

HET BEGRIIP 'BELANG' IN DE NEDERLANDSE BELASTINGWETGEVING

Aad Rozendal*



A. Rozendal
**Het begrip 'belang'
 in de Nederlandse
 belastingwetgeving**

Diss. TiU, Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 22, Den Haag: Sdu 2014, 384 p., € 56

Aad Rozendal promoveerde op 24 september 2014 aan Tilburg University met het proefschrift *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving*. Promotores waren prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken en prof. dr. J.A.G. van der Geld.

1 Inleiding

In de Nederlandse belastingwetgeving wordt op vele plaatsen gebruik gemaakt van het begrip 'belang' om een relatie tussen twee rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen. Indien sprake is van een kwalificerend belang verbindt de fiscale wetgever daar vervolgens fiscale consequenties aan. Zo kan de aanwezigheid van een kwalificerend belang onder andere leiden tot het teloorgaan van fiscaal compensabele verliezen, het weigeren van renteaftrek in de vennootschapsbelasting of tot het verschuldigd worden van overdrachtsbelasting. Aan de andere kant kan de aanwezigheid van een kwalificerend belang toegang verlenen tot fiscale faciliteiten zoals de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting of de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de inkomstenbelasting en successiewet.

In deze bijdrage sta ik stil bij de vraag die ik in mijn dissertatie heb onderzocht, te weten in hoeverre het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving een geschikte norm is om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen. De opzet van deze bijdrage is als volgt. In paragraaf 2 ga ik in op enkele aspecten van het fiscale begrip belang. Vervolgens bespreek ik op hoofdlijnen het door mij verrichte onderzoek naar het

fiscale begrip belang. In paragraaf 4 komen de aanbevelingen aan de orde. Het geheel wordt afgesloten in paragraaf 5.

In de Nederlandse belastingwetgeving wordt op vele plaatsen gebruik gemaakt van het begrip 'belang' om een relatie tussen twee rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen

2 Enkele aspecten van het fiscale begrip belang

2.1 Rubricering en vindplaatsen van het begrip belang

Aangezien sprake is van een '*mer à boire*' van wettelijke regelingen waarin het fiscale begrip belang is opgenomen, dient men bij het onderzoeken van dit begrip eerst op enigerlei wijze structuur aan te brengen in deze wettelijke regelingen. Hoewel andere invalshoeken ook denkbaar zijn ligt het – mede vanuit praktisch oogpunt – mijns inziens voor de hand om uit te gaan van het principe dat voor dezelfde zaken dezelfde wettelijke termen moeten worden gebruikt.¹ Op basis van dit principe komen wij dan tot de volgende rubricering:

- i het begrip belang als onderdeel van het aanmerkelijkbelangbegrip;
- ii het begrip belang als onderdeel van het verbondenheidsbegrip;
- iii het zelfstandige begrip belang.

Het begrip aanmerkelijk belang wordt kort gezegd gebruikt om de aandeelhouder te beschrijven die zijn onderneming heeft ondergebracht in een vennootschap. Van een aanmerkelijk belang is reeds sprake ingeval een natuurlijk persoon een belang heeft van ten minste 5% van het aandelenkapitaal in een vennootschap.²

Het verbondenheidsbegrip wordt gebruikt om in fiscale zin een concern te omschrijven. Het verbondenheidsbegrip komt in verschillende hoedanigheden en op verschillende plaatsen voor in de Nederlandse

* Dr. A. Rozendal is Hoofd Bureau Vaktechniek Fiscaal bij een belastingadvieskantoor en tevens als docent verbonden aan de UvA en werkzaam bij het Amsterdam Centre for Tax Law. In deze bijdrage worden enkele aspecten van zijn onderzoek op hoofdlijnen besproken. Voor een meer fiscaal-technische samenvatting van het proefschrift, zie *NTFRB 2014/35*.

1 Hierbij is uitgegaan van het beginsel van de duidelijke terminologie waaruit volgt dat voor dezelfde zaken dezelfde termen moeten worden gebruikt. Dit beginsel is gemunt door I.C. van der Vlies, *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving: de verandering van het legaliteitsbeginsel in de twintigste eeuw* (diss. Amsterdam UvA), Den Haag: VUGA 1984, p. 168.

