

J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst (diss. Rotterdam), Deventer: Gouda Quint 1998, XII + 451 p.

Algemeen en bijzonder

Denken over recht en rechtvaardigheid geschiedt noodzakelijkerwijze in algemene termen, maar de rechtvaardigheid kan alleen gekend worden in confrontatie met concrete gevallen. Dit inzicht is in verschillende opzichten de basisgedachte van het boek waarop Hans Gribnau in 1998 promoveerde aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Het boek biedt een rechtstheoretische doordenking van enkele leerstukken van het belastingrecht. Een goed begrip van deze leerstukken is volgens Gribnau niet mogelijk zonder een goed inzicht in de rechtstheoretische achtergronden ervan. Minstens even belangrijk is echter dat, omgekeerd, pas kan worden vastgesteld of abstracte rechtstheoretische overdenkingen waardevol en praktisch relevant

zijn door ze te confronteren met concrete juridische problemen. Hoewel het boek wordt gepresenteerd als een doordenking van de achtergronden van het belastingrecht, is het in de uitwerking toch vooral een rechtstheoretisch werk dat zijn relevantie toetst aan en illustreert met concrete problemen uit de praktijk van het belastingrecht. Een praktijk waar Gribnau, als voormalig inspecteur bij de rijksbelastingdienst, een gedegen kennis van heeft.

Het algemeen rechtstheoretisch kader van het boek maakt dat het niet alleen interessant is voor rechtstheoretisch geïnteresseerde belastingrechtsspecialisten (een club die toch ook niet zo heel veel meer leden zal tellen dan Gribnau zelf),

Dit artikel uit *Neurenlands Journal of Legal Philosophy* is gepubliceerd door Boom Jurisprudentie en is bestemd voor anonieme bezoekers

maar voor allen die belangstelling hebben voor de normatieve fundamenten van het recht. De uitwerking van zijn inzichten op het gebied van het belastingrecht, met zijn sterke tegenstelling tussen individueel en algemeen (materieel) belang en sterke asymmetrie in machtsverhouding tussen overheid en burger, biedt daarbij een origineel en boeiend perspectief. Ondanks dat het met 450 pagina's dikker is dan het had hoeven zijn, maakt dit perspectief het boek de moeite van het lezen meer dan waard.

Ik begin met een uiteenzetting van de hoofdlijn van Gribnau's betoog. Daarna zal ik ingaan op de centrale normatieve claim van het boek, namelijk dat de mate waarin aan burgers ongeschreven rechtsplichten kunnen worden toegeschreven, afhankelijk is van hun relatieve vermogen om de inhoud van hun rechtsbetrekkingen vorm te geven.

Algemene rechtsbeginselen

Het vertrekpunt voor Gribnau is dat het recht in een democratische samenleving rechtvaardig moet zijn. De vraag is dan enerzijds wat de rechtvaardigheid eist en hoe we dat kunnen kennen, en anderzijds hoe de eisen van rechtvaardigheid moeten worden uitgewerkt in concrete rechtsregels. Bij de beantwoording van deze complexe vraag staan de algemene rechtsbeginselen centraal. Zij vormen de spil waar het proces van rechtsvorming om draait.

Rechtsbeginselen vervullen volgens Gribnau in twee opzichten een brugfunctie. Zij formuleren in abstracte termen de fundamentele normen die aan ons rechtssysteem ten grondslag liggen. Die normen geven echter tevens uitdrukking aan de morele grondwaarden van onze samenleving: zij formuleren tezamen onze conceptie van rechtvaardigheid. Rechtsbeginselen vormen daardoor een brug tussen het recht in een rechtsorde en de morele waarden van die samenleving.

