordt gedaan van deze arresten. Daarin wordt gezegd dat dit weer zekerheid geeft voor de adviespraktijk en dat duidelijk is, dat structuren van double dip gewoon kunnen. De vraag rijst dan weer hoe lang het duurt voordat de wetgever ingrijpt. Komt er principles based wetgeving dan hoop ik dat de Hoge Raad die wat haar principekarakter betreft in tact laat. Daarvan zijn voorbeelden. Vorig jaar is overigens een arrest verschenen over lage CO2-faciliteiten in de omzetbelasting. De Hoge Raad zegt daarin – het is ook typerend voor een beginselbenadering bij het Europese Hof – dat de richtlijn en de wet ervan uitgaan dat het heffen van omzetbelasting betreft. Dat is het beginsel. Het past dan niet dat je in die wetgeving zo'n faciliteit invoert. Ik vind dat een mooi voorbeeld van het principles based karakter van een rechterlijke uitspraak.

Ik voel de hete adem van de voorzitter in mijn nek. Ik reageer nog wel via de e-mail, Hans!

*De voorzitter mr. J.A.C.A. Overgaauw:* Dank je wel, Hans en Richard. Het woord is nu aan de zaal.

*Mr. J.J.M. Hertoghs:* Als het beginsel van de Vereniging voor belastingwetenschap is een forum te bieden voor debat en de concrete uitwerking daarvan is dat wij als zaal voor dat debat nog nauwelijks vijf minuten krijgen, dan moet het beginsel het zeker winnen van de concrete regel. Dat neemt niet weg dat ik vind dat de vereniging zich weer excellent heeft getoond in het bieden van een aantal geweldige inleidingen en goede debaters. Ik heb er absoluut van genoten en ook veel van geleerd. Meer speciaal noem ik de bijdrage van de heer Van Ommeren. Ik heb hem in de pauze al een vreemde eend in deze fiscale bijt genoemd vanwege het feit dat hij ons heeft meegenomen naar de wereld buiten de grenzen van het fiscale. Dat is geestverrijkend. Hij noemde ook mooie voorbeelden. Dat biedt mij de gelegenheid een ander voorbeeld te noemen. Als bij de Olympische Spelen van vier jaar geleden het beginsel was gehanteerd dat degene die de 10 kilometer het hardste reed de gouden medaille kreeg, had Sven Kramer absoluut goud gewonnen. Hij lag zo ver voor op de rest dat die verkeerde wissel hem niet had mogen worden tegengeworpen. Toch heeft hij geen goud gewonnen. Was het beginsel dat wie het hardst de 500 meter reed de gouden plak kreeg op deze Olympische Spelen

toegepast, dan Michel Mulder misschien ook goud gewonnen. Was ook de letter gehanteerd, dan had ook Smekens goud moeten winnen, want dan was op honderdsten van seconden afgerekend, terwijl de regel is dat je alleen met duizendsten van seconden rekent als er maar een enkelvoudige afstand wordt gereden. Nu wordt twee maal 500 meter gereden.

Met deze voorbeelden wil ik alleen maar aangeven dat het allemaal betrekkelijk is. Ik heb dat ook gehoord bij de inleider en de debaters. Bij principles based wetgeving behoeft de wetgever in zijn fantasie niet alle situaties te bedenken waarop zijn regelgeving in de praktijk kan stuiten. Ik vraag mij echter af of wij daarmee beter af zijn. De heer Van Ommeren heeft een voorbeeld gegeven over de zorgverantwoordelijkheid. Het is natuurlijk een prachtige regel dat de zorg verantwoord moet worden gegeven, met kwalitatieve inzet etc. etc. Kijk je in concreto, zo zegt Van Ommeren, hoe ver de bedden van elkaar moeten staan dan blijkt echter dat je het zelf moet uitzoeken. Wij verwachten van een regering ook leiderschap en dat zij ervoor zorgt dat als in een zorginstelling in Groningen een besmettelijke ziekte uitbreekt doordat de bedden te dicht bij elkaar stonden de bedden in Breda niet nog dichter bij elkaar komen te staan. Laten wij voorzichtig zijn met het al te warm te omarmen van beginselwetgeving. Zij moet ook worden uitgewerkt in meer concrete regelgeving.

*Drs. W.A. Beijer:* Ik keek even naar de tegenstelling tussen norm en regels. Als wij spreken van een norm zijn zaken niet geregeld. Als wij allemaal die norm van harte onderschrijven en er naar leven, is er niets aan de hand. Zodra er moet worden gecontroleerd zijn twee aspecten van belang. Allereerst rijst de vraag of wij hetzelfde over de norm denken. Vind je dat een ander de norm niet heeft gehanteerd, dan kun je hem vragen aan te tonen dat hij het wel heeft gedaan. Het wordt dan al gauw: er is niets aan de hand maar als ze het vragen moet je aantonen dat je je aan de norm hebt gehouden. Dan zitten wij echter meteen met de bewijslast. Er ontstaan moeilijke situaties als de norm aan de andere kant heel anders wordt uitgelegd. De bewijslast, die in het fiscale altijd een heel evenwichtig verdeeld gegeven is, dreigt daardoor een beetje te verschuiven. Ik zie dat wel meer. Ik noem als voorbeeld de bestuurdersaansprakelijkheid, geen fiscaal begrip maar wel iets wat in het fiscale zijn neerslag heeft gevonden. Daarbij wordt ook rekening gehouden met de bewijslast. Recentelijk is bepaald dat een executeur voortaan gewoon, boem, aansprakelijk is.

Waar moet dat in het fiscale komen, terwijl iemand die fraudeert of iets anders fout doet sowieso al met sancties te maken krijgt? Zo'n norm is wel aardig maar er kan over worden gediscussieerd, terwijl voorts de vraag is wat de gevolgen zijn voor de bewijsrechtelijke positie van de belastingplichtige.