2 De aanmerkelijkbelangregeling is te vinden in Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

fiscale wetgeving. De belangrijkste vindplaats van dit begrip is artikel 10a, vierde en vijfde lid Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969). Van verbondenheid is sprake bij een belang van ten minste een derde. Verbondenheid kan zich voordoen indien een natuurlijk persoon of een rechtspersoon een belang heeft in een belastingplichtig lichaam, indien een belastingplichtig lichaam een belang heeft in een ander lichaam of indien een belastingplichtig lichaam en een ander lichaam een gezamenlijke aandeelhouder hebben.

Het zelfstandige begrip belang komt voor in diverse uiteenlopende wettelijke bepalingen in verschillende heffingswetten. In de meeste gevallen geldt een cijfermatig criterium waaraan moet zijn voldaan wil er sprake zijn van een kwalificerend belang. Deze ondergrenzen variëren van 5% tot 95%. In enkele gevallen geldt er geen ondergrens.

Taalkundig gezien is het begrip belang op zichzelf beschouwd een vaag en onduidelijk begrip

2.2 Het gebruik van het begrip belang

Taalkundig gezien is het begrip belang op zichzelf beschouwd een vaag en onduidelijk begrip. De keuze van de fiscale wetgever voor het gebruik van een dergelijk vaag begrip leidt ertoe dat de gemiddelde belastingplichtige die in het concrete geval moet beoordelen of een bepaalde relatie leidt tot de aanwezigheid van een kwalificerend belang, met een grote mate van onzekerheid wordt geconfronteerd.³ De fiscale wetgever maakt desalniettemin al vele jaren intensief gebruik van het begrip belang bij het ontwerpen of aanpassen van fiscale wet- en regelgeving. Zo deed het begrip aanmerkelijk belang al zijn intrede in de Nederlandse belastingwetgeving toen de Duitse bezetter het begrip aanmerkelijk belang introduceerde in het Besluit IB 1941, de voorloper van de Wet IB 1964.⁴ Vervolgens werd het zelfstandige begrip belang bij de invoering van de Wet VPB 1969⁵ geïntroduceerd. Het begrip 'verbonden lichaam' en daarmee het begrip belang komen we voor het eerst tegen in het fiscale recht in het kader van het Wetsvoorstel herziening deelnemingsvrijstelling 1987.⁶ Inmiddels komt het begrip belang als wettelijk begrip voor in tientallen wettelijke bepalingen, verspreid over de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de dividendbelasting, de loonbelasting, de successiewet en de wet op belastingen van rechtsverkeer.

3 Onderzoek naar het fiscale begrip belang

3.1 Onderzoeksvraag

Mede gelet op de hiervoor beschreven intrinsieke vaagheid van het begrip belang, stond de volgende vraag centraal in mijn onderzoek naar het begrip belang: in hoeverre is het begrip belang in de Nederlandse belastingwetgeving een geschikte norm om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen, gelet op de functies van de wettelijke bepalingen waarin het begrip belang voorkomt?

Deze vraag brengt mee dat moet worden gekeken naar de kwaliteit van het begrip belang. Hiertoe is door mij een toetsingskader gehanteerd met daarin de volgende kwaliteitscriteria: (i) rechtszekerheid, (ii) uitvoerbaarheid, (iii) doeltreffendheid en (iv) proportionaliteit. Om het begrip belang langs de meetlat van deze criteria te kunnen leggen heb ik de volgende vragen beantwoord:

- In welke gevallen bedient de wetgever zich van de term 'belang' en in hoeverre is het duidelijk welke rechtsverhoudingen kunnen leiden tot de aanwezigheid van een belang in een concreet geval?
- In hoeverre is het duidelijk hoe de omvang van een belang in een concreet geval moet worden bepaald?
- Welke invloed heeft de rechtspraak op de invulling van het begrip belang?
- Welke doelstellingen had de wetgever voor ogen met het gebruik van de term 'belang' en in hoeverre zijn deze doelstellingen bereikt?
- Leidt het gebruik van het begrip belang in concrete situaties tot *overkill* of *underkill*?⁷

In hoeverre is het begrip belang in de Nederlandse belastingwetgeving een geschikte norm om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen, gelet op de functies van de wettelijke bepalingen waarin het begrip belang voorkomt?