Daarnaast vervullen rechtsbeginselen een brugfunctie doordat zij bijdragen aan de juiste afstemming van het recht op de concrete rechtsverhoudingen binnen de samenleving. Als recht rechtvaardig moet zijn, moeten specifieke rechtsregels zo worden geformuleerd en toegepast dat ze in concrete situaties leiden tot uitkomsten die in overeenstemming zijn met de relevante rechtsbeginselen. Door het recht te formuleren en te interpreteren in overeenstemming met deze rechtsbe-

ginselen, wordt het doel van het recht (rechtvaardige rechtsverhoudingen) gerealiseerd. Omgekeerd wordt in confrontatie met concrete gevallen pas duidelijk wat de rechtvaardigheid precies vereist en dus wat de concrete inhoud van de algemene rechtsbeginselen is. Rechtsbeginselen vormen zo niet alleen een brug tussen de grondwaarden van de samenleving en het rechtssysteem, maar ook tussen het abstracte rechtssysteem en concrete rechtsverhoudingen.

De vraag is vervolgens wat de verhouding is tussen geschreven rechtsregels en ongeschreven rechtsnormen die voortvloeien uit rechtsbeginselen. Gribnau beantwoordt deze vraag vanuit het perspectief van de concrete rechtsbetrekking.

Dit artikel uit *Netherlands Journal of Legal Philosophy* is gepubliceerd door Boom juridisch en is bestemd voor anonieme bezoeker
Concrete rechtsbetrekkingen

Het recht reguleert de interactie tussen individuen. Het kent individuen rechten en plichten toe en constitueert ze daarmee als rechtssubjecten. Rechtssubjecten bestaan door het erkennen en respecteren van die rechten en plichten door anderen. In deze zin is rechtssubjectiviteit een relationeel begrip. Dit drukt Gribnau uit met het begrip 'rechtsbetrekking'. Een rechtsbetrekking is een betrekking tussen subjecten die door het positieve recht wordt bepaald.

De concrete vormgeving van die betrekking wordt echter mede bepaald door de feitelijke en rechtshandelingen van de betrokken personen. Door het handelen van personen evolueren rechtsbetrekkingen voortdurend. De rechtsbetrekking is een zich ontwikkelende rechtsvorm die de dynamiek van het recht tot uitdrukking brengt.

Op de omslag van het boek staat een foto van een kunstwerk van Gribnau's vriendin, Ine van Son: een textiele compositie die wordt gevormd door een verscheidenheid aan lappen stof die zijn geweven door een maaswerk van draden. Het kunstwerk kan worden gezien als een beeld van de conceptuele grondstructuur van het recht zoals die door Gribnau in zijn boek wordt beschreven. Het maaswerk staat voor een samenhangend systeem van rechtsregels en rechtsbeginselen, dat een basispatroon van algemene rechtsbetrekkingen spant waarin feitelijke en rechtshandelingen worden geweven. Hierdoor ontstaat een samenhangend weefsel van concrete rechtsbetrekkingen. De structuur van dit weefsel ontwikkelt zich door de tijd heen en een weergave ervan is daarom altijd een momentopname.

Ook op het niveau van de rechtsbetrekkingen zien we aldus Gribnau's grondgedachte van de interactie van het algemene en het bijzondere tot uiting komen. De concrete rechtsbetrekking is het resultaat van de interactie tussen de algemene rechtsregels en rechtsbeginselen en de bijzondere handelingen van personen.

Concrete rechtsbetrekkingen worden mede bepaald door de bijzondere handelingen van personen, en dus mede door hun relatieve vermogen om hun onderlinge rechtsbetrekking door hun handelen vorm te geven. Als deze vermogens ongelijk zijn, kunnen daardoor ook de verhoudingen binnen een rechtsbetrekking onge-

lijk zijn. Gribnau spreekt dan van een ‘asymmetrische rechtsbetrekking’. Hij onderscheidt daarbij tussen juridische asymmetrie en feitelijke asymmetrie.