*Mr. J.B.H. Röben:* Voorzitter. Een jaar of 25 geleden werd door de vereniging een rapport uitgebracht over de vraag of de Algemene Wet Bestuursrecht ook van toepassing moest zijn op het belastingrecht. Ik heb nimmer zo'n tumultueuze vergadering meegemaakt als toen. De commissie die het rapport had opgesteld, waarvan ik ook deel uitmaakte, kwam tot de conclusie dat de Algemene Wet Bestuursrecht voor het belastingrecht moest worden vergeten. Grote commotie in de vergadering! Is het fiscaal recht nu inderdaad zo anders dat er andere normen, ideeën of uitgangspunten voor moeten gelden? Dat weet ik niet. Eén ding weet ik wel. Zoals de heer Van den Berge al zei is een belastingbeschikking totaal iets anders dan velerlei andere soorten beslissingen of beschikkingen. Het is een belastende beschikking. Daar moet in staan wat iemand moet betalen. Daar moet geen twijfel over bestaan. Gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel zijn prachtig, maar de afweging van redelijkheid en billijkheid speelt daarbij weinig een rol. Dat is een belangrijk verschil.

Veel belangrijker is wat de heer Bakker vertelde. De fraude moet beter worden aangepakt, in dit land en misschien in heel Europa. Toch is er wel een recent voorbeeld hoe wij wel of niet met elkaar omgaan. Ongeveer een jaar geleden wees de Hoge Raad een arrest over een stel dat voor een dag getrouwd of geregistreerd partner was. Op die ene dag verrichtte het bepaalde rechtstransacties met voordelige fiscale gevolgen. De dag erop was de verbintenis weer verbroken. Wat zei de Hoge Raad? "Zo zijn we niet met elkaar getrouwd". Dat vind ik een prachtig voorbeeld voor de invulling van wat Richard Happé betoogt.

*Prof.mr. F.J. van Ommeren:* De metafoor van de Olympische Spelen zal ik niet meer vergeten. Ik kan daar nog jaren mee vooruit. Echter, dat als je zaken in de vorm van een norm of een beginsel regelt nog niet alles is geregeld is nu juist de crux. De gedachte is juist dat in zo'n regel intrinsiek alles wordt meegenomen; vandaar de vanavond veel gevallen uitdrukking vangnet.

*Prof.mr. R.H. Happé:* Samenvattend wil ik er nog even de nadruk op leggen dat beginselen – de doelbeginselen waarover ik het had en de zorgplicht waarover Frank van Ommeren het had – altijd in een bepaalde concrete context worden geformuleerd. Er is nog een ander fraai voorbeeld, dat ik nooit heb vergeten. Toen Tanja Bender haar oratie hield, gaf zij een voorbeeld uit haar gezin. Zij had twee kinderen. Het jongetje was op een bepaalde leeftijd heel lastig bij het naar binnen werken van zijn voedzame maaltijd. Hij bleef met moeder alleen aan tafel zitten. Vader en dochter waren al vertrokken. Op een gegeven moment zei moeder: als jouw bord leeg is, krijg jij je toetje. Hans Hertoghs weet het antwoord al: de jongen stond op en kiepte de inhoud van zijn bord in de vuilnisbak.

*Mr. J.J.M. Hertoghs:* Toetje verdient!

*Prof.mr. R.H. Happé:* Vader Hans, heb jij ook wel eens zulke situaties beleefd?

*Mr. J.J.M. Hertoghs:* Mijn moeder zei hetzelfde, maar ik ben niet op het idee gekomen!

*Prof.mr. R.H. Happé:* Maar jij voelt aan dat de context heel beslissend was voor de reactie van moeder. “Zo doen wij dat niet in ons gezin”. Misschien is het ook wel zo in het recht.

## **5. Slotwoord van de voorzitter, mr. J.A.C.A. Overgaauw**

Dit lijkt mij een heel mooie afsluiting. Op naar de borrel, maar ik wil eerst onze inleiders en de referenten van harte danken. (*applaus*)

De naam Hofstra is een aantal keren gevallen. Bij de voorbereiding van deze dag heb ik ook nog even gekeken; ik kon niet achterblijven. Ik heb iets uit de inaugurele rede van Hofstra in 1966 opgedoken. Dat luidt ongeveer dat elke concrete belastingstructuur tot op zekere hoogte de uitdrukking is van de verhouding tussen individu en gemeenschap, zoals zij in een bepaalde periode in het land waar de desbetreffende belastingen worden geheven wordt beleefd. De inrichting van de belastingheffing en de mate waarin belasting wordt geheven hangen nauw samen met de omvang van de staatstaak, links of rechts, het recht van de staat om belasting

te heffen en de grenzen tot waar de belastingplichtige verplicht is overheidsingrijpen in zijn privésfeer te gedogen. Daarbij spelen rechtsfilosofische opvattingen een rol, maar ook levensbeschouwing en staatkundige overtuiging. De belastingwetenschap moet onderzoeken wat in de gegeven verhoudingen de gevolgen zullen zijn van verschillende alternatieve mogelijkheden. Zij moet aangeven welke mogelijkheden in de gekozen rechtsfilosofische en staatkundige veronderstellingen het beste passen. Zij moet trachten de wenselijk geachte oplossingen vorm te geven, maar zowel de keuze van de veronderstellingen als de concrete beslissingen liggen buiten het terrein van de belastingwetenschap.

Ik denk, om samen te vatten, met alle respect voor het gemis aan verdere discussie – het had best nog langer mogen duren – dat wij vandaag belastingwetenschap hebben bedreven. Dank Frank, dank Richard, dank Hans en dank Jaap!

*(applaus)*