3.2 Beknopte weergave onderzoeksbevindingen

3.2.1 Aanmerkelijk belang

In het kader van de aanmerkelijkbelangregeling heeft de wetgever helder en uitputtend verwoord in welke gevallen sprake is van een aanmerkelijk belang en welke rechtsverhoudingen kunnen leiden tot de aanwezigheid van een belang. Ook is in vrijwel alle gevallen duidelijk hoe de omvang van een belang moet worden bepaald.

Afgezet tegen de criteria uit het toetsingskader is de conclusie gerechtvaardigd dat het begrip belang als onderdeel van het aanmerkelijkbelangbegrip voldoet aan deze criteria. De duidelijke omschrijving zorgt voor een grote mate van rechtszekerheid en dit komt ook de uitvoerbaarheid ten goede. De wetgever heeft in het kader van het aanmerkelijkbelangbegrip nadrukkelijk gekozen voor het opnemen van een formeel criterium in de wettekst met als doel om de praktijk aanstands duidelijkheid te geven. De wetgever achtte het niet wenselijk om een materieel criterium te hanteren, aangezien de vragen die dit zou oproepen aan de rechter zouden moeten worden voorgelegd zodat pas na enkele jaren duidelijkheid zou ontstaan.⁸ Binnen het aanmerkelijkbelangbegrip is het begrip belang dan ook een geschikte norm om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen.

- Deze onzekerheid is ook al regelmatig aan de orde geweest in de fiscale literatuur. Zie o.a. R.N.F. Zuidgeest, *Verbondenheid in het belastingrecht* (Fiscale monografieën, nr. 128), Deventer: Kluwer 2008, p. 5; D.R. Post, *De invloed van belangenwijzigingen op verliesverrekening* (Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 20), Amersfoort: Sdu Uitgever 2012, paragraaf 5.3.3.1; HR 5 februari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BI8516 (concl. A-G P.J. Wattel), *BNB* 2010/148, *NtFR* 2010/361 en HR 8 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1489, *BNB* 2011/156, *NtFR* 2011/848 m.nt. R.J. de Vries.
- Besluit van 29 mei 1941 van de secretaris-generaal van het Departement van Financiën betreffende de inkomstenbelasting (Besluit op de Inkomstenbelasting 1941), *Stb.* 1941, 414, invoeringsbesluit Verordening no. 104/1941.
- Wet van 8 oktober 1969, houdende vervanging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), *Stb.* 1969, 445.
- Wetsvoorstel herziening deelnemingsvrijstelling 1987, *Kamerstukken II* 1986/87, 19968, 2.
- Met *overkill* of *underkill* wordt bedoeld vermijdbare en onwenselijke overinclusiviteit of onderinclusiviteit. Deze definitie is ontleend aan D.B. Bijl en J.A.G. van der Geld, *Overkill in fiscale wet- en regelgeving* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 237), Deventer: Kluwer 2009, p. 6-7.
- Zie nader rapport, *Kamerstukken II* 1996/97, 24761, p. 5-6, punt 3. Ook de doelstelling inzake soortaanbieden is volgens de wetgever om te voorzien in een eenvoudige en heldere regeling, zie nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 2007/08, 31549, 9, p. 21.

3.2.2 Het begrip belang in het verbondenheidsbegrip

In het kader van het verbondenheidsbegrip bestaat er – anders dan in de aanmerkelijkbelangregeling – geen duidelijke wettelijke omschrijving van het begrip belang. Dit leidt tot grote onzekerheid, bijvoorbeeld ten aanzien van de vraag of winstdelende leningen of rechten om aandelen te verwerven een belang kunnen vormen. Derhalve is ook niet altijd duidelijk hoe de omvang van een belang moet worden bepaald. Slechts in een beperkt aantal gevallen – veelal ‘standaardsituaties’ – kan de invulling van het begrip belang worden vastgesteld. Om de invulling van het begrip belang te kunnen achterhalen dient de door de wetgever gegeven toelichting op het verbondenheidsbegrip grondig te worden bestudeerd. Dit wordt echter bemoeilijkt omdat men verschillende uiteenlopende parlementaire stukken dient te raadplegen, waarbij het in enkele gevallen gaat om een toelichting op wettelijke bepalingen die thans niet meer bestaan.⁹ Voorts kan erop gewezen worden dat de fiscale wetgever in de loop der tijd ten aanzien van sommige situaties zijn standpunt op basis van voortschrijdend inzicht aanpast. De fiscale wetgever heeft overigens bewust voor deze onduidelijkheid gekozen. Hij heeft namelijk expliciet aangegeven dat hij de invulling van het begrip belang wenst over te laten aan de praktijk en de rechtspraak.¹⁰ Overigens kan wel worden beargumenteerd dat het begrip belang als onderdeel van het verbondenheidsbegrip geen normspecifieke invulling kent.¹¹ Dit begrip moet overal waar het verbondenheidsbegrip wordt gehanteerd hetzelfde worden ingevuld, tenzij expliciet anders aangegeven.¹²