Van juridische asymmetrie is sprake als het recht aan personen ongelijke bevoegdheden verstrekt bij het concretiseren van hun rechtsbetrekking. Dat is bijvoorbeeld het geval in een publiekrechtelijke rechtsbetrekking, als de overheid meer juridische bevoegdheden heeft om de rechtsbetrekking tussen overheid en burger vast te stellen, ook tegen de wil van de betrokken burger in. Van feitelijke asymmetrie is met name sprake als personen over ongelijke onderhandelingsmacht beschikken bij het vaststellen van hun rechtsbetrekkingen,

Dit artikel uit *Netherlands Journal of Legal Philosophy* is gepubliceerd door Boom Juridisch en is bestemd voor aanlinea-bezoeker

bijvoorbeeld doordat een natuurlijk persoon staat tegenover een grote organisatie met grotere juridische expertise en meer technische en financiële middelen. Voor Gribnau heeft het concept van de rechtsbetrekking niet alleen een technisch-juridische betekenis, maar ook een morele. De morele dimensie van de rechtsbetrekking bestaat in de kern uit een abstracte zorgplicht van rechtssubjecten die met elkaar in een rechtsbetrekking staan. De rechtsbetrekking wordt beheerst door rechtsregels en rechtsbeginselen die mede tot doel hebben de belangen van personen te beschermen. Personen die met elkaar in rechtsbetrekking staan, dienen daarom in zekere mate rekening te houden met de belangen van anderen. De mate waarin rekening moet worden gehouden met de belangen van anderen, wordt bepaald door de normen en waarden die aan het geschreven en ongeschreven recht ten grondslag liggen. Met de rechten die iemand heeft tegenover anderen waarmee hij in een rechtsbetrekking staat, correspondeert daarom een plicht om in zekere mate rekening te houden met de belangen van die anderen. Deze wisselwerking tussen rechten en plichten binnen een rechtsbetrekking duidt Gribnau aan met de term ‘correlativiteit’.

Asymmetrische plichten

Het aldus ontwikkelde begrippeninstrumentarium wordt in het laatste deel van het boek ingezet bij de analyse van een aantal fiscale rechtsbetrekkingen, zoals die bijvoorbeeld ontstaan als een navorderingsaanslag wordt opgelegd of een fiscale vaststellingsovereenkomst wordt gesloten. De fiscale rechtsbetrekking tussen overheid en burger kan op grond van de gemaakte onderscheidingen worden aangeduid als een correlatieve asymmetrische rechtsbetrekking. De inspecteur en de belastingplichtige hebben tegenover elkaar rechten en plichten die zijn gebaseerd op zowel het geschreven als het ongeschreven recht. Bovendien is er sprake van juridische asymmetrie en veelal ook van feitelijke asymmetrie.

Het bestaan van juridische asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking beïnvloedt volgens Gribnau de aard en de omvang van de wederzijdse rechten en plichten. Zo correspondeert met de relatief ruimere bevoegdheden van de inspecteur tot het vaststellen van de rechten en plichten van burgers een rui-

mere plicht om van deze bevoegdheden op een behoorlijke manier gebruik te maken. Deze plicht vloeit voort uit het ongeschreven recht in de vorm van algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Omgekeerd staat de juridische asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking volgens Gribnau in de weg aan het aannemen van ongeschreven rechtsplichten voor de burger.

Het is deze laatste stelling die ik in het vervolg van deze bespreking op haar houdbaarheid wil testen. Waarom zouden de ongeschreven rechtsplichten van een burger beperkter zijn in een juridisch asymmetrische relatie dan in een juridisch symmetrische relatie? Intuïtief is het aannemelijk dat in fiscale rechtsbetrekkingen weinig ruimte is voor ongeschreven rechtsplichten van de burger tegenover de fiscus. Het is echter de vraag of dit wordt verklaard door de juridische asymmetrie van de relatie. Voor een antwoord op deze vraag is het zinvol om de fiscale rechtsbetrekking te vergelijken met rechtsverhoudingen buiten het belastingrecht.