In het kader van het verbondenheidsbegrip bestaat er – anders dan in de aanmerkelijkbelangregeling – geen duidelijke wettelijke omschrijving van het begrip belang

Wanneer we kijken naar de criteria uit het toetsingskader kan worden geconcludeerd dat niet is voldaan aan de criteria rechtszekerheid en uitvoerbaarheid. Bovendien is de doelstelling van de wetgever om de invulling van het begrip belang over te laten aan de praktijk en de rechtspraak (nog) niet bereikt, gelet op het beperkt aantal rechterlijke uitspraken en de voortdurende onzekerheid ten aanzien van het verbondenheidsbegrip.¹³ Ten slotte is ook niet voldaan aan het proportionaliteitsvereiste. Als voorbeeld kan worden gewezen op het feit dat bij het ontbreken van zeggenschap toch sprake kan zijn van een kwalificerend belang. Gelet op de concerngedachte die ten grondslag ligt aan het verbondenheidsbegrip en de ratio van de wettelijke bepalingen waarin het verbondenheidsbegrip voorkomt, lijkt mij dat onterecht. Bovendien zit er in de uitvoeringsfeer ook een element van *overkill*, aangezien de fiscus een relatief grote vrijheid heeft om het begrip belang – onder de noemer van een materiele benadering – in het nadeel van belastingplichtigen uit te leggen.

Binnen het verbondenheidsbegrip is het begrip belang dan ook geen geschikte norm om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen.

3.2.3 Het zelfstandige begrip belang

Het zelfstandige begrip belang is opgenomen in meer dan 20 wetsartikelen, verspreid over de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, successiewet en de overdrachtsbelasting. Er is sprake van een normspecifiek begrip, dat steeds op eigen wijze moet worden ingevuld. Op dit punt wijkt het zelfstandige begrip belang dan ook duidelijk af van het aanmerkelijkbelangbegrip en het begrip belang als onderdeel van het verbondenheidsbegrip. In de praktijk zullen zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst dus per wettelijke bepaling moeten beoordelen welke rechtsfiguren kunnen leiden tot de aanwezigheid van een belang. Net als binnen het verbondenheidsbegrip is in veel gevallen niet duidelijk omschreven in welke situaties sprake is van een kwalificerend belang of hoe de omvang van een belang moet worden bepaald. Slechts in een beperkt aantal gevallen – veelal ‘standaardsituaties’ – kan de invulling van het begrip belang worden achterhaald.

Vanwege het normspecifieke karakter van het zelfstandige begrip belang dient per wettelijke bepaling waarin het voorkomt te worden getoetst of is voldaan aan de criteria uit het toetsingskader. Over de hele linie scoort het zelfstandige begrip belang slechts in twee gevallen een voldoende op alle vier de kwaliteitscriteria. Voor de overige gevallen geldt dat verbetering is gewenst ten aanzien van een of meerdere toetsingscriteria. Voor het zelfstandige begrip belang geldt dan ook dat het begrip belang geen geschikte norm is om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen.

Voor het zelfstandige begrip belang geldt dat het begrip belang geen geschikte norm is om in het concrete geval een relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen

3.3 Het begrip belang als open norm

Hiervoor hebben we gezien dat binnen het verbondenheidsbegrip en het zelfstandige begrip belang een concrete wettelijke omschrijving van dit begrip ontbreekt. Dit is een bewuste keuze geweest van de fiscale wetgever. Volgens de wetgever is namelijk sprake van een open norm waarvan de exacte invulling moet plaatsvinden door de praktijk en de jurisprudentie. Een open norm behelst een vorm van principegedreven wetgeving, waarbij de wetgever geen gedetailleerde normstelling hanteert, maar een normstelling die ruimte biedt om de invulling over te laten aan de rechter.¹⁴ De open norm ‘goed koopmansgebruik’ in het fiscale recht is hiervan een goed voorbeeld. Dit begrip is in de loop van tientallen jaren uitgekristalliseerd door talloze rechterlijke uitspraken.