Vergelijkingsmateriaal kunnen we bijvoorbeeld vinden in rechtsbetrekkingen waar juridische asymmetrie juist is gecreëerd als tegenwicht voor feitelijke asymmetrie. Te denken valt aan het huurrecht, waar wel de huurder, maar niet de verhuurder zonder meer het huurcontract kan opzeggen en aan het arbeidsrecht, waar alleen de werknemer zonder reden het arbeidscontract kan beëindigen. In dergelijke juridisch asymmetrische relaties lijkt toch niet de ruimere bevoegdheid van de huurder/werknemer om eenzijdig de rechtsbetrekking te bepalen in de weg te staan aan het aannemen van ongeschreven rechtsplichten van de verhuurder/werkgever, bijvoorbeeld om zich als een goed verhuurder/werkgever te gedragen.

Deze voorbeelden roepen de vraag op wat de verhouding is tussen het bestaan van feitelijke asymmetrie en juridische asymmetrie bij het bepalen van de omvang van de ongeschreven rechtsplichten van de betrokkenen. Deze vraag is op het gebied van het belastingrecht moeilijk te beantwoorden, omdat daar normaal gesproken feitelijke en juridische asymmetrie samenvallen ten voordele van de overheid. Nader onderzoek op andere rechtsgebieden zou echter wel eens kunnen uitwijzen dat het eerder de feitelijke dan de juridische asymmetrie is die aanleiding geeft tot het beperken van het aannemen van ongeschreven rechtsplichten voor de belastingbetaler.

Een andere bron voor vergelijkingsmateriaal kan worden gevonden in het sociaal verzekeringsrecht. Ook op dit rechtsgebied is op verschillende plaatsen sprake van een juridisch asymmetrische rechtsbetrekking. Zo is het bijvoorbeeld de overheid die eenzijdig kan vaststellen of iemand recht heeft op bijstand en hoe hoog de uitkering is. Om die reden zou in principe ook hier geen ongeschreven rechtsplicht voor de burger mogen worden aangenomen te bestaan. Als het niet gaat om een zure plicht om te betalen, maar om een zoet recht om te ontvangen, lijkt echter voor ongeschreven rechtsplichten van de burger wel degelijk plaats te zijn.

Dit artikel uit *Netherlands Journal of Legal Philosophy* is gepubliceerd door Boom juridisch en is bestemd voor andere bezoekers

Het lijkt aannemelijk dat het specifieke karakter van het belastingrecht aanleiding geeft tot terughoudendheid bij het aannemen van ongeschreven rechtsplichten voor de juridische onderdog. Hoewel ik geen kenner ben van het gebied, is mijn indruk dat traditioneel een legistisch geïnterpreteerd legaliteitsbeginsel daar een grotere rol speelt dan op andere rechtsgebieden, het strafrecht niet uitgezonderd. Daarbij lijkt het idee dat belastingheffing diefstal is behalve als het is gebaseerd op een door onze volksvertegenwoordigers ondubbelzinnig aanvaarde wettelijke rechtsregels een belangrijker leidmotief te zijn dan het idee dat juridische asymmetrie in een rechtsbetrekking verhindert dat ongeschreven rechtsplichten kunnen worden toegeschreven aan de belastingplichtige.

Ik heb op deze gronden mijn bedenkingen of het fenomeen van de juridische asymmetrie in de rechtsbetrekking tussen overheid en belastingplichtige wel de juiste verklaringsgrond is voor het feit dat in het belastingrecht niet snel voor de burger nadelige ongeschreven rechtsplichten mogen worden aangenomen.

Hoe dit ook zij, het boek *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht* biedt een fraaie en in veel opzichten ook geslaagde poging om het geheel van rechtsbetrekkingen in een heldere en handzame theorie onder te brengen. Het nodigt uit tot het analyseren van rechtsbetrekkingen op uiteenlopende rechtsgebieden en draagt bij aan het doorgronden van de verschillen die er op die gebieden bestaan in de verhouding tussen geschreven en ongeschreven recht.