9 Zie bijvoorbeeld nota van wijziging, *Kamerstukken II* 1995/96, 24696, 6, p. 8-9, waarin een toelichting is gegeven op het inmiddels vervallen art. 15b Wet VPB 1969.

10 Zie bijv. nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 2010/11, 32426, 7, p. 9-10 en nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 2007/08, 31206, 6, p. 14.

11 Dit met uitzondering van het verbondenheidsbegrip in de overdrachtsbelasting.

12 Zie bijvoorbeeld art. 3.30a, tiende lid Wet IB 2001 waarin expliciet wordt aangesloten bij het aanmerkelijkbelangbegrip voor de toepassing van dat specifieke artikel.

13 In dezelfde zin G.J. van der Linden, ‘Belang nog steeds niet begrensd’, *WFR* 2014/48, afl. 7031, p. 48-54 in het kader van het begrip belang in art. 4 Wet BRV 1971.

14 Zie Ch.J. Langereis, ‘Open normen in het belastingrecht’, in: J. Verburg, N.H. de Vries & O.I.M. Ydema (red.), *Liberale Gifte: Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus*, Deventer: Kluwer 1999, p. 243-248.

Het gebruik van open normen in de (fiscale) wetgeving heeft zowel voor- als nadelen.¹⁵ Als voordelen kunnen worden genoemd; de flexibiliteit van het rechtsstelsel omdat de tussenkomst van de wetgever achterwege kan blijven bij aanpassingen aan gewijzigde rechtsopvattingen, omstandigheden en maatschappelijke ontwikkelingen, een toenemende voorspelbaarheid van het recht en een grotere rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Bovendien is het fiscale systeem minder gevoelig voor misbruik dat niet kan worden bestreden met het leerstuk van *fraus legis*. Bij gedetailleerde wetgeving zal *fraus legis* immers in beginsel geen toepassing kunnen vinden. Ten slotte leidt het tot werkbeparing voor de overheid. Open normen kennen echter ook nadelen zoals rechtsonzekerheid en onvoorspelbaarheid ten aanzien van de exacte invulling van de norm. Bovendien worden rechters bij hun rechtsvormende taak min of meer in het diepe gegooid bij de invulling van de norm. Hoewel de rechtszekerheid na verloop van tijd kan toenemen indien veelvuldig over de norm wordt geprocedeerd, is de rechtsonzekerheid het grootst op het moment van de introductie van de norm.

Ik ben van mening dat de wetgever een vage norm heeft geïntroduceerd, die hij ten onrechte presenteert als open norm

De fiscale wetgever maakt in het geval van het begrip belang mijns inziens een inschattingfout. Ik ben van mening dat de wetgever een vage norm heeft geïntroduceerd, die hij ten onrechte presenteert als open norm. Deze norm gooit hij echter zonder deugdelijke toelichting 'over de schutting' naar de praktijk. Ik ben van mening de keuze voor een open norm meebrengt dat dit gepaard gaat met de verplichting om zorg te dragen voor een flankerend kader van richtlijnen en principes. Zonder *principes* kan immers geen sprake zijn van *principes*gedreven wetgeving.

De verbetering van de kwaliteit van het begrip belang dient niet te worden gezocht in een formele(re) aanpak

4 Aanbevelingen

Hoewel ik zoals hiervoor aangegeven kritisch ben op het gebruik van het begrip belang als open norm, onderken ik wel de wenselijkheid van een materiële benadering van het begrip belang als onderdeel van het verbondenheidsbegrip en het zelfstandige begrip belang. De wetgever kiest immers veelal voor een materiële benadering om oneigenlijk gebruik te voorkomen. Het is mijns inziens echter goed mogelijk de kwaliteit van het begrip belang te verbeteren en tegelijkertijd de door de wetgever gewenste materiële benadering zoveel mogelijk te handhaven. De ver-

betering van de kwaliteit van het begrip belang dient echter niet te worden gezocht in een formele(re) aanpak. Het heeft naar mijn mening weinig zin om een uitputtende en specifieke opsomming van alle mogelijke rechtsverhoudingen die kunnen leiden tot de aanwezigheid van een belang in de wet op te nemen.

Ten aanzien van beide verschijningsvormen van het begrip belang, is de belangrijkste aanbeveling om een wettelijke omschrijving van het begrip belang in de fiscale wetgeving op te nemen die aansluit bij *het bezit van rechten* (in plaats van bij het bezit van rechtsfiguren en/of rechtsverhoudingen) die relevant worden geacht voor de aanwezigheid van een belang, zoals zeggenschapsrechten en financiële rechten.¹⁶ Het voordeel van deze systematiek is dat het enerzijds voldoende flexibiliteit biedt om rekening te houden met zowel toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen, als met situaties waarin een materiële benadering wenselijk is. Te denken valt aan het gebruik van soort-aandelen, financieringsinstrumenten met een hybride karakter, stemovereenkomsten, et cetera. Hier staat tegenover dat deze systematiek de rechtszekerheid voor de praktijk kan vergroten. Anders dan thans het geval is, hoeft men zich immers niet langer te richten op de – formeel getinte – vraag of een specifiek soort-aandeel of andersoortig financieel instrument nu wel of niet tot de aanwezigheid van een kwalificerend belang leidt. Men dient dan 'slechts' te beoordelen of men de wettelijk vereiste zeggenschapsrechten dan wel financiële rechten bezit, ongeacht welk financieel instrument men bezit. Vervolgens dient men vast te stellen wat de omvang van de betreffende rechten is ten opzichte van het totale aantal rechten dat is toegekend. Het voordeel van deze systematiek is dat het goed mogelijk is om aan te sluiten bij de economische realiteit en dat zij de rechtszekerheid vergroot. Wel is het van belang te onderkennen dat volledige rechtszekerheid niet realiseerbaar is. Dit is, gelet op de functie van het begrip belang (het tot uitdrukking brengen van rechtsbetrekkingen) en de functie van de wettelijke regelingen waarin het voorkomt, mijns inziens ook geen bezwaar. Om misbruik te voorkomen is een materiële benadering – en daarmee enige vorm van rechtsonzekerheid – onvermijdelijk. De huidige rechtszekerheid omtrent het begrip belang werkt mijns inziens echter onevenredig zwaar uit in het nadeel van belastingplichtigen.

Om misbruik te voorkomen is een materiële benadering – en daarmee enige vorm van rechtsonzekerheid – onvermijdelijk

5 Afsluiting

In deze bijdrage heb ik het begrip 'belang' in de Nederlandse fiscale wetgeving besproken, naar aanleiding van mijn promotieonderzoek naar dit begrip. Ten aanzien van het begrip belang als onderdeel van het begrip aanmerkelijk belang is sprake van een geschikt begrip om de relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen. Voor het begrip belang als onderdeel van het verbondenheidsbegrip en het zelfstandige begrip belang geldt echter dat het

¹⁵Zie over het gebruik van open normen in het belastingrecht onder andere Langereis 1999, G.T.K. Meussen, 'Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving', *WFR* 2002/131, afl. 6479, p. 603 en R.L.G. van den Heuvel, 'Open norm als anti-ontgaansbepaling', in Y. Gassler (red.), *Vastgoedbundel: De toekomst van de overdrachtsbelasting*, Deventer: Kluwer 2007, p. 77-86.

¹⁶Het gaat de reikwijdte van deze bijdrage te buiten om ook mijn andere aanbevelingen uitbreid te bespreken. Hiervoor verwijs ik graag naar mijn proefschrift A. Rozendal, *Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving* (Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 22), Den Haag: Sdu 2014, paragraaf 8.3 of naar A. Rozendal, 'Het begrip 'belang' in de Nederlandse belastingwetgeving', *NTRFB* 2014/35, onderdeel 4.2.

begrip belang niet geschikt is om de relatie tussen rechtssubjecten tot uitdrukking te brengen. Dit houdt verband met het ontbreken van een wettelijke omschrijving van het begrip belang. Dit is een bewuste keuze geweest van de fiscale wetgever, die een vage norm als open norm heeft gepresenteerd en de invulling van deze norm aan de praktijk en de rechtspraak

heeft willen overlaten. De geschiktheid van het begrip belang kan naar mijn mening worden vergroot door een wettelijke omschrijving van dit begrip te introduceren die aansluit bij het bezit van rechten die relevant worden geacht voor de aanwezigheid van een belang, zoals zeggenschapsrechten en financiële rechten.
